



Data

Numer

Autor

13 października

10/2015

Dariusz Adamski

Rządowa nowelizacja Ordynacji podatkowej: Więcej fiskusa, mniej podatnika

Latem 2015 r. Sejm pracował nad dwoma projektami nowelizacji Ordynacji podatkowej: rządowym (druk 3462) i prezydenckim (druk 3018). Obydwa projekty procedowane były oddzielnie, prowadząc do dwóch nowelizacji, różniących się całkowicie filozofią regulacji. **Projekt rządowy przygotowywany był wyraźnie z myślą o ułatwieniu działalności aparatowi skarbowemu, natomiast prezydencki stawiał sobie za cel ochronę podatników przed nadużyciami ze strony tego aparatu.** Symptomatyczne, że projekt rządowy był bardzo obszerny, a prezydencki – zwięzły już w momencie przekazania go Marszałkowi Sejmu - kurczył się dalej w trakcie procesu legislacyjnego.

Ustawa stanowiąca wynik prac nad projektem prezydenckim uchwalona została przez Sejm 5 sierpnia. Jej analizę opublikowaliśmy na stronie: www.for.org.pl. Projekt rządowy uchwalony został przez Sejm 10 września. Obecnie czeka na podpis Prezydenta.

Poniżej omawiamy sens nowelizacji stanowiącej wynik pracy nad projektem rządowym. Wyjaśniamy zwłaszcza, dlaczego będzie ona prowadzić do zwiększenia władzy aparatu skarbowego nad podatnikiem, nie pozostawiając nadziei na istotną poprawę jakości systemu podatkowego.

1. Ocena ogólna

Zasadniczym celem przebijającym z tzw. „nowelizacji rządowej” jest poprawa skuteczności działań organów podatkowych, poprzez eliminację części przeszkód prawnych, jakie wcześniej działania te napotykały.¹

Osiągnięcie tego celu wymagało wyeliminowania przynajmniej części niejednoznaczności przepisów Ordynacji podatkowej, głównie tych wywołujących niekorzystne dla fiskusa trudności interpretacyjne. **Samo podjęcie próby systematyzacji tego bodaj najbardziej krytykowanego za swoją niespójność aktu prawa zasługuje na poparcie, zwłaszcza że jego efektem ubocznym – przynajmniej w niektórych przypadkach - jest doprecyzowanie rozumienia przepisów ogólnych w sposób korzystny dla podatników.** Dotyczy to na przykład wyraźnego przesądzenia, że uprawnienie do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty przysługuje spółkom, które tworzyły podatkową grupę kapitałową (nowy art. 75 § 2a Ordynacji), czy jednoznaczne potwierdzenie, że przepisy o trybie zwrotu nadpłaty stosuje się do następców prawnych i osób trzecich oraz spółek, które tworzyły podatkową grupę kapitałową (nowy art. 77b § 5 Ordynacji). Choć tego rodzaju przepisy szczegółowe nie tworzą dla podatników żadnych istotnych nowych udogodnień, blokują niekorzystną dla nich interpretację bardziej ogólnych reguł Ordynacji. Zasługują zatem na pełną aprobatę, ponieważ przybliżają Ordynację do standardów przyzwoitej i spójnej legislacji.

¹ W uzasadnieniu projektu ustawy Rząd użył dużo bardziej eufemistycznego określenia, stwierdzając że: „podstawowym celem projektowanej nowelizacji ... jest stworzenie ram prawnych, które zracjonalizują i uproszą procedury podatkowe”.

Efekt ten jednak – z nawiązką - niwelowany jest przez te zmiany, które realizują nadrzędny cel nowelizacji (usprawnienie i ułatwienie działalności aparatowi skarbowemu) **kosztem chronionych Konstytucją i samą Ordynacją podatkową (art. 120-121) zasad praworządności oraz pogłębiania zaufania do organów podatkowych**. Ma to olbrzymie znaczenie, ponieważ zasady te nie stanowią wartości samej w sobie, lecz są **niezbędne do ochrony uzasadnionych praw i oczekiwań podatnika oraz stabilności systemu podatkowego**.

Szkody dla uzasadnionych praw i oczekiwań podatnika, wymogów zaufania do organów państwa oraz stabilności systemu podatkowego byłyby jeszcze głębsze, gdyby do treści Ordynacji wprowadzono wszystkie propozycje zawarte w pierwotnym projekcie Ministerstwa Finansów. Jednak w trakcie prac w ramach rządu wykreślono z treści projektu niektóre najbardziej represyjne propozycje. Dotyczy to zwłaszcza **tzw. ogólnej klauzuli obejścia prawa podatkowego** (wyraźnie sprzecznej z podstawami konstytucyjnymi polskiego porządku prawnego normy ogólnej pozwalającej organom podatkowym na bardzo szerokie kwestionowanie skutków podatkowych legalnych działań podatników), bardzo niekorzystnej dla podatników **zmiany momentu dokonania zaliczenia kwoty nadpłaty na zaległość podatkową**, czy **podwyższenia do dwukrotności stawki odsetek od zaległości w podatku VAT i akcyzowym**.

Również wszakże bez tych innowacji ustawa wyraźnie zwiększa zakres władzy aparatu skarbowego nad podatnikiem, pogłębiając ogólną represyjność Ordynacji podatkowej, a w konsekwencji również całego systemu podatkowego. Jednocześnie – co stanowi ostatecznie jej największy defekt – nie eliminuje ona żadnej z dwóch podstawowych wad polskiego systemu podatkowego.

Po pierwsze, **kontynuuje strategię prowizorycznych napraw bardzo źle działającego w praktyce aktu prawnego (Ordynacji podatkowej), w miejsce jego gruntownego remontu**. Racjonalnym zmianom jednych przepisów towarzyszy przy tym psucie innych, aby ułatwić działalność organom podatkowym.

Po drugie, nowelizacja z 10 września **nie daje nadziei, iż aparat skarbowy będzie lepiej przygotowany – i skoncentrowany – na zwalczaniu przestępstw podatkowych i wynikających z nich uszczerpków podatkowych**. Zamiast tego wyraźnie ma **uszczelnąć system podatkowy kosztem „przeciętnego podatnika”**, a zwłaszcza kosztem przysługującej mu wcześniej ochrony prawnej.

2. Ocena szczegółowa

Ogólną ocenę nowelizacji najdobitniej potwierdza zestawienie zmian korzystnych z perspektywy podatnika z tymi wyraźnie dla niego niekorzystnymi. Poniżej prezentujemy takie zestawienie, z podziałem zmian korzystnych dla podatników na dwie kategorie: zmian korzystnych w całości i częściowo. Następnie przedstawione zostaną zmiany dla podatników jednoznacznie niekorzystne.²

I. Nowelizacja zawiera **jedną zmianę jednoznacznie i w całości korzystną dla podatników**. Jest nią wprowadzenie do Ordynacji od dawna postulowanej instytucji pełnomocnictwa ogólnego (nowy art. 138d Ordynacji). Brak możliwości działania reprezentanta podatnika na podstawie pełnomocnictwa ogólnego stanowił - nieuzasadnioną ochroną żadnych wyższych wartości - uciążliwość proceduralną. Zmiana tego

² W dalszej części analizy omawiamy jedynie niektóre zmiany. Pozostałe, które liczbowo stanowią większość nowelizacji, należą do jednej z trzech grup. Pierwsza to zmiany zasadniczo neutralne z perspektywy podatnika, które ułatwiają działanie organom podatkowym w sposób nie wpływający na jego prawa lub obowiązki. Do drugiej należą zmiany dla podatnika w pewnym zakresie niekorzystne, których dolegliwość można jednak uznać za mniejszą niż korzyści wynikające z tych zmian dla uszczelnienia systemu poboru podatków. O trzeciej grupie mowa była wcześniej - to przepisy stabilizujące sytuację podatnika niejako przy okazji uszczegóławiania i doprecyzowania norm bardziej ogólnych. Poniżej pomijamy wszystkie te trzy kategorie zmian, ponieważ systemowo są wyraźnie mniej istotne od omówionych. Jednocześnie, przez swój ambiwalentny charakter, niejako znoszą się wzajemnie (ich część jest raczej korzystna dla podatników, część raczej niekorzystna).

stanu rzeczy postulowana była od dawna i dobrze, że ostatecznie stała się elementem Ordynacji podatkowej.

II. Do kategorii **zmian częściowo korzystnych dla podatników** zaliczyć można dwie:

1. Wprowadzenie do Ordynacji art. 14r § 1, dającego kilku podatnikom **możliwość wystąpienia z wnioskiem wspólnym o wydanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego**.³

Również ta zmiana - istotna m.in. z perspektywy stron transakcji pociągających za sobą skutki podatkowe - była od dawna postulowana. Wynikające z niej ułatwienia wyraźnie ograniczane są jednak poprzez przyznanie statusu strony w postępowaniu jedynie jednemu z wnioskodawców – wskazanemu przez pozostałych wnioskodawców (art. 14r § 2). Pozbawia to pozostałych wnioskodawców prawa zaskarżenia interpretacji do sądu, a tym samym demotywuje ich do składania wspólnych wniosków o interpretację.

2. Nowy art. 62b § 1 Ordynacji przyznaje **prawo zapłaty podatku nie tylko przez samego podatnika, ale również przez:**

- **małżonka podatnika, jego zstępnych, wstępnych, pasierba, rodzeństwo, ojczyma i macochę;**
- **aktualnego właściciela przedmiotu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego, jeżeli podatek zabezpieczony jest hipoteką przymusową lub zastawem skarbowym;**
- **inny podmiot.**

W tym ostatnim jednak przypadku (inny podmiot) maksymalna kwota zastępczej zapłaty została ograniczona do 1.000 zł. Takie kwotowe ograniczenie wyłącza możliwość dokonania zastępczej zapłaty podatku w bardzo wielu przypadkach, kiedy instytucja ta byłaby szczególnie pożądana (np. w przypadku zapłaty podatku dochodowego wspólnika spółki osobowej bezpośrednio przez tę spółkę, jeśli podatek ten wynosi więcej niż 1.000 zł).

Nie jest zatem prawdą – jak twierdził Rząd w uzasadnieniu projektu ustawy – iż „zwyczaje społeczne i gospodarcze pozwalają przyjąć, że wyższe kwoty są regulowane bezpośrednio przez podatnika.”⁴ Raczej wprowadzone do Ordynacji ograniczenie kwotowe należy wyjaśniać wyłącznie głęboko zakorzenioną podejrzliwością aparatu skarbowego wobec podatników.

III. Do **jednoznacznie niekorzystnych dla podatników nowych przepisów** wprowadzonych do Ordynacji podatkowej należą:

1. Nowy art. 14b § 2a wyłączający możliwość złożenia wniosku o indywidualną interpretację przepisów regulujących właściwość oraz uprawnienia i obowiązki aparatu skarbowego.⁵ Zmiana ta zmierza do **ograniczenia prawa do uzyskania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego jedynie do przypadków, kiedy dany przepis reguluje bezpośrednio i wyłącznie prawa oraz obowiązki podatników.**

Podatnicy przestaną mieć prawo do wnioskowania o interpretacje indywidualne wpływające na ich prawa i obowiązki pośrednio (bezpośrednio regulując sytuację organów podatkowych). Omawiany przepis będzie tym samym destabilizował system podatkowy, ponieważ wywoła dodatkowe spory interpretacyjne w sytuacji, kiedy dana sytuacja wymaga zinterpretowania zarówno przepisów nieobjętych wyłączeniem (regulujących wyłącznie prawa i obowiązki podatników) oraz objętych nowym wyłączeniem (regulujących pierwszoplanowo sytuację organów podatkowych). Prawdopodobieństwo takich sporów jest tym większe, że **najprawdopodobniej organy podatkowe będą szeroko interpretować wyjątek**

³ „Z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej może wystąpić dwóch lub więcej zainteresowanych uczestniczących w tym samym zaistniałym stanie faktycznym albo mających uczestniczyć w tym samym zdarzeniu przyszłym (wniosek wspólny).”

⁴ S. 48.

⁵ „Przedmiotem wniosku o interpretację indywidualną nie mogą być przepisy prawa podatkowego regulujące właściwość oraz uprawnienia i obowiązki organów podatkowych oraz organów kontroli skarbowej”.

ustanowiony nowelizacją, co pozwoli im na załatwienie spraw wszczętych na skutek wniosku bez konieczności rozpatrywania ich merytorycznie (a – przy okazji – da możliwość zatrzymania opłaty od wniosku, która, jak wskazujemy poniżej, w pkt 4, nie będzie w takim przypadku podlegała zwrotowi).

Wskazana zmiana (jak i powiązane z nią nowelizacje innych przepisów o interpretacjach indywidualnych, o których mowa dalej), świadczy o tym, że **prawodawca stara się ograniczyć nabrzmiewający problem obciążenia systemu podatkowego interpretacjami indywidualnymi w sposób, który nie tylko nie może tego problemu rozwiązać, ale dodatkowo zdestabilizuje system, zwiększając niepewność co do sytuacji prawnej po stronie podatników i generując dodatkowe spory sądowe.**

Jak koalicja Lepszepodatki.pl argumentowała wcześniej,⁶ eliminacja problemów systemowych wynikających z lawinowo rosnącej liczby wniosków o indywidualne interpretacje podatkowe wymaga podejścia kompleksowego, nie zaś fragmentarycznego, odbywającego się wyłącznie kosztem praw i interesów podatników.

2. Nowy art. 14b § 5a **wyklucza możliwość wydania indywidualnej interpretacji podatkowej w sytuacji, kiedy jej stan faktyczny i prawny odpowiada istniejącej interpretacji ogólnej**⁷. Zmiana ta jest niezwykle szkodliwa i niebezpieczna dla podatników. Nie z tego wszakże powodu, że podporządkowuje interpretacje indywidualne interpretacjom ogólnym (co samo w sobie jest bardzo racjonalnym rozwiązaniem), lecz dlatego, że jednocześnie zachowano istniejące obecnie wyłączenie zaskarżalności interpretacji ogólnych. Innymi słowy – **w przypadku istnienia interpretacji ogólnej, do której organ wydający interpretacje indywidualne odesła podatnika zamiast wydać mu interpretację indywidualną – podatnik nie będzie miał możliwości kontroli merytorycznej zasadności stanowiska aparatu skarbowego**. Z jednej strony bowiem nie uzyska on interpretacji indywidualnej, z drugiej nie może zakwestionować prawidłowości już wydanej interpretacji ogólnej.

Wskazany przepis przewiduje co prawda zaskarżalność postanowienia stwierdzającego bezprzedmiotowość wniosku o interpretację indywidualną. Jednak kontrola sądowa w tym przypadku obejmie jedynie ocenę, czy „przedstawione we wniosku stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe odpowiadają zagadnieniu będącemu przedmiotem interpretacji ogólnej wydanej w takim samym stanie prawnym”. Ponieważ, zgodnie z art. 216 § 2 Ordynacji, postanowienia rozstrzygają o istocie sprawy tylko wtedy, kiedy ustawa tak stanowi (a w omawianym przypadku przepis nie stanowi, że postanowienie rozstrzyga o istocie spraw), kontroli merytorycznej nie będzie podlegała treść interpretacji ogólnej.

W konsekwencji **podatnikowi pozostanie jedynie dostosować się do interpretacji ogólnej, do której zostanie odesłany w postanowieniu, nawet jeśli ta sprzeczna byłaby z prawem (w tym zwłaszcza z jego wykładnią wynikającą z orzecznictwa sądowego)**.

Jednocześnie, na skutek niewydawania interpretacji indywidualnych i braku zaskarżalności interpretacji ogólnych, **Minister Finansów zyska możliwość korygowania niewygodnych z perspektywy aparatu skarbowego wcześniejszych rozstrzygnięć sądowych w sprawach dotyczących interpretacji indywidualnych**. Zagrożenie to jest bardzo realne, biorąc pod uwagę niezwykle wysoki odsetek interpretacji indywidualnych uchylanych przez sądy administracyjne⁸ oraz wyraźną w dotychczasowej polityce podatkowej tendencję do postępowania zgodnie z zasadą „cel uświęca środki”. Pokazuje to, iż

⁶ Założenia nowej Ordynacji (Kodeksu podatkowego), s. 42-50, dostępne na http://lepszepodatki.pl/Zalozenia_Kodeksu_podatkowego_web.pdf.

⁷ „Jeżeli przedstawione we wniosku stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe odpowiadają zagadnieniu będącemu przedmiotem interpretacji ogólnej wydanej w takim samym stanie prawnym, wydaje się postanowienie o stwierdzeniu, że do stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego opisanych we wniosku ma zastosowanie interpretacja ogólna, z jednoczesnym stwierdzeniem bezprzedmiotowości wniosku. W tym przypadku w postanowieniu wskazuje się oznaczenie interpretacji ogólnej wraz z podaniem miejsca jej publikacji. Na wydane postanowienie przysługuje zażalenie”.

⁸ Szerzej por. Założenia nowej Ordynacji (Kodeksu podatkowego), s. 43-44, dostępne na http://lepszepodatki.pl/Zalozenia_Kodeksu_podatkowego_web.pdf.

również w tym aspekcie nowelizacja dąży do odciążenia aparatu skarbowego kosztem podatnika i poszerzenia władzy fiskusa nad jednostką. Destabilizuje w ten sposób system podatkowy, w żaden sposób nie eliminując przyczyn, dla których podatnicy tak często występują o indywidualne interpretacje prawa podatkowego.

3. Skutki zmiany omówionej w poprzednim punkcie pogłębia nowelizacja przepisu (art. 14e § 1 Ordynacji) pozwalającego Ministrowi Finansów – w brzmieniu sprzed nowelizacji – zmieniać interpretacje indywidualne i ogólne, jeśli stwierdzi ich nieprawidłowość.

W stanie sprzed nowelizacji zmiana interpretacji indywidualnej wymagała wydania nowej decyzji w sprawie. Natomiast **po nowelizacji Minister Finansów nie tylko zyska władzę uchylania wydanych interpretacji indywidualnych i wydawania postanowień o stwierdzeniu, że do stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego opisanych we wniosku ma zastosowanie interpretacja ogólna.** Będzie on mógł również „stwierdzić wygaśnięcie interpretacji indywidualnej, jeżeli jest ona niezgodna z interpretacją ogólną wydaną w takim samym stanie prawnym” (art. 14e § 1 ust. 2). „Stwierdzenie” to ma nastąpić w formie postanowienia, rodząc dokładnie te same problemy, o których była mowa w poprzednim punkcie. **Dobór postanowienia a nie decyzji jako formy rozstrzygnięcia omawianego rodzaju sprawy spowoduje mianowicie, iż podatnik straci prawo poddania rozstrzygnięcia merytorycznej kontroli sądu.**

W takim przypadku należy się spodziewać, iż **podatnicy przestaną występować o interpretacje indywidualne, ponieważ te w każdej chwili mogą zostać zmienione (niekontrolowanym co do meritum) postanowieniem na skutek (również niekontrolowanego sądownie) wydania interpretacji ogólnej.** Konsekwencje te – raczej nieprzypadkowo wynikające z nowelizacji - dotknąć mogą również podatników, którzy uzyskali interpretacje indywidualne przed wejściem w życie nowelizacji, ponieważ jej przepis przejściowy (art. 16 ust. 3 ustawy nowelizującej) rozciąga omawiany teraz mechanizm także na indywidualne interpretacje wydane przed wejściem w życie nowelizacji.

Co szczególnie niepokojące, taka sytuacja będzie mogła zdarzyć się również w przypadku, gdy prawidłowość interpretacji indywidualnej została potwierdzona rozstrzygnięciem sądownym. Ponieważ interpretacje ogólne stanowiące merytoryczną podstawę stwierdzenia wygaśnięcia interpretacji indywidualnych nie są kontrolowalne sądownie, ich sprzeczność z orzeczeniem w indywidualnej sprawie nie będzie stanowiła podstawy ich uchylecia. Tym samym **nowelizacja podważa podstawy trójpodziału władz, nie wprowadzając mechanizmów eliminacji z obrotu ewentualnych sprzecznych z orzecznictwem interpretacji ogólnych i podporządkowując im kontrolowalne sądownie interpretacje indywidualne.**

4. Nowy art. 14g § 1 **pozwała pozostawić wniosek o wydanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego bez rozpatrzenia, o ile nie spełnia on jakichkolwiek, dowolnie błahych, wymogów ustawowych.**⁹ Ponieważ wniosek zostanie w takim przypadku pozostawiony bez rozpatrzenia, **organ podatkowy nie będzie nawet zobowiązany wskazać, jakiemu wymogowi formalnemu ów wniosek uchybił, a rozstrzygnięcie w tym zakresie będzie niezaskarżalne.** Podatnikowi nie będzie też przysługiwał zwrot opłaty za wniosek.¹⁰

Również w tym przypadku prawodawca przyznał zatem aparatowi skarbowego wygodne narzędzie redukcji nakładu pracy niezbędnego do merytorycznego rozpatrzenia wniosków o indywidualne interpretacje podatkowe. Odbiło się to jednak kosztem zdestabilizowania sytuacji prawnej podatników.

⁹ „Wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej niespełniający wymogów określonych w art. 14b § 3 lub innych wymogów określonych przepisami prawa pozostawia się bez rozpatrzenia.”

¹⁰ Ponieważ, jak stanowi nowy art. 14f § 2b: „Opłata za wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej podlega zwrotowi wyłącznie w przypadku:

- 1) wycofania wniosku – w całości;
- 2) wycofania części wniosku w odniesieniu do przedstawionego w nim odrębnego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego – w odpowiedniej części;
- 3) uiszczenia jej w kwocie wyższej od należnej – w odpowiedniej części.”

Pozostawienie wniosku bez rozpatrzenia nie należy do żadnej z tych kategorii sytuacji.

5. Nowelizacja zmienia zasady tzw. szacowania podstawy opodatkowania. Według zasad obowiązujących wcześniej, Ordynacja określała zamkniętą listę sześciu podstawowych metod szacowania (art. 23 § 3 Ordynacji), zezwalając organom podatkowym na stosowanie innych metod tylko wówczas, gdy uzasadnione byłoby to szczególnymi okolicznościami (w tym brakiem możliwości zastosowania jednej z podstawowych metod szacowania podstawy opodatkowania).

Nowelizacja zmienia tę sytuację, **dając organowi podatkowemu bardzo szeroką swobodę wyboru metody szacowania podstawy opodatkowania. Zwłaszcza będzie on miał pełną swobodę wyboru, czy zastosować którąś z podstawowych metod szacowania (określonych w art. 23 § 3), czy też skorzystać z innej, nieprzewidzianej ustawą.** Sięgnięcie do takiej pozaustawowej metody szacowania podstawy opodatkowania nie będzie też uzależnione od spełnienia żadnych istotnych dodatkowych przesłanek.

Oczywiście w ten sposób organ podatkowy zyskuje dodatkową swobodę działania w aspekcie (określenie podstawy opodatkowania) o pierwszoplanowym znaczeniu dla praw i interesów podatnika.

6. Obowiązujący do wejścia w życie nowelizacji mechanizm naliczania odsetek skarbowych zakładał, że stawka tych odsetek ustalona zostaje na wysokim poziomie¹¹, ale może być obniżona o ¼ (do 75% stawki podstawowej) w przypadku złożenia korekty deklaracji i zapłaty podatku w ciągu 7 dni od dnia złożenia tej korekty.

Nowelizacja zmienia te reguły, w większości na niekorzyść podatnika. Co prawda bowiem stawka obniżona zostaje zredukowana o kolejną ¼ stawki podstawowej (do 50% stawki podstawowej). Jednak można z niej skorzystać jedynie w przypadku złożenia korekty deklaracji w relatywnie krótkim terminie 6 miesięcy od dnia upływu terminu do złożenia deklaracji (6 miesięcy to mniej niż 1/10 terminu na złożenie korekty deklaracji, która w omawianym przypadku wyniesie 5 lat od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy).

Co jednak ważniejsze, **w przypadku podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego podstawowa stawka odsetek jest podniesiona o 50% (do 150% stawki podstawowej), jeśli zaległość zostanie ujawniona lub skorygowana w związku z postępowaniem podatkowym i przewyższa próg określony ustawą (art. 56b Ordynacji).**¹² Na skutek tej zmiany dojdzie do jeszcze większego niż wcześniej rozmycia kompensacyjnej funkcji odsetek skarbowych. Zyskają one bardzo wyraźną rolę **prewencyjno-represyjną, co pociągnie szereg konsekwencji praktycznych.** Z jednej strony organy podatkowe staną się szczególnie zainteresowane wyszukiwaniem przypadków, w których mogłyby zostać naliczone tego rodzaju odsetki sankcyjne. Z drugiej podstawowe postępowanie podatkowe przejmie część (najważniejszą z perspektywy aparatu skarbowego) funkcji postępowania karno-skarbowego, wszakże bez analogicznego przeniesienia obowiązujących tam zasad odpowiedzialności podatnika i gwarancji ochrony jego praw. Negatywne konsekwencje tego stanu rzeczy dla funkcjonowania systemu podatkowego

¹¹ Suma 200% podstawowej stopy oprocentowania kredytu lombardowego, ustalonej zgodnie z przepisami o Narodowym Banku Polskim, i 2%, z tym że stawka ta nie może być niższa niż 8% - art. 65 § 1 Ordynacji.

¹² „Podwyższoną stawkę odsetek za zwłokę w wysokości 150% stawki odsetek za zwłokę stosuje się do zaległości w podatku od towarów i usług oraz w podatku akcyzowym w przypadku:

1) zaniżenia zobowiązania podatkowego, zawyżenia kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku ujawnionych przez organ podatkowy w toku kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego,

2) korekty deklaracji:

a) złożonej po doręczeniu zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, a w przypadkach gdy nie stosuje się zawiadomienia – po zakończeniu kontroli podatkowej,

b) dokonanej w wyniku czynności sprawdzających

– jeżeli kwota zaniżenia zobowiązania podatkowego, zawyżenia kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku przekracza 25% kwoty należnej i jest wyższa niż pięciokrotna wysokość minimalnego wynagrodzenia ... obowiązującego w dniu następującym po dniu upływu terminu płatności zobowiązania lub terminu zwrotu;

3) ujawnienia przez organ podatkowy w toku czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego niezłożenia deklaracji, mimo ciężącego obowiązku oraz braku zapłaty podatku.”

potęgować będzie niska jakość i bardzo duże skomplikowanie przepisów regulujących zarówno podatek od towarów i usług, jak i podatek akcyzowy. Te cechy zwiększają prawdopodobieństwo nieumyślnych błędów w deklaracjach, a w konsekwencji również prawdopodobieństwo naliczenia odsetek sankcyjnych wykrytych w trakcie postępowania podatkowego.

7. Nowy art. 62 § 1a – stanowiący: „jeżeli na podatniku ciążyą koszty doręczonego upomnienia, dokonaną wpłatę zalicza się w pierwszej kolejności na poczet tych kosztów” - prowadzić będzie do **automatycznego naliczenia w pierwszej kolejności na koszty doręczonych podatnikom upomnień wszelkich wpłat dokonywanych przez podatników. Zmiana ta służy ochronie interesów fiskusa, kosztem swobody decydowania podatnika o dokonywanych przez niego wpłatach.**

8. Nowelizacja zmieniała brzmienie art. 77 Ordynacji, dotyczącego zwrotu nadpłat. W poprzednim stanie prawnym § 3 tego artykułu przewidywał,¹³ że – w przypadku uchylecia lub stwierdzenia nieważności decyzji przez organ podatkowy lub sąd – nadpłata podatku podlegała zwrotowi po trzydziestu dniach od wydania nowej decyzji w tej samej sprawie, o ile decyzja ta wydana została w ciągu trzymiesięcznego terminu od uchylecia lub stwierdzenia nieważności pierwotnej decyzji (niedochowanie przez organ podatkowy trzymiesięcznego terminu skutkowało skróceniem terminu zwrotu nadpłaty)¹⁴.

Nowelizacja wprowadziła do Ordynacji przepis mówiący, iż nadpłata będzie w takiej sytuacji podlegała zwrotowi „bez zbędnej zwłoki” po wydaniu nowej decyzji w sprawie.¹⁵ Zmiana ta wykluczy mechanizm dyscyplinujący organy podatkowe przegrywające spór sądowy z podatnikiem, pozostawiając im dużą swobodę doboru terminu zwrotu nadpłaty, kosztem zdestabilizowania sytuacji podatnika.

9. Nowelizacja rozszerza zakres stosowania kar porządkowych. Pod jej rządami kary te nakładane będą mogły być m.in. na reprezentantów osób prawnych i jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, członków organu uprawnionego do reprezentowania spraw takich podmiotów lub osób upoważnionych do prowadzenia ich spraw (nowy art. 262 § 1a) oraz – w pewnych przypadkach – na biura rachunkowe (nowy art. 262 § 3 pkt 3). Co jednak z perspektywy ochrony praw podatników szczególnie kontrowersyjne, **nowelizacja przyznaje organom podatkowym prawo stosowania - w pełnym zakresie - kar porządkowych podczas czynności sprawdzających,¹⁶ mimo iż tradycyjnie w trakcie czynności sprawdzających kary porządkowe nie mogły być stosowane.** W oczywisty sposób zwiększa to represyjność postępowania sprawdzającego i rozszerza w jego trakcie zakres władztwa administracyjnego organów podatkowych nad podatnikiem.

¹³ Art. 77 § 3 Ordynacji – skreślony w wyniku nowelizacji - stanowił „w przypadku uchylecia decyzji ... lub stwierdzenia jej nieważności, jeżeli następnie, w terminie 3 miesięcy od dnia uchylecia lub stwierdzenia nieważności przez organ podatkowy lub od dnia doręczenia organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego ze stwierdzeniem jego prawomocności, uchylającego decyzję lub stwierdzającego jej nieważność, zostanie wydana decyzja w tej samej sprawie, nadpłata, którą stanowi różnica między podatkiem wpłaconym a podatkiem wynikającym z tej decyzji, podlega zwrotowi w terminie 30 dni od dnia wydania nowej decyzji.”

¹⁴ Zgodnie z art. 77 § 1 ust. 3 Ordynacji, w brzmieniu sprzed nowelizacji, „nadpłata podlega zwrotowi w terminie ... 14 dni od dnia doręczenia organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego, ze stwierdzeniem jego prawomocności, uchylającego decyzję organu podatkowego pierwszej instancji lub stwierdzającego jej nieważność, z zastrzeżeniem § 3”. Nowelizacja całkowicie zmodyfikowała treść i sens tego przepisu.

¹⁵ Nowelizacją dodano art. 77 § 4, stanowiący: „W przypadku niewydania nowej decyzji w terminie 3 miesięcy od dnia uchylecia albo stwierdzenia nieważności przez organ podatkowy lub od dnia doręczenia organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego ze stwierdzeniem jego prawomocności, uchylającego decyzję albo stwierdzającego jej nieważność, nadpłata stanowiąca kwotę wpłaconą na podstawie decyzji uchylonej albo decyzji, której nieważność stwierdzono, podlega zwrotowi bez zbędnej zwłoki.”

¹⁶ Zmiana w art. 280 Ordynacji, polegająca na rozszerzeniu stosowania do czynności sprawdzających przepisów rozdziału 22 działu IV tej ustawy.

10. Poprzez dopisanie do Ordynacji art. 290b § 1¹⁷ **kontrola podatkowa będzie mogła być prowadzona skutecznie przez dowolny organ podatkowy, a nie tylko organ właściwy**. Co prawda więc w mocy pozostanie zasada, iż organy podatkowe mają z urzędu przestrzegać swojej właściwości miejscowej i rzeczowej (art. 15 § 1 Ordynacji). Jednak niezastosowanie się do tego wymogu nie wywoła żadnych skutków procesowych – czynności dokonane z naruszeniem tej zasady pozostaną w mocy, jak by były dokonane przez organ właściwy. Zwiększy to elastyczność działania aparatu skarbowego w ramach kontroli podatkowej. Odbędzie się to jednak kosztem podstawowych zasad Ordynacji podatkowej dotyczących właściwości organów podatkowych, które z kolei służą ochronie praw podatników.

Analiza powstała w ramach projektu LepszePodatki.pl



Partnerzy projektu:



¹⁷ „W przypadku stwierdzenia w toku kontroli, że organ przeprowadzający kontrolę był niewłaściwy miejscowo w momencie wszczęcia kontroli, kontrolujący sporządza protokół z czynności kontrolnych. Czynności podjęte we wszczętej kontroli podatkowej pozostają w mocy”.



Forum Obywatelskiego Rozwoju

FOR zostało założone w 2007 roku przez prof. Leszka Balcerowicza, aby skutecznie chronić wolność oraz promować prawdę i zdrowy rozsądek w dyskursie publicznym. Naszym celem jest zmiana świadomości Polaków oraz obowiązuje i planowanego prawa w kierunku wolnościowym.

FOR realizuje swoje cele poprzez organizację debat oraz publikację raportów i analiz podejmujących ważne tematy społeczno-gospodarcze, a w szczególności: stan finansów publicznych, sytuację na rynku pracy, wolność gospodarczą, wymiar sprawiedliwości i tworzenie prawa.

Z inicjatywy FOR w centrum Warszawy i w Internecie został uruchomiony licznik długu publicznego, który zwraca uwagę na problem rosnącego zadłużenia państwa. Działania FOR to także projekty z zakresu edukacji ekonomicznej oraz udział w kampaniach na rzecz zwiększania frekwencji wyborczej.

Wspieraj nas!

Pomóż nam chronić wolność oraz promować prawdę i zdrowy rozsądek w dyskursie publicznym.

Zdrowy rozsądek oraz wolnościowy punkt widzenia nie obronią się same. Potrzebują zaplanowanego, wyczerpanego i skutecznego wysiłku oraz Twojego wsparcia.

Jeśli jest Ci bliski porządek społeczny szanujący wolność i obawiasz się nierozsądnych decyzji polityków udających na Twój koszt Świętych Mikołajów, poprzyj nasze działania swoim darem pieniężnym. Twój dar umożliwia nam działalność oraz potwierdza słuszność i skuteczność naszego wysiłku. Każda darowizna jest dla nas ważna. Potrzebujemy zwłaszcza regularnego wsparcia. Zachęcamy do dokonywania nawet niewielkich, lecz regularnych wpłat.

Już dziś pomóż nam chronić wolność - obdarz nas swoim wsparciem i zaufaniem.

Wyślij przelew na konto FOR (w PLN): 68 1090 1883 0000 0001 0689 0629

KONTAKT DO AUTORA



Dariusz Adamski
Koordynator projektu LepszePodatki.pl,
Profesor prawa na Uniwersytecie Wrocławskim

e-mail: dadamski@prawo.uni.wroc.pl

tel. 693407224



Fundacja Forum Obywatelskiego Rozwoju – FOR

ul. Ignacego Krasickiego 9A·02-628 Warszawa · tel. +48 22 628 85 11, +48 726 621 240
e-mail: info@for.org.pl·www.for.org.pl

[f](https://www.facebook.com/FundacjaFOR) /FundacjaFOR · [t](https://twitter.com/FundacjaFOR) @FundacjaFOR