



| Data | Numer | Autor |
|---------------------|--------|-----------------|
| 6 października 2015 | 9/2015 | Dariusz Adamski |

Prezydencka nowelizacja Ordynacji podatkowej: Co zostało z dobrych chęci?

5 sierpnia b.r. Sejm uchwalił ustawę zmieniającą Ordynację podatkową oraz niektóre inne ustawy (Dz.U. 2015 poz. 1197). Jest ona wynikiem prac nad projektem wniesionym przez Prezydenta Bronisława Komorowskiego (druk 3018). Głównym celem tego projektu było dokonanie dwóch zmian w Ordynacji podatkowej. Pierwsza to wprowadzenie tzw. zasady *in dubio pro tributario*, czyli ogólnej klauzuli rozstrzygania spraw na korzyść podatnika. Druga zmiana miała dotyczyć zasad przedawniania zobowiązań podatkowych, aby przeciwdziałać częstemu obecnie manipulowaniu jego terminami przez aparat skarbowy.

Niestety ostateczny kształt klauzuli *in dubio pro tributario* wprowadzonej do Ordynacji podatkowej ustawą z 5 sierpnia pozbawia ją w praktyce znaczenia. Natomiast potencjalnie istotne propozycje dotyczące zmiany zasad przedawnień zobowiązań podatkowych przepadły w trakcie prac legislacyjnych. **W konsekwencji więc wpływ tzw. „prezydenckiej” nowelizacji na system podatkowy pozostanie minimalny.** Poniżej wyjaśniamy ten wniosek.

1. Zasada *in dubio pro tributario*

Konieczność zagwarantowania, by organy podatkowe rozstrzygały wszelkie wątpliwości na korzyść podatnika wynika wprost z zasady praworządności, zapisanej zarówno w Konstytucji (zwłaszcza w jej art. 2, zgodnie z którym „Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej” oraz w art. 7: „Organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa”), jak i Ordynacji (art. 120). Jest też fundamentem każdego cywilizowanego systemu podatkowego.

Ponadto, choć zgodnie z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego taka zasada już teraz wynika wprost z Konstytucji, **niska świadomość prawna pracowników organów podatkowych uzasadnia wpisanie jej do Ordynacji.**

Jednak, aby zrealizować te cele, klauzula *in dubio pro tributario* musiałaby zostać prawidłowo zredagowana. Treść, jaką nadała jej ustawa z 5 sierpnia („niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść

podatnika”: nowy art. 2a Ordynacji) nie spełnia jednak tego warunku, a zatem nie zrealizuje swojego głównego celu – przeniesienia na grunt ustawy wymogów Konstytucji RP. Wręcz przeciwnie, może ona zostać odebrana jako legislacyjna próba zawężenia zakresu zasady wynikającej z Konstytucji.

Zasada *in dubio pro tributario* wprowadzona ustawą z 5 sierpnia odnosi się jedynie do „wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego”. Nie dotyczy więc wątpliwości co do stanu faktycznego ani wątpliwości dotyczących subsumcji przepisu prawnego (czyli tego, jak do stanu faktycznego zastosować dany przepis). Różnica ta jest kolosalna, ponieważ wszystkie wątpliwości pojawiające się w praktyce prawno-podatkowej odnoszą się do tego, jak zastosować przepisy do określonej sytuacji. Oczywiście w wielu przypadkach wątpliwości te wynikają z niejednoznacznych przepisów. Ale są to zawsze wątpliwości dotyczące sposobu stosowania przepisów. Nigdy nie dotyczą one samej treści przepisów. Tym samym – **w kształcie wprowadzonym do Ordynacji – zasada *in dubio pro tributario* będzie odnosiła się wyłącznie do przypadków nieistniejących.**

Ażeby to zrozumieć, wystarczy spojrzeć na instytucję indywidualnych interpretacji prawa podatkowego. Jeśli istniałyby przypadki niedających się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego, przynajmniej w części przypadków organy podatkowe musiałyby informować osobę wnioskującą o interpretację prawa podatkowego, że nie są w stanie jej przedstawić. Jeśli bowiem wątpliwości interpretacyjne „nie dają się usunąć”, nie można określić, jak przepis ma zostać zinterpretowany. Podobnie sądy przynajmniej w części spraw musiałyby rozkładać ręce, argumentując że ze względu na „niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego” nie wiedzą, jak rozstrzygnąć zawisłą przed nimi sprawę podatkową.

Tak jednak nigdy się nie dzieje, bo **podstawowe metody wykładni prawniczej zawsze pozwalają usunąć każdą wątpliwość co do treści przepisów prawa**. Pełną rację w tym zakresie trzeba przyznać krytycznej ocenie Rządu. Jak wskazywał on na wcześniejszym etapie prac nad projektem, proponowana przez Prezydenta klauzula *in dubio pro tributario* „opiera się na błędnym założeniu, że wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego, przy zastosowaniu znanych nauce prawa metod wykładni, norm kolizyjnych, a także wnioskowań prawniczych, nie zawsze dają się usunąć w praktyce orzeczniczej”.¹ Z tego właśnie powodu **osoba interpretująca prawo nigdy nie może uznać, iż ma niedające się usunąć wątpliwości co do treści prawa (nawet jeśli stosuje je wadliwie). To z kolei wyłącza całkowicie możliwość zastosowania zasady *in dubio pro tributario* w kształcie zaproponowanym w projekcie nowelizacji.**

¹ Dokument z 13 stycznia 2015 r., dostępny na http://radalegislacyjna.gov.pl/sites/default/files/dokumenty/projekt_stanowiska_rzadu_-_ordynacja_podatkowa.pdf, s. 3.

Co więcej, **ponieważ w kształcie, w jakim ostatecznie stała się ona częścią Ordynacji podatkowej, zasada *in dubio pro tributario* nie obejmuje ani wątpliwości faktycznych, ani wątpliwości dotyczących subsumcji przepisu prawnego, organy podatkowe będą pewnie próbowały przyjąć, iż w tych wszystkich przypadkach należy stosować wykładnię profiskalną, skoro przeciwna zasada (*in dubio pro tributario*) nie ma do nich zastosowania.** Wykładnia literalna Ordynacji (zasada *in dubio* dotyczy tylko niedających się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa) będzie w takich przypadkach sprzeczna z wykładnią systemową (dokonana przez Trybunał Konstytucyjny interpretacja Konstytucji nie zawęży w podobny sposób zasady *in dubio pro tributario*).² Dopiero dogłębna znajomość wykładni Konstytucji dokonanej przez Trybunał Konstytucyjny pozwoli w takich przypadkach prawidłowo – tj. w zgodzie z konstytucyjną zasadą *in dubio pro tributario* – rozstrzygnąć powstały w ten sposób konflikt systemowy. Analiza przepisów samej Ordynacji, do której niemal zawsze ograniczają się organy skarbowe, prowadzi będzie natomiast do wniosków przeciwnych.

Powyższe problemy nie powstałyby, gdyby – jak wcześniej postulowała koalicja Lepszepodatki.pl – zasadzie *in dubio pro tributario* nadano brzmienie: **„wątpliwości niedające się jednoznacznie usunąć na tle zebranego materiału dowodowego rozstrzyga się na korzyść podatnika”**.³ Dzięki temu, zamiast nieistniejącej kategorii „niedających się usunąć wątpliwości co do prawa”, klauzula ta objęłaby w praktyce bardzo często występującą sytuację „wątpliwości co do faktów”, co ograniczyłoby niebezpieczeństwo unikania jej stosowania przez organy podatkowe.

Jednak nawet w tym przypadku nie udało się uniknąć jeszcze innej komplikacji: zasada *in dubio pro tributario* stanowi przepis ogólny (tzw. klauzulę generalną). Regułą rządzącą systemem prawnym jest natomiast wyłączenie stosowania przepisów ogólnych przez sprzeczne z nimi przepisy szczególne (tzw. zasada *lex specialis derogat legi generali*). Aby więc zasada *in dubio pro tributario* mogła znaleźć praktyczne zastosowanie, jej celowi muszą odpowiadać przepisy szczególne Ordynacji. Innymi słowy, ze względów systemowych wprowadzenie do Ordynacji klauzuli generalnej *in dubio pro tributario* nie może być lekiem na bólczki innych przepisów Ordynacji. Wręcz przeciwnie: złe przepisy szczególne zablokują stosowanie tej ważnej zasady ogólnej.

Podkreśla to konieczność kompleksowej – i głębokiej – reformy systemu podatkowego, aby był on z jednej strony szczerzy i skutecznie przeciwdziałał przestępczości podatkowej, a z drugiej był przyjazny dla podatnika i wspierał rozwój gospodarczy.

2. Zasady przedawniania zobowiązań podatkowych

² Założenia nowej Ordynacji (Kodeksu podatkowego), s. 18-19, dostępne na http://lepszepodatki.pl/Zalozenia_Kodeksu_podatkowego_web.pdf.

³ Założenia nowej Ordynacji (Kodeksu podatkowego), s. 18, dostępne na http://lepszepodatki.pl/Zalozenia_Kodeksu_podatkowego_web.pdf.

Pierwotna wersja projektu prezydenckiego zakładała następujące najważniejsze zmiany dotyczące przedawnienia zobowiązań podatkowych:

A) określenie maksymalnego trzyletniego okresu, o jaki może zostać przedłużony termin przedawnienia zobowiązania podatkowego po jego przerwaniu na skutek zastosowania środka egzekucyjnego lub zawieszeniu go w dwóch przypadkach związanych z zabezpieczeniem wykonania zobowiązań podatkowych;

B) wykreślenie wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe spośród przesłanek powodujących zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych;

C) wyeliminowanie możliwości nadania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznej, gdy okres do upływu terminu przedawnienia wynosi mniej niż 3 miesiące.

Uchwalenie propozycji Prezydenta Komorowskiego dotyczących zmiany zasad przedawnienia uniemożliwiłoby organom podatkowym stosowanie niektórych praktyk wyraźnie naruszających podstawy porządku prawnego (w tym chronionych Konstytucją i Ordynacją podatkową zasad praworządności oraz pogłębiania zaufania do organów podatkowych). Na przykład blokowałoby możliwość wszczynania postępowań karno-skarbowych wyłącznie w celu niedopuszczenia do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

W tym zakresie jednak projekt został odrzucony przez Sejm. Bazowano tu na błędnym założeniu, iż brak możliwości manipulowania terminem przedawnienia zobowiązań podatkowych będzie rodził niebezpieczeństwo uchylania się od opodatkowania i godził zarówno w politykę karną, jak i podatkową państwa. **Zakładano bowiem, iż kontrole podatkowe oraz postępowanie karne i karno-skarbowe muszą toczyć się powoli i/lub rozpoczynać niedługo przed upływem terminu przedawnienia.**

Żaden z tych argumentów nie jest prawdziwy. Wręcz przeciwnie, **istotnym czynnikiem pozwalającym na – podkreślane przez Rząd wielokrotnie w trakcie procesu legislacyjnego – rozprzestrzenianie się przestępczości podatkowej jest właśnie opieszałość działania organów podatkowych i organów ścigania.** Dotyczy to zwłaszcza tzw. przestępstw karuzelowych, których wykrycie i ukaranie wymaga nie szybkich, lecz wręcz błyskawicznych działań właściwych organów. Lepszej organizacji, poprawy koordynacji i szybkości takich działań nie może zastąpić utrzymywanie sytuacji, w której Ordynacja podatkowa zawiera instrumenty pozwalające na blokowanie upływu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych. Z tych powodów nie da się traktować poważnie wyeksponowanej w trakcie prac Rządu tezy, według której „nie można pomijać argumentów związanych z faktyczną wydolnością organów administracji podatkowej. Racjonalny ustawodawca powinien

uwzględnić także realne możliwości organów administracyjnych”.⁴ Prowadzi ona bowiem do wniosku, że Ordynacja podatkowa zawiera – pogarszające jakość systemu podatkowego – odstępstwa od podstawowych zasad przedawniania zobowiązań podatkowych jedynie dlatego, że organy administracyjne są niewydolne. Takiego usprawiedliwienia nie można zaakceptować. **Wyeliminowanie możliwości manipulowania przez organy podatkowe terminami przedawnienia zobowiązań podatkowych zmotywowałoby wręcz Ministerstwo Finansów do poprawy wydolności administracji podatkowej, co nie tylko służyłoby pewności prawa, poprawie zaufania obywateli do aparatu skarbowego i ochronie konstytucyjnej zasady sprawiedliwości, ale przede wszystkim zwiększyłoby skuteczność wykrywania przestępstw podatkowych.**

Drobne – i również możliwe do zrealizowania przy okazji prac nad nowelizacją – korekty legislacyjne pozwalałyby natomiast na wyjście naprzeciw obawom Rządu związanym z oddziaływaniem reguł przedawnienia zobowiązań podatkowych na zasady prowadzenia postępowania karnego skarbowego.⁵ Przetłamanie na ich skutek konsekwencji przedawnienia (t.j. zablokowania postępowania karno-skarbowego) uzasadnione byłoby koniecznością skutecznego przeciwdziałania przestępczości podatkowej i wychodziło naprzeciw uzasadnionym zastrzeżeniom Rządu, wszakże bez paraliżowania reformy jednego z najślabszych ogniw Ordynacji podatkowej.



Analiza powstała w ramach projektu:

⁴ Dokument z 13 stycznia 2015 r., s. 10, dostępny na http://radalegisacyjna.gov.pl/sites/default/files/dokumenty/projekt_stanowiska_rzadu_-_ordynacja_podatkowa.pdf.

⁵ W szczególności wykreślenie z art. 41 § 2 kodeksu karnego skarbowego (brzmiącego „Umarzając warunkowo postępowanie karne za przestępstwo skarbowe, w związku z którym nastąpiło uszczuplenie należności publicznoprawnej i tej wymagalnej należności nie uiszczono, sąd określa także obowiązek uiszczenia jej w całości w wyznaczonym terminie”) jednego słowa („wymagalnej”) spowodowałoby, że w przypadku warunkowego umorzenia postępowania karnego za przestępstwo skarbowe, w związku z którym nastąpiło uszczuplenie należności publicznoprawnej i tej należności nie uiszczono, sąd mógłby określać obowiązek uiszczenia należności w całości nawet jeśli wcześniej doszłoby do jej przedawnienia.



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 umożliwi 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 UWr

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/FundacjaFOR](https://www.facebook.com/FundacjaFOR) • [@FundacjaFOR](https://twitter.com/FundacjaFOR)