



OGÓLNOPOLSKA KONFERENCJA NAUKOWA

Deregulacja systemu podatkowego oraz koncyliacyjne metody wymiaru i egzekucji podatków

Konferencja Naukowa WPIA UW



WYDZIAŁ PRAWA I ADMINISTRACJI
UNIWERSYTET WARSZAWSKI

Skład publikacji
BPROG – www.bprog.pl

Warszawa 2023

SPIS TREŚCI

Barbara Błaszczak	8
<i>International Compliance Assurance Programme jako przykład dialogu pomiędzy podatnikami a administracją podatkową</i>	
dr Andrzej Dmowski	17
<i>Czy w polskim systemie podatkowym powinny funkcjonować konsensualne metody określenia wysokości zobowiązania podatkowego na wzór wniosku o wydanie na posiedzeniu wyroku skazującego i orzeczenia uzgodnionych z oskarżonym kar (art. 335) oraz dobrowolnego poddania się odpowiedzialności karnej (art. 387) w świetle Kodeksu Postępowania Karnego?</i>	
Maciej Cyprian Flis	42
<i>Vacatio legis ustawy podatkowej w świetle orzecznictwa Trybunału Konstrykcyjnego</i>	
Bartosz Gryziak	46
<i>Czy potrzebna nam sprawiedliwość podatkowa? Krytyczna analiza pojęcia sprawiedliwości podatkowej na przykładzie odmowy prawa do odliczenia podatku naliczonego w VAT</i>	
Kamil Marszycki	59
<i>Legislacyjne rozdwojenie jaźni – objawy i leczenie, czyli rzecz o mediacjach w sprawach podatkowych</i>	
Prof. dr hab. Witold Modzelewski	69
<i>O konieczności deregulacji fakultatywnych elementów konstrukcji podatku</i>	
Beata Rogalska	71
<i>Preferencyjne składki na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne dla obywateli Ukrainy oddelegowanych do pracy za granicę oraz ich pracodawców jako zabezpieczenie przed utratą wpływów z tego źródła</i>	
Dawid Strzała	79
<i>Jedna ustawa czy dwie ustawy? Model regulacji opodatkowania dochodów z działalności gospodarczej osób prawnych i osób fizycznych.</i>	

Dr hab. Maciej Ślifirczyk

Umowna forma urzędowych interpretacji prawa podatkowego: ewolucja, rewolucja czy regres

84

Marcin Świderski

Porozumienie inwestycyjne - zbędna czy użyteczna regulacja kontaktów organu podatkowego z podatnikiem?

86

Deregulacja systemu podatkowego oraz koncyliacyjne metody wymiaru i egzekucji podatków

Sala Kolumnowa Wydziału Historii UW,
19 stycznia 2023 r.

Rada Naukowa Konferencji

Prof. dr hab. Witold Modzelewski, Kierownik Katedry Prawa Finansowego WPIA UW (przewodniczący)
Dr Krzysztof Radzikowski, Katedra Prawa Finansowego WPIA UW (koordynator)
Dr Jakub Chowaniec, Katedra Prawa Finansowego WPIA UW
Dr Andrzej Dmowski, adwokat
Przedstawiciel doktorantów WPIA UW: Bartosz Gryziak
Przedstawicielka studentów WPIA UW: Barbara Błaszczak

Ramowy Program Konferencji

Wystąpienia Gości: Przewodniczący Krajowej Rady Doradców Podatkowych - Andrzej Ladziński
Docelowy model relacji pomiędzy podatnikiem a administracją skarbową - spojrzenie w przyszłość

Panel pierwszy: Deregulacja systemu podatkowego

Prowadzący: dr Krzysztof Radzikowski, Katedra Prawa Finansowego WPIA UW

Wystąpienia wprowadzające

Prof. UZ dr hab. Andrzej Gorgol, Katedra Prawa Administracyjnego i Finansowego WPIA UZ:
O istocie deregulacji systemu podatkowego

Prof. dr hab. Witold Modzelewski, Katedra Prawa Finansowego WPIA UW:
O konieczności deregulacji materialnego prawa podatkowego w zakresie fakultatywnych elementów konstrukcji podatku

Dr Artur Bartoszewicz, Katedra Polityki Publicznej w Kolegium Społeczno-Ekonomicznym SGH:
Deregulacja systemu podatkowego a zaufanie między władzą a obywatelami

Dyskusja panelowa

Moderator: dr Krzysztof Radzikowski, Katedra Prawa Finansowego WPIA UW

Zagadnienia:

Istota i zakres deregulacji systemu podatkowego
Deregulacja systemu podatkowego a dochody podatkowe budżetu państwa i budżetów jst
Deregulacja systemu podatkowego w świetle zasady zaufania obywatela do państwa
Deregulacja systemu podatkowego wobec postulatu sprawiedliwości podatkowej
Ograniczenie obowiązków raportowych (MDR, JPK, TPR)
Uproszczenie modelu regulacji podatku dochodowego (jedna ustawa czy wiele ustaw)
Deregulacja systemu podatkowego a vacatio legis ustawy podatkowej
Uproszczenie poboru podatku u źródła

Uczestnicy: prof. UZ dr hab. Andrzej Gorgol, prof. dr hab. Witold Modzelewski, dr Artur Bartoszewicz,
doktoranci: Anna Karczewska, Bartosz Gryziak, Dawid Strzała, Maciej Flis

Panel drugi: Konciliacyjne metody wymiaru i egzekucji podatków
Prowadzący: dr Jakub Chowaniec, Katedra Prawa Finansowego WPiA UW

Wystąpienia wprowadzające

Dr hab. Maciej Ślifirczyk, Katedra Prawa Finansowego WPiA UW:

Umowna forma urzędowych interpretacji prawa podatkowego: ewolucja, rewolucja czy regres?

Dr Krzysztof Buk, Katedra Prawa Finansowego WPiA UKSW:

Perspektywa wprowadzenia dobrowolnego poddania się odpowiedzialności podatkowej na wzór dobrowolnego poddania się odpowiedzialności karnej lub karnej skarbowej

Dr Andrzej Dmowski, adwokat:

Czy w systemie podatkowym powinny funkcjonować konsensualne metody określenia wysokości zobowiązania podatkowego na wzór art. 335 i art. 387 k.p.k.?

Dyskusja panelowa

Moderator: dr Jakub Chowaniec, Katedra Prawa Finansowego WPiA UW

Zagadnienia:

Szanse wprowadzenia konsensualnych metod wymiaru podatku

Doświadczenia międzynarodowe

Szanse wprowadzenia ugody w zakresie egzekucji zaległości podatkowych

Postulat instytucji dobrowolnego poddania się odpowiedzialności podatkowej

Interpretacje przepisów prawa podatkowego jako swoista umowa organu podatkowego z podatnikiem

Perspektywa uzgodnień co do preferencji w zakresie składek ZUS i NFZ

Uczestnicy: dr hab. Maciej Ślifirczyk, dr Krzysztof Buk, dr Andrzej Dmowski, dr Beata Rogalska,
studenci: Barbara Błaszczak

Barbara Błaszczak

Studentka V roku prawa na Wydziale Prawa i Administracji UW

Studentka I roku studiów magisterskich International Economics na Wydziale Nauk Ekonomicznych UW

International Compliance Assurance Programme jako przykład dialogu pomiędzy podatnikami a administracją podatkową

1. Wstęp

W dobie postępującej globalizacji coraz więcej przedsiębiorstw rozpoczyna prowadzenie działalności w więcej niż jednym państwie, mierząc się na co dzień z próbą analizy krajowych regulacji prawa podatkowego, w kontekście międzynarodowych transakcji. Nierzadko okazuje się, iż regulacje krajowe nie obejmują wszystkich możliwych zdarzeń o charakterze transgranicznym, a powstała luka prawną wykorzystują międzynarodowe koncerny dla celów unikania opodatkowania. Nie ulega wątpliwości, iż z perspektywy każdej jurysdykcji podatkowej jest to działanie szkodliwe dla krajowej gospodarki. W związku z tym, państwa członkowskie Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) postanowiły podjąć kroki dla zapobieżenia erozji podstawy opodatkowania oraz transferowi zysków (tzw. projekt *Base Erosion and Profit Shifting*, BEPS)¹, oparty na współpracy międzynarodowej w walce z przejawami międzynarodowego unikania opodatkowania. Podjęte działania przyczyniły się do ograniczenia tych szkodliwych praktyk.

Jednakże rozpatrywanie międzynarodowych koncernów wyłącznie z perspektywy uznawania je za podmioty potencjalnie chętne i zdolne do nadużywania prawa podatkowego uznane być może za krzywdzące w stosunku do uczciwych podatników. Poczucie bycia „obserwowanym” i ściganym wpływa negatywnie na zaufanie do administracji i utrudnia nawiązywanie współpracy na linii podatnik – organy administracji skarbowej, co przekłada się na zmniejszoną chęć podatników do uczciwego i transparentnego informowania o wszelkich międzynarodowych zdarzeniach, które wywoływać mogą dla nich skutki podatkowe. Zaufanie zaś buduje się poprzez otwartość oraz współpracę.

W odpowiedzi na rodzącą się potrzebę zapewnienia nie tylko gwarancji ochrony przed unikaniem opodatkowania, ale również wzrostu bezpieczeństwa i komfortu, dla

¹ OECD *Base Erosion and Profit Shifting*, Oficjalna strona Internetowa poświęcona BEPS, OECD, <https://www.oecd.org/tax/beps/about/#mission-impact> [dostęp: 07.01.2023].
Zob. również pkt. 3 niniejszego opracowania.

otwartego, aktywnego dialogu i współpracy z administracją skarbową na rzecz podatników działających w ramach struktur międzynarodowych, utworzono projekt *International Compliance Assurance Program* (ICAP).

2. Istota i historia International Compliance Assurance Programme (ICAP)

International Compliance Assurance Programme (ICAP, pol. Międzynarodowy Program Zapewnienia Zgodności) to dobrowolny program oceny ryzyka podatkowego. Ma on na celu ułatwienie nawiązywania otwartego dialogu pomiędzy tzw. MNE (ang. *multinational enterprises*, pol. przedsiębiorstwa wielonarodowe) a administracją skarbową państw, w których te przedsiębiorstwa prowadzą swoją działalność. Uczestnictwo w ICAP skutkować ma nawiązaniem aktywnej współpracy wszystkich uczestników w ustaleniu i ocenie ryzyka wybranych transakcji transnarodowych przedsiębiorstw, co ma przyczynić się do wzrostu komfortu i poczucia bezpieczeństwa u podatników². Działanie programu opiera się na zapewnieniu w szybkim czasie „komfortu” dla międzynarodowych koncernów w przypadku, gdy ryzyko podatkowe związane z wybranym elementem ich działalności uznane zostanie za niskie przez wszystkie administracje. Ponadto, w przypadku, gdy w ramach procedowania ICAP administracja zidentyfikuje obszary wymagające szczególnej uwagi lub zastosowania konkretnych rozwiązań, informacje i działania uzyskane i podjęte w ramach ICAP przyczynią się do znacznego przyspieszenia i ułatwienia podejmowania dodatkowych kroków³. Co istotne, program realizowany jest w sposób cykliczny.

ICAP został opracowany w ramach programu OECD Forum on Tax Administration (FTA)⁴ o nazwie *Large Business and International Programme*. Polska uczestniczy w ICAP poczynawszy od kwietnia 2021 roku⁵. W dniu 18 lutego 2021 roku Forum on Tax Administration opublikowało podręcznik, w którym zawarto podstawowe informacje dotyczące programu dla administracji podatkowych oraz grup MNE (ang. *multinational enterprises*, pol. przedsiębiorstwa wielonarodowe)⁶, czerpiąc z doświadczeń i opinii przedstawicieli administracji podatkowych, które uczestniczyły w pilotażowych projektach z lat 2018 oraz 2019. Podręcznik zawiera szczegółowe dane dotyczące procesu ICAP. Oprócz podręcznika, OECD utworzyła również dedykowaną stronę internetową, na której publikowane są

² *International Compliance Assurance Programme – Handbook for tax administrations and MNE groups*, OECD, Paryż 2021, s. 6.

³ *Informacje podstawowe o programie ICAP*, Portal Podatkowy, Ministerstwo Finansów, 2022, <https://www.podatki.gov.pl/icap/informacje-podstawowe-icap/>[dostęp: 07.01.2023].

⁴ Forum Administracji Podatkowej jest globalnym forum Komisarzy, w którym podejmuje się dyskusję na temat administracji podatkowej. Forum liczy 53 członków. Należą do niego wszystkie kraje członkowskie G20 i OECD – w tym Polska, a także szereg rozwiniętych i rozwijających się gospodarek spoza OECD. Zob. więcej: *Forum on Tax Administration*, Oficjalna strona internetowa poświęcona FTA, OECD, <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/>[dostęp: 07.01.2023].

⁵ *Polska w międzynarodowym programie współpracy biznesu i administracji podatkowych*, BIP Ministerstwa Finansów, Ministerstwo Finansów, 2022, <https://www.gov.pl/web/finansy/polska-w-miedzynarodowym-programie-wspolpracy-biznesu-i-administracji-podatkowych>. [dostęp:07.01.2023].

⁶ *International...*, s. 6.

podstawowe informacje dotyczące ICAP, odpowiedzi na najczęściej zadawane przez administrację oraz podatników pytania, listy uczestników programu oraz dostęp do bazy danych (nieuwzględniającej obecnie wszystkich administracji zaangażowanych w ICAP) z informacjami odnośnie do funkcjonowania projektu w wybranych państwach⁷. Obecnie w ICAP uczestniczą przedstawiciele administracji z 22 państw świata.

3. Uzasadnienie wprowadzenia ICAP

W opublikowanym podręczniku, OECD powołuje się na sześć kluczowych determinant, które wywarły wpływ na decyzję o utworzeniu programu. Wybrane z nich skategoryzować można, jako oparte na woli kreowania podwyższonego standardu pewności prawa podatkowego w relacjach pomiędzy administracją skarbową a MNE, w oparciu o założenia projektu OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)⁸, w ramach działania numer 2: Inclusive Framework on BEPS⁹. Pozostałe sklasyfikować można jako próbę dążenia do zwiększenia kooperacji i współpracy pomiędzy zarówno administracjami skarbowymi, jak i administracją oraz podatnikami będącymi MNE¹⁰. Podano następujące czynniki:

1. Zapewnienie ścieżki prowadzącej do zwiększenia pewności prawa podatkowego dla przedsiębiorstw wielonarodowych;
2. Skuteczniejsze rozstrzyganie sporów pomiędzy administracjami podatkowymi różnych państw;
3. Dobrze ugruntowane ramy zgodności dla przedsiębiorstw wielonarodowych;
4. Rozwój współpracy międzynarodowej pomiędzy administracjami skarbowymi;
5. Lepsze i bardziej ustandaryzowane informacje służące ocenie ryzyka związanego z cenami transferowymi;
6. Wykorzystanie potencjału wielostronnego zaangażowania uczestników ICAP w celu zapewnienia lepszej pewności dla administracji podatkowych w kontekście prawidłowej interpretacji danych dotyczących m.in. cen transferowych dostarczonych przez podatników.

Powyższe elementy stanowiły przesłanki wprowadzenia ICAP.

Zdaniem OECD, rozpoczęty projekt przynieść ma ze sobą wiele korzyści. Program określa się jako „nową erę” działań administracji podatkowych i grup MNE, której przyświecać mają wzrost transparentności oraz dostępu do informacji dotyczących

⁷ *OECD International Compliance Assurance Programme (ICAP)*, Oficjalna strona internetowa poświęcona ICAP, OECD, <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/international-compliance-assurance-programme.htm>[dostęp: 07.01.2023].

⁸ *OECD Base Erosion...*, dostęp online..

⁹ *Neutralising the Effects of Branch Mismatch Arrangements, Action 2 Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20, Paryż 2017, s. 9 i następane, <https://doi.org/10.1787/9789264278790-en>.

¹⁰ *International...*, s. 6.

podatników¹¹. Podkreśla się budowanie relacji i dialogu administracji i podatników w oparciu o ideę otwartości i współpracy, w dążeniu do wspierania budowania poczucia pewności prawa podatkowego i komfortu podatników¹². Zalety ICAP w ujęciu modelowym odnosić się mają do obu stron relacji (uwzględniając naturalnie międzynarodowe zaangażowanie podmiotów, w tym administracji skarbowych z przynajmniej 3 państw), zarówno podmiotów publicznych, jak i prywatnych. International Compliance Assurance Programme zapewni przy tym, dzięki wykorzystanej dokumentacji, obszar i możliwość dla podatników MNE do doprecyzowania przedstawienia ich sytuacji i transakcji międzynarodowych, które ocenione zostaną przez administrację dla celów oceny ryzyka transakcji. Program ułatwi również prowadzenie dialogu pomiędzy uczestnikami z poszczególnych administracji podatkowych, dzięki zapewnieniu jednolitego dostępu do wszelkiej dokumentacji i możliwości wypracowania wspólnego stanowiska dotyczącego interpretacji i identyfikacji potencjalnych obszarów ryzyka. Co istotne, dzięki instytucji tzw. wiodącej administracji podatkowej (ang. *lead tax administration*, zob. pkt. 4), grupy z MNE nie będą musiały kontaktować się z przedstawicielami każdej z jurysdykcji oddzielnie, lecz dialog prowadzić będą z jednym podmiotem, co powinno przyczynić do poprawy przekazu informacji, nawiązania współpracy oraz oszczędności czasu i środków przeznaczonych na analizę ich sytuacji. Takie działania wspierają budowanie wzajemnego zaufania i dobrej wiary w wymianie informacji pomiędzy uczestnikami. Ponadto, uczestnictwo w ICAP objęte jest z góry (*a priori*) określonymi i ustalonymi ramami czasowymi, w których nastąpić musi osiągnięcie wspólnego porozumienia administracji i MNE co to obecnego ryzyka podatkowego będącego przedmiotem programu¹³. Pomimo przedstawienia wielu oczekiwanych efektów programu, oceny możliwości potencjalnej realizacji pozytywnych efektów wprowadzenia ICAP nie można dokonać nie uwzględniając przypuszczalnych zagrożeń, które mogą osłabić skuteczność proponowanego rozwiązania, bądź nawet mogą skutkować osiągnięciem efektów przeciwnych do oczekiwanych. Krótka identyfikacja takich obszarów została wyrażona w konkludującym niniejszą pracę punkcie szóstym.

4. Funkcjonowanie programu

4.1. Procedura przyjęcia i przystąpienia grup MNE do ICAP

Ocena ryzyka ICAP grupy MNE składa się z trzech etapów. Przed zainicjowaniem pierwszych oficjalnych działań, grupy MNE zainteresowane uczestnictwem w ICAP zachęca się do nieformalnego zwrócenia się do potencjalnej wiodącej administracji podatkowej. Ten wstępny proces ma na celu omówienie uczestnictwa MNE w programie, zasad procesu, oczekiwanych rezultatów, jakich można po nim oczekiwać. Ponadto uprzednia rozmowa

¹¹ *International...*, s. 7.

¹² Tamże

¹³ Tamże.

pozwała na weryfikację, czy w danym momencie czasu są oni odpowiednim kandydatem do uczestnictwa w ICAP.

4.2. Etap I: Selekcja

Podstawowym celem niniejszego etapu jest podjęcie decyzji zarówno o przyjęciu, jak i przystąpieniu MNE do programu. Etap selekcji pełni dwie podstawowe funkcje. Po pierwsze, umożliwia MNE łatwą i szybką identyfikację tych administracji podatkowych, które będą gotowe, aby wziąć udział w ich ocenie ryzyka ICAP, tzw. *covered tax administrations* (administracje muszą wyrazić wolę i chęć uczestnictwa). Po drugie, umożliwia zarówno administracji wiodącej, jak i innym administracjom możliwość zapoznania się z wszystkimi transakcjami grupy MNE. W ramach niniejszego etapu MNE dostarcza wszelkie niezbędne dokumenty¹⁴ do potencjalnej administracji wiodącej (ang. *lead tax administration*), wskazuje również pozostałe administracje, które grupa chciałaby włączyć do uczestnictwa w ICAP. Do dalszego procedowania niezbędna jest zgoda administracji wiodącej i pozostałych administracji do dołączenia do programu (niezbędne jest zaangażowanie minimum 3 administracji). W przypadku akceptacji administracje analizują dokumenty i rozpoczyna się dialog pomiędzy zarówno administracją wiodącą i pozostałymi administracjami, jak i administracją wiodącą oraz MNE, który doprowadzić ma do wyjaśnienia wszelkich wątpliwości, jakie wynikają z udostępnionej dokumentacji. Zwieńczeniem etapu selekcji jest przekazanie MNE informacji dotyczącej faktu, które administracje zgodziły się uczestniczyć w ICAP, ile lat będzie trwał program, potencjalne okresy roll-forward, ryzyka i transakcje objęte programem oraz te, co do których zdecydowano się wyłączyć je z ICAP, a także niezbędną dla dalszych procesów dokumentację.

4.3. Etap II: Ocena ryzyka i rozwiązywanie problemów

To etap kluczowy dla ICAP i opiera się na wielostronnej analizie ryzyka, w oparciu o dostarczony przez MNE główny pakiet dokumentów (ang. *main documentation package*). W znacznym stopniu w swoim założeniu dąży on do nawiązania dialogu pomiędzy wszystkimi uczestnikami. W większości przypadków etap oceny ryzyka obejmuje co najmniej jedną wielostronną rozmowę lub spotkanie pomiędzy MNE, wiodącą administracją podatkową i innymi objętymi ICAP administracjami podatkowymi. W razie potrzeb organizuje się kolejne spotkania oraz rozmowy, aż do wspólnego omówienia oraz ustalenia, które transakcje objęte są ryzykiem kwalifikowalnym jako niskie, a które, w związku z trudnościami co do ich jednolitej klasyfikacji należy wykluczyć z programu bądź wdrożyć proces rozwiązywania tego problemu, aby ryzyko pozostało w ICAP¹⁵. Taką

¹⁴ Wszelkie dokumenty wymagane na poszczególnych etapach ICAP wymienione zostały m.in. na portalu Podatki.gov.pl, pod adresem: <https://www.podatki.gov.pl/icap/etapy-icap/> [dostęp: 07.01.2022].

¹⁵ *International...*, s. 12.

procedurą może być dokonanie doszacowania lub korekty bądź ewentualne skorzystanie z APA¹⁶.

4.4. Etap III: Wyniki

W ramach niniejszego etapu MNE otrzymuje, wydany przez administrację wiodącą, tzw. *completion letter*, potwierdzające, że proces oceny ryzyka został zakończony. Ponadto, grupa otrzymuje również tzw. *outcome letters*, opisujący rezultaty wszystkich administracji uczestniczących w ICAP co do ich oceny ryzyka transakcji podatnika¹⁷.

4.5. Ryzyka i transakcje mogące stanowić przedmiot ICAP

Założeniem wprowadzenia ICAP było stworzenie narzędzia przeznaczonego do rozwiązywania szerokiego spektrum problemów związanych z ryzykiem podatkowym o charakterze międzynarodowym i transgranicznym¹⁸. Szczególnie skuteczny powinien być w przypadku spraw, w które zaangażowane są administracje podatkowe z różnych jurysdykcji.

Przykładowo ICAP objąć może międzynarodowe i transgraniczne ryzyka podatkowe dotyczące:

- Cen transferowych¹⁹;
- Zakładu zagranicznego (ang. *permanent establishment*)²⁰;
- Inne, np. rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych²¹, kwestie podatku u źródła²².

W ramach ICAP ocenie poddane zostaną całe łańcuchy transakcji, z uwzględnieniem całokształtu zdarzeń gospodarczych je determinujących w ujęciu międzynarodowym – w tym obejmując jurysdykcje podatkowe nie będące bezpośrednio zaangażowanymi w projekt²³. Warto jednak zaznaczyć, że komfort uznania wybranej transakcji za nieryzykowną z perspektywy podatkowej dotyczyć będzie wyłącznie opinii administracji uczestniczących w ICAP.

4.6. ICAP a inne rozwiązania międzynarodowe

Nie zagłębiając się w szczegóły tej tematyki, warto wspomnieć na koniec o relacji ICAP

¹⁶ *Poszczególne etapy ICAP*, Portal Podatkowy, Ministerstwo Finansów, 2021, <https://www.podatki.gov.pl/icap/etapy-icap/> [dostęp: 07.01.2023].

¹⁷ *International...*, s. 12-13.

¹⁸ *International...*, s. 17.

¹⁹ K. Ostapiuk, *Cena transferowa*, [w:] *Leksykon cen transferowych*, red. J. F. Mika, Warszawa 2019, s. 80.

²⁰ K. Jaśkiewicz, *Zakład zagraniczny*, [w:] *Leksykon cen transferowych*, red. J. F. Mika, Warszawa 2019, s. 678.

²¹ Zob. Rozdział 3a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2022 r. poz. 2587 z późn. zm.) – dalej: u.p.d.o.p.

²² Zob. art. 21 ust. 1 u.p.d.o.p. oraz art. 29 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2022 r. poz. 2647 z późn. zm.) – dalej: u.p.d.o.f.

²³ *International...*, s. 17.

do innych, zbliżonych do nich narzędzi służących ustalaniu cen transakcyjnych między podatnikami a organami podatkowymi. Pierwszym, w znacznym stopniu podobnym rozwiązaniem są uprzednie porozumienia cenowe (ang. *Advance Pricing Agreements*, APA) – w szczególności APA dwu- oraz wielostronne²⁴. Podstawowa różnica pomiędzy ICAP a APA to poziom pewności prawnej, co do wypracowanego porozumienia. APA w sposób znaczny ogranicza ryzyko nieprawidłowego ustalenia ceny transakcyjnej przez podmioty powiązane oraz zakwestionowania ich ustalenia przez organy administracji skarbowej. ICAP nie gwarantuje takiej pewności, jednakże daje poczucie bezpieczeństwa pod warunkiem, że ryzyko objęte programem zostanie zakwalifikowane jako niskie. Drugim rozwiązaniem są procedury wzajemnego porozumiewania się (ang. *Mutual Agreement Procedures*, MAP)²⁵, którego celem jest unikanie podwójnego opodatkowania w przypadku dokonania korekty dochodów przedsiębiorstw powiązanych mających siedziby w różnych państwach²⁶. ICAP może pełnić rolę uzupełniającą, bądź zapobiegającą sytuacji, w której procedura MAP zostanie wszczęta. Z zalet ICAP warto również zaznaczyć, iż wymaga on przedstawienia mniejszej liczby dokumentacji niż w przypadku APA oraz MAP²⁷.

5. Konkluzje

Budowanie zaufania podatników do organów podatkowych stanowi jeden z kluczowych czynników, które w sposób pozytywny wpływają na chęć rzetelnej i uczciwej realizacji obowiązków podatkowych, zwłaszcza wśród przedsiębiorstw o charakterze międzynarodowym, dysponujących szerszym spektrum możliwości do unikania opodatkowania, co wielokrotnie podniesione zostało w literaturze przedmiotu²⁸.

W obliczu powyższego imperatywu, OECD nie mogła pozostać obojętną na ten kluczowy dla całej społeczności międzynarodowej aspekt przestrzegania i dostosowania się podatników do obowiązujących regulacji. Wychodząc poza sferę teoretyczną²⁹, organizacja opracowała International Compliance Assurance Programme, stanowiący przedmiot niniejszego opracowania. Zdaniem Autorki szczególną zaletą programu jest fakt, iż podatnik *de facto* prowadzi dialog przede wszystkim z administracją wiodącą, która kontaktuje się

²⁴ Zob. Dział III ustawy z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (Dz. U. poz. 2200 z późn. zm.).

²⁵ *Mutual Agreement Procedure (MAP) Profiles*, Oficjalna strona internetowa OECD, OECD, <https://www.oecd.org/tax/dispute/country-map-profiles.htm>[dostęp: 07.01.2023].

²⁶ Tamże. Zob. również art. 11h ust. 1 u.p.d.o.p. oraz art. 23t ust. 1 u.p.d.o.f.

²⁷ *International...*, s. 9.

²⁸ Zob. L. Batrancea i inn., *Trust and power as determinants of tax compliance across 44 nations*, *Journal of Economic Psychology* 2019, wyd. 74, <https://doi.org/10.1016/j.joep.2019.102191>.

B. Kastlunger i inn., *Powerful authorities and trusting citizens: The Slippery Slope Framework and tax compliance in Italy*, *Journal of Economic Psychology* 2013, wyd. 34, s. 36–45.

²⁹ *Tax Morale II: Building Trust between Tax Administrations and Large Businesses*, OECD Publishing, Paryż 2022, <https://doi.org/10.1787/7587f25c-en>, s. 13-15.

z organami z pozostałych jurysdykcji, wymagany jest także, co do zasady, mniejszy zakres dokumentacji. Skutkuje to większą oszczędnością czasu i ogranicza poczucie nadmiernego biurokratyzmu. Ponadto, wszelkie informacje nie są wyłącznie przekazywane do oceny administracji, lecz MNE ma szansę wyjaśnić i przedyskutować swoją indywidualną sytuację z organami skarbowymi w trakcie spotkań. Dla biorących udział w programie podmiotów, ICAP może okazać się cennym doświadczeniem, które wpłynie pozytywnie na ich sposób postrzegania administracji oraz chęć otwartego i transparentnego informowania o ich działaniach, które wywołują lub potencjalnie mogą wywołać skutki podatkowe.

Oprócz jego zalet, należy jednakże zasygnalizować pewne elementy programu, które skutkować mogą zmniejszeniem jego atrakcyjności w kontekście postulowanych celów. Podstawowym elementem wpływającym na chęć podatników do angażowania się w program może być fakt, iż wskazana identyfikacja ryzyka podatkowego nie daje gwarancji prawnej, lecz komfort, co do tego, że administracja powinna w dalszym ciągu uznawać działania podatnika w sferze międzynarodowej za prawidłowe. Dla zapewnienia pewności, chociażby w obszarze cen transferowych, podatnik może bowiem skorzystać z innych rozwiązań, na przykład uprzedniego porozumienia cenowego, które niewątpliwie wymaga większego zaangażowania czasowego i przygotowania szczegółowej dokumentacji, to oferuje MNE najwyższy standard bezpieczeństwa. Warto zaznaczyć, iż w trakcie analiz w ramach ICAP może dojść do sytuacji, w której w przedmiocie jednego z ocenianych obszarów ryzyka zasadnym okaże się zawarcie APA. W przypadku podatników świadomych, iż w ich przypadku istnieje szansa zaistnienia takiej sytuacji, bardziej opłacalnym może się okazać złożenie wniosku o zawarcie uprzedniego porozumienia cenowego z wykorzystaniem poprzedzających go konsultacji z przedstawicielami Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. Z pewnością dialog prowadzony w ten sposób będzie znacznie uboższy, niż realizowany w ramach ICAP, jednakże dla niektórych MNE korzystanie z kilku programów symultanicznie (np. ICAP i APA) może się okazać zbyt obciążające, gdyż udział w każdym z nich wymaga znacznego zaangażowania i otwartości. Z tego względu warto, aby administracje zaangażowane w program ICAP starały się jak najbardziej ułatwiać podatnikom dostęp do uczestnictwa w projekcie, np. poprzez ułatwienie dostępu do informacji dotyczących sposobu funkcjonowania ICAP w danym państwie.

Bibliografia

Batrancea, L., Nichita, A., Olsen, J., Kogler, C., Kirchler, E., Hoelzl, E., Weiss, A., Torgler, B., Fookien, J., Fuller, J., Yi, S., Zukauskas, S., *Trust and power as determinants of tax compliance across 44 nations*, Journal of Economic Psychology 2019, wyd. 74.

Forum on Tax Administration, Oficjalna strona Internetowa poświęcona FTA, OECD, <https://www.oecd.org/tax/>

- forum-on-tax-administration/[dostęp: 07.01.2023].
- Informacje podstawowe o programie ICAP*, Portal Podatkowy, Ministerstwo Finansów, 2022, <https://www.podatki.gov.pl/icap/informacje-podstawowe-icap/>[dostęp: 07.01.2023].
- International Compliance Assurance Programme – Handbook for tax administrations and MNE groups*, OECD, Paryż 2021
- Jaśkiewicz K., *Zakład zagraniczny*, [w:] *Leksykon cen transferowych*, red. J. F. Mika, Warszawa 2019, s. 678.
- Kastlunger, B., Lozza, E., Kirchler, E., Schabmann, A., *Powerful authorities and trusting citizens: The Slippery Slope Framework and tax compliance in Italy*, *Journal of Economic Psychology* 2013, wyd. 34, s. 36–45.
- Mutual Agreement Procedure (MAP) Profiles*, Oficjalna strona internetowa OECD, OECD, <https://www.oecd.org/tax/dispute/country-map-profiles.htm>[dostęp: 07.01.2023].
- Neutralising the Effects of Branch Mismatch Arrangements, Action 2 Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20, Paryż 2017, s. 9 i następane.
- OECD Base Erosion and Profit Shifting*, Oficjalna strona Internetowa poświęcona BEPS, OECD, <https://www.oecd.org/tax/beps/about/#mission-impact> [dostęp: 07.01.2023].
- OECD International Compliance Assurance Programme (ICAP)*, Oficjalna strona internetowa poświęcona ICAP, OECD, <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/international-compliance-assurance-programme.htm>[dostęp: 07.01.2023].
- Ostapiuk K., *Cena transferowa*, [w:] *Leksykon cen transferowych*, red. J. F. Mika, Warszawa 2019, s. 80.
- Polska w międzynarodowym programie współpracy biznesu i administracji podatkowych*, BIP Ministerstwa Finansów, Ministerstwo Finansów, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/polska-w-miedzynarodowym-programie-wspolpracy-biznesu-i-administracji-podatkowych>. [dostęp:07.01.2023].
- Poszczególne etapy ICAP*, Portal Podatkowy, Ministerstwo Finansów, 2021, <https://www.podatki.gov.pl/icap/etapy-icap/>[dostęp: 07.01.2023].
- Tax Morale II: Building Trust between Tax Administrations and Large Businesses*, OECD Publishing, Paryż 2022, s. 13-15.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2022 r. poz. 2587 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2022 r. poz. 2647 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (Dz. U. poz. 2200 z późn. zm.).

dr Andrzej Dmowski

ORCID

0000-0003-2405-4583

Czy w polskim systemie podatkowym powinny funkcjonować konsensualne metody określenia wysokości zobowiązania podatkowego na wzór wniosku o wydanie na posiedzeniu wyroku skazującego i orzeczenia uzgodnionych z oskarżonym kar (art. 335) oraz dobrowolnego poddania się odpowiedzialności karnej (art. 387) w świetle Kodeksu Postępowania Karnego?

Should there be consensual methods of determining the amount of tax liability in the Polish tax system, modeled on an application for issuing a conviction at a hearing and imposing penalties agreed with the accused (Article 335) and voluntary submission to criminal liability (Article 387) of the Code of Criminal Procedure?

Wprowadzenie

Aktualnie obowiązujący system podatkowy w Polsce jednoznacznie wskazuje, iż zobowiązanie podatkowe powstaje albo z mocy prawa w procedurze tzw. samoobliczenia podatku przez podatnika, albo na podstawie decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego (decyzji wymiarowej) wydanej przez organ podatkowy i doręczonej podatnikowi. W każdym z tych dwóch przypadków, wysokość zobowiązania podatkowego powinna być jednoznacznie wskazana i nie podlega pod jakikolwiek element „negocjacji” lub „porozumienia” pomiędzy dłużnikiem publicznoprawnym (podatnikiem / płatnikiem) czy wierzycielem publicznoprawnym (skarbem państwa / jednostką samorządu terytorialnego) reprezentowanym przez właściwy organ podatkowy. Cechy charakteryzujące podatek określają jego przymusowy charakter, jego bezzwrotność i nieodpłatność, jednostronność

ustalania (władztwo państwa), oraz ogólny charakter i pieniężną formę. W konsekwencji, w chwili obecnej, aktualnie obowiązując przepisy nie dają żadnej możliwości konsensualnej (za porozumieniem stron) metody określania wysokości zobowiązania podatkowego, czy też wysokości należnego podatku do zapłaty. Z drugiej strony należy odnieść się do zagadnienia ściągłości zaległości podatkowych. Zgodnie ze stanowiskiem Naczelnej Izby Kontroli z marca 2021 r. w zakresie egzekwowania zaległości podatkowych³⁰ poziom zaległości podatkowych na koniec września 2020 r. przekroczył 109 mld zł³¹. Jednoznacznie zostało wskazane, iż dochodzenie takich zaległości było przeważnie nieskuteczne, gdyż podmioty, którym wymierzono zobowiązania, nie miały majątku, z którego możliwa byłaby egzekucja. Dodatkowo, w sposób istotny tj. dwukrotnie, wzrosła kwota odpisanych należności podatkowych w 2019 r. z powodu ich przedawnienia w stosunku do roku w 2017 r. i wyniosła 6953,1 mln zł. Jako przyczynę takiego stanu rzeczy wskazano nadużycia głównie w zakresie podatku od towarów i usług oraz stwierdzenia braku majątku zobowiązanych podlegającego egzekucji bądź nieustalenia faktycznego miejsca zamieszkania podatnika lub siedziby dłużnika oraz braku jakiegokolwiek kontaktu z zobowiązanym celem ustalenia majątku podlegającego egzekucji. W konsekwencji, w roku w 2019 r., skuteczność egzekucji mierzona relacją kwoty wyegzekwowanych zaległości podatkowych do kwoty zaległości objętych tytułami wykonawczymi wyniosła 43,8%³².

Mając jednak na uwadze podstawową funkcję podatków jaką jest funkcja fiskalna (zapewnienie wpływów budżetowych), oraz chęci obniżania kosztów wymiaru i samego poboru zobowiązań podatkowych, należy zastanowić się nad pytaniem czy system podatkowy powinien przewidywać procedury konsensualnych metod określenia wysokości zobowiązania podatkowego i/lub konsensualnych metod określania wysokości należnego podatku do zapłaty. Kwestią fundamentalną pozostaje rozważanie, czy nie korzystniejszym rozwiązaniem z punktu widzenia fiskalnych interesów Skarbu Państwa jest zawarcie pewnego rodzaju „ugody / porozumienia” pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym w zakresie określenia wysokości zobowiązania podatkowego lub wysokości

³⁰ Naczelna Izba Kontroli, Informacja o wynikach kontroli – Egzekwowanie zaległości podatkowych, z dnia 25 marca 2021 r., KBF.430.001.2021, Nr ewid. 19/2021/P/20/010/KBF.

³¹ Naczelna Izba Kontroli, Informacja o wynikach kontroli – Egzekwowanie zaległości podatkowych, tamże, „Tempo wzrostu zaległości podatkowych stanowiących dochody budżetu państwa obniżyło się z 9,5% w 2018 r. do 4,2% w 2019 r., a w pierwszych trzech kwartałach 2020 r. wyniosło 3,7%. Stan zaległości podatkowych na koniec września 2020 r. był o 8057,1 mln zł wyższy niż na koniec 2018 r. i wyniósł 109 144,9 mln zł. W dużej części były to zaległości mające ponad pięć lat, w tym przypisane po kontrolach służb skarbowych z tytułu podatku wymierzonego podmiotom wystawiającym fikcyjne faktury w latach 2010–2014. Dochodzenie takich zaległości było przeważnie nieskuteczne, gdyż podmioty, którym wymierzono zobowiązania, nie miały majątku, z którego możliwa byłaby egzekucja.”

³² Naczelna Izba Kontroli, Informacja o wynikach kontroli – Egzekwowanie zaległości podatkowych, tamże, „Kwota odpisanych w 2019 r. z powodu przedawnienia należności podatkowych była ponad dwukrotnie wyższa niż w 2017 r. i wyniosła 6953,1 mln zł. Wzrost kwoty przedawnionych zobowiązań podatkowych był wynikiem wzrostu ujawnionych przez służby skarbowe zaległych należności podatkowych za lata 2013–2014, wynikających z wykrycia nadużyć głównie w zakresie podatku od towarów i usług oraz stwierdzenia w rezultacie przeprowadzonych działań windykacyjnych i egzekucyjnych braku majątku zobowiązanych podlegającego egzekucji bądź nieustalenia faktycznego miejsca zamieszkania podatnika lub siedziby dłużnika oraz braku jakiegokolwiek kontaktu z zobowiązanym celem ustalenia majątku podlegającego egzekucji.”

należnego podatku do zapłaty (np. w związku z ewentualnym częściowym umorzeniem zaległości podatkowych), w przypadku równoczesnego całościowego uregulowania przez podatnika pozostałej wartości zaległości podatkowej. Wprowadzenie mechanizmu „nowego sposobu kształtowania zobowiązania podatkowego” na podstawie „ugody / umowy” zawartej pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym, wydaje się mało realne (patrz: dalsza część opracowania) a nawet mało pożądane z punktu widzenia teorii prawa podatkowego, to jednak wprowadzenie możliwości zawarcia pewnego rodzaju „umowy” pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym przewidującej warunki, po spełnieniu których dojdzie do konsensualnego zakończenia szeroko rozumianego postępowania podatkowego. Do takich warunków mogłyby należeć po stronie podatnika:

- natychmiastowa spłata przez podatnika określonej części zaległości podatkowej;
- potwierdzenie przez podatnika kwoty oraz wymagalności zobowiązania podatkowego;
- zrzeczenie się przez podatnika uprawnienia do kwestionowania / zaskarżania zawartej „ugody/umowy”;
- zrzeczenie się przez podatnika uprawnienia do kwestionowania / zaskarżania określonej wartości zaległości podatkowych.

Wskazane warunki mogłyby mieć charakter podobny, jednakże całkowicie autonomiczny charakter w stosunku do warunków zawieszających na tle prawa cywilnego (zbliżone warunki jak warunki zawieszające skuteczności czynności prawnej w prawie cywilnym³³).

Z drugiej strony, po stronie organu skarbowego (wierzyciela publicznoprawnego) powstawałby skutek w postaci umorzenia określonej części zaległości podatkowej danego podatnika (oczywiście po spełnieniu wszystkich warunków „zawieszających” przez podatnika). Wskazany postulat, wbrew pozorom, nie jest aż tak rewolucyjny.

W świetle dzisiaj obowiązującego art. 67a § 1³⁴ Ordynacji podatkowej organ podatkowy, na wniosek podatnika, w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym, może:

- odroczyć termin płatności podatku lub rozłożyć zapłatę podatku na raty;
- odroczyć lub rozłożyć na raty zapłatę zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę lub odsetki od nieuregulowanych w terminie zaliczek na podatek;
- umorzyć w całości lub w części zaległości podatkowe, odsetki za zwłokę lub opłatę prolongacyjną.

³³ Określenie warunku na tle prawa cywilnego – od art. 89 od art. 94 Kodeksu cywilnego.

³⁴ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz.U. Nr 137, poz. 926 z późn. zm., tj. ustawa z dnia 1 grudnia 2022 r. (Dz.U. z 2022 r. poz. 2651), dalej: Ordynacja podatkowa.

Wprowadzając modyfikację ustawową polegającą na tym, że organ podatkowy w określonych przypadkach oprócz tego, że może umorzyć w części zaległość podatkową (dzisiejszy art. 67a Ordynacji podatkowej), ale w określonym przypadku – tj. w przypadku zawarcia „umowy / porozumienia” z podatnikiem w zakresie wypełnienia przez tego podatnika „warunków zawieszających” - organ podatkowy umarza / jest zobowiązany umorzyć określoną część zaległości podatkowej danego podatnika.

Takie rozwiązanie dawałoby możliwość z jednej strony:

- zakończenia wielomiesięcznych a czasem wieloletnich szeroko rozumianych postępowań podatkowych (kontroli podatkowych, kontroli celno-skarbowych, postępowań podatkowych, postępowań egzekucyjnych),
- wieloletnich sporów przed sądami administracyjnymi w zakresie wydanych decyzji wymiarowych oraz zastosowanych środków egzekucyjnych,

co wiąże się z bardzo wysokimi kosztami po stronie Skarbu Państwa, niepewnością w zakresie prawidłowości wydanych decyzji podatkowych w zakresie sądowej kontroli tych decyzji oraz samym elementem ściągalności zaległości podatkowych w postępowaniu egzekucyjnym.

Z drugiej strony:

- podatnik dokonywałby natychmiastowego przelewu środków finansowych w celu zapłaty określonej części zaległości podatkowej;
- podatnik nie kwestionowałby poczynionych ustaleń w ramach kontroli instancyjnej / kontroli sądowno administracyjnej;
- podatnik uzyskiwałby pewność w zakresie wysokości określonego zobowiązania podatkowego oraz pewność co do jego wygaśnięcia poprzez częściową jego faktyczną zapłatę oraz poprzez częściowe jego umorzenie.

Rozważanie w tym zakresie należałoby odnieść poprzez daleką analogię do procedury karnej. Idea nowelizacji Kodeksu Postępowania Karnego³⁵ z 1997 r. w zakresie wprowadzenia nowych regulacji art. 335 i art. 387, sprowadzała się do wprowadzenia w procedurze karnej tzw. konsensualnych trybów zakończenia postępowania, w szczególności ustalonej w porozumieniu pomiędzy podejrzanym / oskarżonym a oskarżycielem publicznym w zakresie kary, środków karnych oraz naprawienia wyrządzonej szkody (w domyśle – kary mniej dolegliwej dla podejrzanego / oskarżonego, a z drugiej strony pokrycia przez podejrzanego kosztów skróconego procesu oraz wypłaty odszkodowania dla pokrzywdzonego).

³⁵ Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks Postępowania Karnego (Dz.U. Nr 89, poz. 555) z późn. zm., tekst jednolity z dnia 13 maja 2022 r. (Dz.U. z 2022 r. poz. 1375), dalej: KPK.

Wieloletnia, pozytywna praktyka funkcjonowania konsensualnych form zakończenia postępowania karnego, jest pośrednim dowodem możliwości zawarcia faktycznego porozumienia pomiędzy podmiotami o – co do zasady, sprzecznych interesach - tj. podejrzanym / oskarżonym a oskarżycielem publicznym (przy równoczesnej „kontrolni” sądu), w zakresie skrócenia procesu karnego i kosztów z tym związanych, pokryciu tych kosztów przez podejrzanego / oskarżonego, poniesieniu uzgodnionej (domyślnie zmniejszonej) kary przez osobę uznaną za winną zarzucanych czynów, pokryciu szkody osobie pokrzywdzonej.

W konsekwencji, w opinii autora, należałoby rozważyć zmianę systemu podatkowego w zakresie wprowadzenia konsensualnych metod określenia wysokości zobowiązania podatkowego i/lub wysokości należnego podatku do zapłaty przez podatników.

1. Sposób powstania zobowiązania podatkowego i jego wysokość.

W polskim systemie prawnym, zobowiązania podatkowe powstają tylko na dwa sposoby³⁶ tj. z mocy prawa oraz na podstawie doręczonej decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego³⁷. Sposób powstania zobowiązania podatkowego ma fundamentalne znaczenie dla wielu instytucji prawa podatkowego. Jako przykład można wskazać, iż przedawnienie obowiązku podatkowego może dotyczyć tylko zobowiązań powstających w wyniku doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego³⁸. Sposób powstania zobowiązania podatkowego wpływa również na ustalenie terminu płatności podatku oraz moment rozpoczęcia naliczania odsetek za zwłokę³⁹. Dodatkowo, różny moment rozpoczęcia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego⁴⁰ uzależniony jest od sposobu powstania tego zobowiązania⁴¹. Ordynacja podatkowa nie precyzuje bezpośrednio sposobu powstania konkretnego zobowiązania podatkowego. W celu sprecyzowania, w jaki sposób powstaje dane zobowiązanie podatkowe, należy odnieść się do konkretnej ustawy podatkowej (prawa materialnego) regulującej dany podatek.

Powstanie zobowiązania podatkowego z mocy prawa następuje samoistnie z momentem zaistnienia zdarzenia określonego w ustawie regulującej dany podatek. Przykładem takich zdarzeń wskazanych przez Ustawodawcę może być uzyskanie przychodu

³⁶ Art. 21 Ordynacji podatkowej.

³⁷ Art. 21 § 1 Ordynacji podatkowej.

§ 1. Zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem:

1) zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania;
2) doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego zobowiązania.

³⁸ Art. 68 Ordynacji podatkowej.

³⁹ Art. 48 Ordynacji podatkowej.

⁴⁰ A. Mariański (red.), Ordynacja podatkowa, Komentarz, C.H. Beck, wyd. 2, 2023.

⁴¹ Art. 70 Ordynacji podatkowej.

/ dochodu w podatku dochodowym od osób fizycznych lub w podatku dochodowym od prawnych, posiadanie nieruchomości w zakresie podatku od nieruchomości czy też wykonanie czynności podlegającej opodatkowaniu (odpłatna dostawa towarów lub odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju) w zakresie podatku od towarów i usług. W konsekwencji, zobowiązanie podatkowe powstaje bez względu na wolę podatnika, a także bez konieczności działania organów podatkowych, w szczególności bez obowiązku wydawania decyzji podatkowej. Jedynie w przypadku, gdy podatnik (płatnik) błędnie obliczył, zadeklarował oraz wpłacił podatek (nie wpłacił tego podatku w prawidłowej wysokości), organ podatkowy jest zobowiązany do wydania decyzji określającą prawidłową wysokość zobowiązania podatkowego⁴².

W odniesieniu do zobowiązań podatkowych powstających z mocy prawa ich wysokość jest precyzyjnie określona bezpośrednio w ustawie podatkowej lub podatnik (ewentualnie płatnik) samodzielnie oblicza wysokość zobowiązania podatkowego, zgodnie z wymogami wskazanymi w przepisach prawa materialnego podatkowego⁴³. Metoda samoobliczenia podatku przez podatnika (płatnika) jest najczęściej stosowaną metodą obliczania wysokości zobowiązania podatkowego tj. wskazane w ustawach podatkowych podmioty powinny samodzielnie obliczyć wysokość podatku, pobrać ten podatek w przypadku płatnika podatku, oraz wpłacić ten podatek w prawidłowej wysokości do właściwej jednostki – wierzyciela publiczno-prawnego.

Jeśli przepisy prawa podatkowego nakładają na podatnika obowiązek złożenia deklaracji podatkowej, a zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa, podatek wykazany w deklaracji jest podatkiem do zapłaty⁴⁴, z zastrzeżeniem art. 21 § 3 Ordynacji podatkowej. Wyjątek ten daje w szczególności uprawnienie organowi podatkowemu do określenia wysokości zobowiązania podatkowego w prawidłowej wysokości (określenie wysokości zobowiązania podatkowego w innej wysokości niż dokonał tego podatnik). Jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi, że podatnik, mimo ciążącego na nim obowiązku, nie zapłacił w całości lub w części podatku, nie złożył deklaracji albo że wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji, albo powstałego zobowiązania nie wykazano, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego.

⁴² Art. 21 § 2 i § 3 Ordynacji podatkowej.

§ 2. Jeżeli przepisy prawa podatkowego nakładają na podatnika obowiązek złożenia deklaracji, a zobowiązanie podatkowe powstaje w sposób określony w § 1 pkt 1, podatek wykazany w deklaracji jest podatkiem do zapłaty, z zastrzeżeniem § 3.

§ 3. Jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi, że podatnik, mimo ciążącego na nim obowiązku, nie zapłacił w całości lub w części podatku, nie złożył deklaracji albo że wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji, albo powstałego zobowiązania nie wykazano, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego.

⁴³ Metoda samoobliczenia podatku przez podatnika np. w zakresie podatku dochodowego os osób fizycznych lub podatku dochodowego od osób prawnych.

⁴⁴ Art. 21 § 2 Ordynacji podatkowej.

Deklaracja podatkowa – deklaracja wymiarowa przygotowana i złożona przez podatnika jest oświadczeniem wiedzy danego podatnika zawierającym domniemanie prawdziwości. Ta metoda wymiaru podatku rodzi obowiązek wykonania zobowiązania (zapłaty podatku) po stronie podatnika. Deklaracja podatkowa jest dodatkowo środkiem poboru podatku, który podlega kontroli ze strony organów podatkowych. Co ważne, w przypadku zobowiązań podatkowych powstających z mocy prawa na ich istnienie (powstanie) nie ma wpływu fakt niezłożenia przez podatnika deklaracji czy też brak wydania decyzji określających z art. 21 § 3 i 3a Ordynacji podatkowej.

Mając na uwadze zobowiązania podatkowe powstające z mocy prawa następuje przeniesienie obowiązków wymiarowych na podatnika, co służy obniżaniu kosztów wymiaru i poboru zobowiązań podatkowych. To właśnie ten cel ekonomii fiskalnej (minimalizacji kosztów poboru samych podatków) przyświecał Ustawodawcy nakładającemu na podatnika obowiązek, aby to podatnik samodzielnie, w prawidłowej wysokości, obliczył, (pobrał w przypadku płatnika), oraz odprowadził podatek.

Mając na uwadze całość systemu podatkowego, w drodze wyjątku, zobowiązania podatkowe powstają poprzez doręczanie decyzji ustalających wysokość tego zobowiązania podatkowego (np. w podatku od nieruchomości w odniesieniu do osób fizycznych, czy w podatku od spadku i darowizn). W tych przypadkach to właściwy organ podatkowy ustala wysokość zobowiązania podatkowego, biorąc na siebie odpowiedzialność co do jego wysokości.

Ustawodawca podatkowy przyjmuje domniemanie prawne prawdziwości deklaracji podatkowych złożonych przez podatnika w odniesieniu do zobowiązań podatkowych powstających z mocy prawa. Organ podatkowy wydaje decyzję deklaratoryjną, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego⁴⁵ (prawidłową wysokość zobowiązania podatkowego), jeżeli podatnik:

- 1) mimo ciążącego na nim obowiązku w całości lub w części nie zapłacił podatku;
- 2) mimo ciążącego na nim obowiązku nie złożył deklaracji;
- 3) wykazał w deklaracji zobowiązanie podatkowe w nieprawidłowej wysokości;
- 4) nie wykazał w deklaracji powstałego zobowiązania podatkowego.

W konsekwencji, w każdym przypadku stwierdzenia nieprawidłowości w czynnościach podatnika, organy podatkowe posiadają uprawnienie do wydania decyzji o charakterze deklaratoryjnym⁴⁶. Zatem ta decyzja (decyzja określająca – decyzja deklaratoryjna) nie skutkuje powstaniem zobowiązania, ponieważ powstało ono wcześniej z mocy prawa. Do momentu, w którym decyzja określająca zobowiązanie podatkowe w wysokości innej niż

⁴⁵ Art. 21 § 3 Ordynacji podatkowej.

⁴⁶ Art. 21 § 3 i § 3a Ordynacji podatkowej.

zadeklarowana przez podatnika nie zostanie doręczona temu podatnikowi, obowiązuje domniemanie prawne, że podatnik prawidłowo określił w deklaracji zobowiązanie i podatek do zapłaty⁴⁷.

Deklaracja podatkowa złożona przez podatnika może zostać skorygowana przez tego podatnika, o ile nie toczy się kontrola podatkowa lub postępowanie podatkowe⁴⁸. Korekta deklaracji podatkowej przez podatnika jest także dopuszczalna w wyniku czynności sprawdzających⁴⁹. Skorygowana deklaracja podatkowa korzysta z domniemania prawnego jej prawdziwości⁵⁰, chyba że organ podatkowy określi wysokość zobowiązania podatkowego w innej wysokości.⁵¹

Ewentualne nieprawidłowości w złożonej przez podatnika deklaracji podatkowej powinny być w pierwszej kolejności wyjaśniane w ramach czynności sprawdzających. Procedura czynności sprawdzających nie ma na celu gromadzenia dowodów i ich oceny⁵². W konsekwencji, w przypadku nieskorygowania deklaracji podatkowej przez podatnika, organ podatkowy powinien dokonać wszczęcia kontroli podatkowej, a w przypadku braku korekty deklaracji po zakończeniu kontroli podatkowej⁵³, organ powinien wszcząć postępowanie podatkowe w celu określenia prawidłowej kwoty zobowiązania podatkowego i należnego podatku.

To domniemanie prawne w zakresie prawidłowości deklaracji podatkowej ma istotne znaczenie dla rozkładu tzw. ciężaru dowodu. Domniemanie wskazuje, iż to organ podatkowy powinien udowodnić inną wysokość zobowiązania podatkowego niż wykazana przez podatnika w deklaracji podatkowej⁵⁴. Precyzyjne ustalenie stanu faktycznego (przez organy podatkowe) w prawie podatkowym służy zastosowaniu normy materialnego prawa podatkowego. Organ stosując tę normę powinien ustalić ten stan faktyczny. W konsekwencji, ustalenie prawdy obiektywnej to podstawowy obowiązek organu podatkowego w trakcie postępowania dowodowego⁵⁵. Jedynie przeprowadzenie kompletnego postępowania dowodowego oraz ustalenie stanu faktycznego pozwala na prawidłową ocenę dowodów, a następnie określenie innej (prawidłowej) wysokości zobowiązania podatkowego niż wskazana w deklaracji podatkowej złożonej przez podatnika. Aktualne przepisy wskazują, iż organ podatkowy określa prawidłową wysokość zobowiązania podatkowego, a nie zaległości podatkowej czy odsetek.

⁴⁷ Art. 21 § 5 Ordynacji podatkowej.

⁴⁸ Art. 81 i 81b Ordynacji podatkowej.

⁴⁹ Art. 274 Ordynacji podatkowej.

⁵⁰ Art. 21 § 2 Ordynacji podatkowej.

⁵¹ Art. 21 § 3 Ordynacji podatkowej.

⁵² Art. 272 Ordynacji podatkowej.

⁵³ Art. 290 Ordynacji podatkowej.

⁵⁴ Art. 122 i art. 187 Ordynacji podatkowej.

⁵⁵ A. Mariański (red.), Ordynacja podatkowa, Komentarz, C.H. Beck, wyd. 2, 2023.

Niezależnie od powyższego, cała procedura szeroko rozumianego postępowania podatkowego (zasady dotyczące przeprowadzania czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej, postępowania podatkowego *sensu stricte*, postępowania egzekucyjnego) mają na celu doprowadzić do określenia zobowiązania podatkowego w prawidłowej wysokości, oraz skłonić, aby podatnik samodzielnie dokonał płatności podatku. Sama idea możliwości złożenia przez podatnika korekty zeznania podatkowego oraz wyłączenia możliwości wydania decyzji ustalającej dodatkowe zobowiązanie podatkowe⁵⁶ (sposób kalkulacji wysokości dodatkowego zobowiązania podatkowego⁵⁷), ma docelowo skłonić podatnika, aby podatnik samodzielnie uiścił należny podatek. Z ekonomicznego punktu widzenia (z punktu widzenia fiskalnych interesów Skarbu Państwa), sytuacją najbardziej pożądaną jest doprowadzenie do sytuacji nakłonienia podatnika, aby samodzielnie, w prawidłowej wysokości, skalkulował zobowiązanie podatkowe i – co najważniejsze – wpłacił należny podatek. Wieloletnie postępowania podatkowe oraz sądowno administracyjne bardzo często są nieefektywne oraz kosztowne, a egzekucja zobowiązań podatkowych jest stosunkowo niska. Przedmiotowe działania nie spełniają kluczowego założenia efektywnego zapewnienia wpływów budżetowych oraz obniżenia kosztów wymiaru i samego poboru zobowiązań podatkowych.

W odniesieniu do zobowiązań podatkowych powstających na mocy na mocy decyzji ustalającej⁵⁸, należy wskazać, iż są to decyzje o charakterze konstytutywnym. Ich wydanie jest warunkiem koniecznym do tego, aby przekształcić obowiązek podatkowy w zobowiązanie podatkowe. Takie decyzje mają charakter prawotwórczy i wywołują skutek *ex nunc*, czyli od momentu ich doręczenia⁵⁹. W przypadku gdy zobowiązanie podatkowe powstaje na podstawie doręczenia decyzji ustalającej, to organ podatkowy dokonuje obliczenia i wymiaru podatku. Na organie podatkowym spoczywa obowiązek nie tylko ustalenia stanu faktycznego, jego subsumcji do określonej normy prawnej, ale także dokonania prawidłowej wykładni przepisów prawa materialnego. W tym przypadku, podatnik nie ponosi ryzyka prawidłowego obliczenia podatku, jak to ma miejsce w przypadku samoobliczenia zobowiązania podatkowego powstającego z mocy prawa. W przypadku decyzji ustalających wysokość zobowiązania podatkowego, zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem doręczenia tej decyzji, która tworzy nowy, konkretny stosunek prawnopodatkowy i wywołuje skutki prawne dopiero w chwili doręczenia jej podatnikowi. W konsekwencji, cechą powstania zobowiązania podatkowego w drodze doręczenia decyzji jest konieczność działania organu podatkowego.

Mając na uwadze ten fakt, z praktycznego punktu widzenia, nie ma możliwości, aby

⁵⁶ Art. 58a i nast. Ordynacji podatkowej.

⁵⁷ Art. 58b i nast. Ordynacji podatkowej.

⁵⁸ Art. 21 § 1 pkt 2 Ordynacji Podatkowej.

⁵⁹ A. Mariański (red.), Ordynacja podatkowa, Komentarz, C.H. Beck, wyd. 2, 2023.

wszystkie zobowiązania podatkowe powstawały w oparciu o wydaną decyzję przez organy podatkowe⁶⁰. Dlatego zasadą ogólną powstania zobowiązań podatkowych jest zasada ich powstania z mocy prawa przy zastosowaniu modelu samoobliczenia podatku przez podatników, a w konsekwencji również samodzielnej zapłaty należnego podatku przez podatnika. Kwestią otwartą pozostaje, jak w sytuacjach skomplikowanych i spornych (np. podatek kwestionujący poczynione przez organ podatkowy ustalenia stanu faktycznego będącego podstawą do ewentualnego powstania zobowiązania podatkowego z mocy prawa czy też podatek kwestionujący podstawy materialnoprawne wysokości określonego zobowiązania podatkowego) skłonić efektywnie podatników, aby samodzielnie wpłacili należny podatek (lub przynajmniej jego część). Niestety, bardzo często prowadzone są postępowania, w wyniku których faktyczna możliwość wyegzekwowania należnego podatku zbiega do zera.

Fundamenty dzisiejszego systemu podatkowe precyzują zamknięty katalog sposobów powstania zobowiązania podatkowego zgodnie z art. 21 Ordynacji podatkowej. Powstanie zobowiązania podatkowego następuje w oparciu o bezwzględnie obowiązujące przepisy prawne, które jednoznacznie powinny precyzować wysokość należnego podatku⁶¹. Również w przypadku zobowiązań podatkowych powstających na podstawie decyzji ustalających wysokość zobowiązania podatkowego, przepisy nie dają możliwości „renegocjacji / negocjacji / porozumienia / ugody” w zakresie wysokości wymiaru podatku. W konsekwencji, ewentualne konsensualne formy zakończenia sprawy podatkowej pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym nie powinny dotyczyć wymiaru samego zobowiązania podatkowego, które to zobowiązanie podatkowe powinno zostać określone obiektywnie i w prawidłowej wysokości. Jednakże konsensualne formy zakończenia sprawy podatkowej powinny dotyczyć „ugody / porozumienia” w zakresie wygaśnięcia istniejącego zobowiązania podatkowego w części, która byłaby niezwłocznie faktycznie zapłacona (efektywna forma wygaśnięcia zobowiązania podatkowego poprzez jego zapłatę przez podatnika) oraz w części, która podlegałaby wygaśnięciu w postaci nieefektywnej – tj. podlegającej umorzeniu przez organ podatkowy (wygaśnięcie zobowiązania podatkowego poprzez jego umorzenie). Takie potencjalne porozumienia byłyby jedną z form zakończenia postępowania podatkowego (w szerokim ujęciu postępowania podatkowego, z postępowanie egzekucyjnym włącznie) dającym efektywną możliwość skrócenia całego postępowania, dającym realne natychmiastowe wpływy fiskalne w przypadku postępowań skomplikowanych oraz spornych, przy istotnym zmniejszeniu kosztów obsługi takich postępowań po stronie aparatu Państwa, w tym w szczególności w postępowaniach, w których byłoby niskie prawdopodobieństwo wyegzekwowania całej wartości określonej zaległości podatkowej od podatnika. Należy podkreślić, iż w innych

⁶⁰ M.in. z uwagi na fakt znacząco niższej liczby pracowników administracji skarbowej w porównaniu do samej liczby podatników, liczby różnych podatków, a w konsekwencji hipotetycznej liczby zobowiązań podatkowych w danym okresie.

⁶¹ H. Dzwonkowski (red.), H. Dzwonkowski / M. Dzwonkowski, Ordynacja podatkowa. Komentarz 2020, C.H. Beck, wyd. 9, 2020.

państwach, w szczególności w systemach anglosaskich (m.in. w systemie amerykańskim), istnieją instytucje prawne dające ekonomiczny skutek w postaci zawartej „umowy / ugody” pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym, przewidującej z jednej strony obowiązek natychmiastowej zapłaty zobowiązania podatkowego przez podatnika, a z drugiej strony ekonomicznego zmniejszenia wysokości tego zobowiązania (np. poprzez umorzenie części zaległości podatkowej).

2. Konsensualne zakończenie postępowania karnego – porozumienie w zakresie wymiaru kary w przypadku skazania bez rozprawy oraz dobrowolnego poddania się karze.

Konsensualne tryby zakończenia postępowania karnego zostały wprowadzone do Kodeksu Postępowania Karnego na podstawie nowelizacji z 1997 r., wprowadzającej m.in. art. 335 i art. 387 KPK. Wskazane rozwiązania wprowadzone do polskiej procedury karnej oparte były na elementach procesu anglosaskiego, w szczególności na „*zdecydowanym priorytecie autonomii i dyspozycyjności stron*”⁶². Pomimo, iż sam model konsensualnych metod zakończenia procesu karnego bazował na prawie amerykańskim, to polskie modyfikacje zakresu zastosowania instytucji skazania bez rozprawy (art. 335⁶³ KPK),

⁶² P. Kardas, Konsensualne sposoby rozstrzygnięcia w świetle nowelizacji kodeksu postępowania karnego z dnia 10 stycznia 2003 r., Prok. i Pr. 2004, nr 1, s.32.

⁶³ Art. 335 KPK [Wniosek o wydanie na posiedzeniu wyroku skazującego i orzeczenie uzgodnionych z oskarżonym kar]

§ 1. Jeżeli oskarżony przyznaje się do winy, a w świetle jego wyjaśnień okoliczności popełnienia przestępstwa i wina nie budzą wątpliwości, a postawa oskarżonego wskazuje, że cele postępowania zostaną osiągnięte, można zaniechać przeprowadzenia dalszych czynności. Jeżeli zachodzi potrzeba oceny wiarygodności złożonych wyjaśnień, czynności dowodowych dokonuje się jedynie w niezbędnym do tego zakresie. W każdym jednak wypadku, jeżeli jest to konieczne dla zabezpieczenia śladów i dowodów przestępstwa przed ich utratą, zniekształceniem lub zniszczeniem, należy przeprowadzić w niezbędnym zakresie czynności procesowe, a zwłaszcza dokonać oględzin, w razie potrzeby z udziałem biegłego, przeszukania lub czynności wymienionych w art. 74 § 2 pkt 1 w stosunku do osoby podejrzanej, a także przedsięwziąć wobec niej inne niezbędne czynności, nie wyłączając pobrania krwi, włosów i wydzielin organizmu. Prokurator, zamiast z aktem oskarżenia, występuje do sądu z wnioskiem o wydanie na posiedzeniu wyroku skazującego i orzeczenie uzgodnionych z oskarżonym kar lub innych środków przewidzianych za zarzucany mu występki, uwzględniających również prawnie chronione interesy pokrzywdzonego. Uzgodnienie może obejmować także wydanie określonego rozstrzygnięcia w przedmiocie poniesienia kosztów procesu.

§ 1a. Do wniosku, o którym mowa w § 1, stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące aktu oskarżenia zawarte w rozdziale 40, z wyjątkiem art. 344a.

§ 2. Prokurator może dołączyć do aktu oskarżenia wniosek o wydanie na posiedzeniu wyroku skazującego i orzeczenie uzgodnionych z oskarżonym kar lub innych środków przewidzianych za zarzucany mu występki, uwzględniających też prawnie chronione interesy pokrzywdzonego, jeżeli okoliczności popełnienia przestępstwa i wina oskarżonego nie budzą wątpliwości, oświadczenia dowodowe złożone przez oskarżonego nie są sprzeczne z dokonanymi ustaleniami, a postawa oskarżonego wskazuje, że cele postępowania zostaną osiągnięte. Do wniosku stosuje się odpowiednio przepisy § 1 zdanie piąte i § 3 zdanie drugie. Do aktu oskarżenia nie stosuje się przepisów art. 333 § 1 i 2.

§ 2a. Prokurator, uzgadniając z oskarżonym treść wniosku, o którym mowa w § 1 lub 2, poucza go o treści art. 447 § 5. O pouczeniu zamieszcza się adnotację w aktach sprawy.

§ 3. Wniosek, o którym mowa w § 1, powinien zawierać dane wskazane w art. 332 § 1. Uzasadnienie wniosku ogranicza się do wskazania dowodów świadczących o tym, że okoliczności popełnienia czynu i wina oskarżonego nie budzą wątpliwości oraz że cele postępowania zostaną osiągnięte bez przeprowadzenia rozprawy. Przepisy art. 333 § 3 i art. 334 stosuje się odpowiednio. Stronom, obrońcom i pełnomocnikom przysługuje prawo do przejrzenia akt sprawy, o czym należy ich pouczyć.

§ 4. W wypadku gdy sąd, nie uwzględniając wniosku, o którym mowa w § 1, zwrócił sprawę prokuratorowi, ponowne wystąpienie z takim wnioskiem jest możliwe, jeżeli zwrot nastąpił z przyczyn wskazanych w art. 343 § 1, 2 lub 3. Zwrot sprawy nie stoi też na przeszkodzie wystąpieniu następnie z wnioskiem, o którym mowa w § 2.

dobrowolnego poddania się odpowiedzialności (art. 387⁶⁴ KPK), czy też dzisiaj istniejącej instytucji wniosku o wydanie wyroku skazującego bez postępowania dowodowego (art. 338a⁶⁵ KPK) nie odnoszą się w pełni do rozwiązania funkcjonującego w prawie anglosaskim *plea bargaining*⁶⁶. Porozumienie procesowe⁶⁷, które zostaje zawarte pomiędzy podejrzanym / oskarżonym a oskarżycielem publicznym jest swoistego rodzaju umową zwięzającą uzgodnienia / pertraktacje i w formie wniosku zostaje wniesiona do sądu⁶⁸. Główny cel wskazanego porozumienia można odnieść do łacińskiej paremii: *do ut des*⁶⁹, przytaczając za S. Waltosem. Każda ze stron zyskuje bowiem pewne „korzyści” w drodze ustępstw na rzecz drugiej. Przedmiotowe ustępstwa mogą sprowadzać się do ustalenia z oskarżonym łagodniejszej propozycji wymiaru kary, podczas gdy oskarżyciel publiczny otrzymuje pewnego rodzaju gwarancję odpowiedniej postawy oskarżonego w toku postępowania. Oczywiście wniosek o skazanie bez przeprowadzenia rozprawy jest jednak tylko propozycją oskarżyciela publicznego i podejrzanego / oskarżonego skierowaną do sądu. W procedurze karnej, sąd posiada szereg kompetencji pozwalających na nieuwzględnienie wniosku i obranie innego kierunku postępowania. W uzasadnieniu do projektu ustawy⁷⁰ nowelizującej KPK, zostało wskazane, iż celem nowelizacji było nie tylko rozszerzenie zakresu zastosowania konsensualnych form zakończenia postępowania karnego, a także odformalizowanie postępowania w przedmiocie wniosku o skazanie bez przeprowadzenia rozprawy i tzw. wniosku o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności karnej.

⁶⁴ Art. 387 KPK [Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności karnej]

§ 1. Do chwili zakończenia pierwszego przesłuchania wszystkich oskarżonych na rozprawie głównej oskarżony, któremu zarzucono przestępstwo zagrożone karą nieprzekraczającą 15 lat pozbawienia wolności, może złożyć wniosek o wydanie wyroku skazującego i wymierzenie mu określonej kary lub środka karnego, orzeczenie przepadku lub środka kompensacyjnego bez przeprowadzania postępowania dowodowego. Wniosek może również dotyczyć wydania określonego rozstrzygnięcia w przedmiocie poniesienia kosztów procesu. Jeżeli oskarżony nie ma obrońcy z wyboru, sąd może, na jego wniosek, wyznaczyć mu obrońcę z urzędu.

§ 1a. Przed uwzględnieniem wniosku o wydanie wyroku skazującego sąd poucza obecnego oskarżonego o treści art. 447 § 5.

§ 2. Sąd może uwzględnić wniosek o wydanie wyroku skazującego, gdy okoliczności popełnienia przestępstwa i wina nie budzą wątpliwości, a cele postępowania zostaną osiągnięte mimo nieprzeprowadzenia rozprawy w całości; uwzględnienie wniosku jest możliwe jedynie wówczas, gdy nie sprzeciwia się temu prokurator, a także pokrzywdzony należyście powiadomiony o terminie rozprawy oraz pouczony o możliwości zgłoszenia przez oskarżonego takiego wniosku.

§ 3. Sąd może uzależnić uwzględnienie wniosku oskarżonego od dokonania w nim wskazanej przez siebie zmiany. Przepis art. 341 § 3 stosuje się odpowiednio.

§ 4. (uchylony)

§ 5. Przychylając się do wniosku, sąd może uznać za ujawnione dowody wymienione w akcie oskarżenia lub dokumenty przedłożone przez stronę.

⁶⁵ Art. 338a KPK [Wniosek o wydanie wyroku skazującego bez postępowania dowodowego] Oskarżony, któremu zarzucono przestępstwo zagrożone karą nieprzekraczającą 15 lat pozbawienia wolności, może przed doręczeniem mu zawiadomienia o terminie rozprawy złożyć wniosek o wydanie wyroku skazującego i wymierzenie mu określonej kary lub środka karnego, orzeczenie przepadku lub środka kompensacyjnego bez przeprowadzenia postępowania dowodowego. Wniosek może również dotyczyć wydania określonego rozstrzygnięcia w przedmiocie poniesienia kosztów procesu.

⁶⁶ Ang. *plea bargaining* - tzw.: targowanie się o karę; por. P. Kardas Konsensualne sposoby rozstrzygnięcia w świetle nowelizacji kodeksu postępowania karnego z dnia 10 stycznia 2003 r., Prok. i Pr. 2004, nr 1, s. 32-36.

⁶⁷ A. Bogusławicz, „Postępowanie skrócone” – klasyczna forma konsensualnego sposobu zakończenia postępowania karnego, Prokuratura i Prawo 4, 2006.

⁶⁸ S. Waltoś, „Porozumienia” w polskim procesie karnym de lege lata i de lege ferenda. Próba oceny dopuszczalności. PIP 1992 r., nr 1, s. 38.

⁶⁹ Paremia łacińska: Do ut des (łac. daję abyś dał).

⁷⁰ Ustawa z dnia 27 września 2013 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania karnego oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2013 r., poz. 1247.

Należy podkreślić, iż instytucja prawna unormowana w art. 335 KPK wywarła znaczny wpływ na usprawnienie procesu karnego oraz redukcję jego kosztów. Z drugiej strony instytucja wniosku o skazanie bez przeprowadzenia rozprawy nie narusza gwarancji procesowych pokrzywdzonego i oskarżonego. Dodatkowo, zmiany te doprowadziły do aktywizacji stron w procesie karnym. Ustawodawca umożliwił stronom procesu, w określonym zakresie, „*dysponowanie przedmiotem sporu odchodząc jednocześnie od imperatywnego modelu orzekania, w którym strony pozostają biernymi adresatami rozstrzygnięć, nie uczestnicząc w formułowaniu treści decyzji procesowych*”⁷¹. Konsensualizm stał się jedną z najważniejszych cech polskiej procedury karnej⁷². W pełnym zakresie potwierdzają to statystyki sądowe, według których ponad sześćdziesiąt procent spraw wszczętych z oskarżenia publicznego, zakończono w procedurze konsensualnej⁷³, w tym głównie na podstawie art. 335 KPK.

Odnoszą się do samych przesłanek oraz konstrukcji wniosku o wydanie na posiedzeniu wyroku skazującego oraz orzeczenie uzgodnionych z oskarżonym kar, można wskazać, iż jeżeli oskarżony przyznaje się do winy, a w świetle jego wyjaśnień okoliczności popełnienia przestępstwa i wina nie budzą wątpliwości, a postawa oskarżonego wskazuje, że cele postępowania zostaną osiągnięte, można zaniechać przeprowadzenia dalszych czynności dowodowych. Prokurator, zamiast z aktem oskarżenia, występuje do sądu z wnioskiem o wydanie na posiedzeniu wyroku skazującego i orzeczenie uzgodnionych z oskarżonym kar lub innych środków przewidzianych za zarzucany mu występki, uwzględniających również prawnie chronione interesy pokrzywdzonego. Uzgodnienie może obejmować także wydanie określonego rozstrzygnięcia w przedmiocie poniesienia kosztów procesu. Zgodnie z art. 335 § 2 KPK, prokurator może dołączyć do aktu oskarżenia wnioski o wydanie na posiedzeniu wyroku skazującego i orzeczenie uzgodnionych z oskarżonym kar lub innych środków przewidzianych za zarzucany mu występki, uwzględniających też prawnie chronione interesy pokrzywdzonego, jeżeli okoliczności popełnienia przestępstwa i wina oskarżonego nie budzą wątpliwości, oświadczenia dowodowe złożone przez oskarżonego nie są sprzeczne z dokonanymi ustaleniami, a postawa oskarżonego wskazuje, że cele postępowania zostaną osiągnięte.

W konsekwencji, porozumienie / konsensus zawarty pomiędzy stronami procesu (podejrzany / oskarżony a prokuratorem) i zatwierdzony przez sąd, w niestandardowy sposób kształtuje dalsze etapy postępowania karnego. Sprawa nie wkracza w etap sporu *ad iudicem*. Efektem wzajemnych ustępstw jest zakończenie postępowania tuż po

⁷¹ W. Jasiński, *Instytucje skazania bez rozprawy (art. 335 k.p.k.) oraz dobrowolnego poddania się odpowiedzialności karnej (art. 387 k.p.k.) na tle naczelnych zasad procesu karnego*, Prok. i Pr. 2005, nr 9, s.26.

⁷² P. Wiliński, *Konsensualizm a kontradiktoryjność w polskim procesie karnym* w: *Adwokatura a modele procedur sądowych*, Wolters Kluwer 2013 r., s. 25.

⁷³ S. Waltoś, w: P. Hofmański, S. Waltoś, *Polski proces karny. Zarys systemu*, Lexis Nexis 2013 r., s. 294.

postępowaniu przygotowawczym, tj. na posiedzeniu.

Nawiązując do drugiej instytucji z konsensualnych form zakończenia postępowania karnego, tj. dobrowolnego poddania się odpowiedzialności karnej (art. 387 KPK), oskarżyciel publiczny może złożyć wniosek o wydanie wyroku skazującego i wymierzenie oskarżonemu określonej kary lub środka karnego, orzeczenie przepadku lub środka kompensacyjnego bez przeprowadzania postępowania dowodowego. Wskazany wniosek może być złożony do chwili zakończenia pierwszego przesłuchania wszystkich oskarżonych na rozprawie głównej. Uprawnionym do złożenia wniosku jest oskarżony, któremu zarzucono przestępstwo zagrożone karą nieprzekraczającą piętnastu lat pozbawienia wolności. Wniosek może również dotyczyć wydania określonego rozstrzygnięcia w przedmiocie poniesienia kosztów procesu. Zgodnie z art. 387 § 2 KPK, sąd może uwzględnić wniosek o wydanie wyroku skazującego, gdy okoliczności popełnienia przestępstwa i wina nie budzą wątpliwości, a cele postępowania zostaną osiągnięte mimo nieprzeprowadzenia rozprawy w całości. Uwzględnienie wniosku przez sąd jest możliwe jedynie wówczas, gdy nie sprzeciwia się temu prokurator, a także pokrzywdzony należycie powiadomiony o terminie rozprawy oraz pouczony o możliwości zgłoszenia przez oskarżonego takiego wniosku.

Podsumowując założenia instytucji dobrowolnego poddania się karze, należy wskazać, iż kluczowym warunkiem umożliwiającym skorzystanie z jej dobrodziejstw jest brak sprzeciwu prokuratora – tj. dojście do konsensusu pomiędzy stronami procesu.

Trzecią z instytucji konsensualnych metod zakończenia postępowania karnego jest wniosek o wydanie wyroku skazującego bez postępowania dowodowego przewidziany w art. 338a KPK. Instytucja zakłada, iż oskarżony może, przed doręczeniem mu zawiadomienia o terminie rozprawy, złożyć wniosek o wydanie wyroku skazującego i wymierzenie mu określonej kary lub środka karnego, orzeczenie przepadku lub środka kompensacyjnego bez przeprowadzenia postępowania dowodowego. Uprawnienie to przysługuje oskarżonemu, któremu zarzucono przestępstwo zagrożone karą nieprzekraczającą piętnastu lat pozbawienia wolności. Wniosek może również dotyczyć wydania określonego rozstrzygnięcia w przedmiocie poniesienia kosztów procesu.

Wskazane instytucje odnoszące się do procedury karnej unormowanej na podstawie Kodeksu Postępowania Karnego i oczywiście nie mają nic wspólnego z procedurą podatkową unormowaną w Ordynacji podatkowej. Jednakże, powstaje pytanie, czy na wzór wskazanych instytucji dotyczących konsensualnych form zakończenia postępowania karnego, nie powinna być wprowadzona instytucja lub instytucje dotyczące konsensualnych metod określenia wartości zobowiązania podatkowego i/lub określenia wartości należnego podatku do zapłaty przez podatnika – w konsekwencji, konsensualnych form zakończenia postępowania podatkowego.

Należy podkreślić, iż kwestie określenia i poboru podatków dotyczą, tylko lub aż kwestii finansowych. Pójście na pewnego rodzaju ustępstwa pomiędzy stronami postępowania podatkowego w szerokim ujęciu (tj. pomiędzy podatnikiem oraz organem podatkowym) wydaje się na pierwszy rzut oka nawet łatwiejsze niż ustalenie konsensusu w procedurze karnej – w szeroko rozumianym postępowaniu podatkowym kwestia dotyczy tylko aspektów finansowych. Jeśli przyjmiemy założenie, iż kluczową funkcją podatków jest funkcja fiskalna zapewnienia wpływów budżetowych, to nie tylko teoretycznie wydaje się być możliwym ustalenie procedury pewnego rodzaju ustępstw w aspekcie finansowym, co zapewni szybki i bezpośredni, realny wpływ środków finansowych do budżetu przez podatnika (a nie tylko teoretyczne zapisy księgowe w zakresie wymagalnych kwot zaległości podatkowych), a z drugiej strony zapewni pewnego rodzaju korzyść finansową dla podatnika tj. ekonomiczne zmniejszenie obciążenia publicznoprawnego oraz zmniejszenie / wyeliminowanie ewentualnego ryzyka karnego skarbowego w tym zakresie. Sytuacją absolutnie niepożądaną jest przypadek, w którym organy podatkowe prowadzą bezskutecznie postępowanie egzekucyjne zobowiązań publicznoprawnych w stosunku do podatników nie uzyskując należnych wpływów budżetowych, podczas gdy równocześnie podatnicy bezpośrednio (lub osoby fizyczne działające w imieniu i na rzecz tych podatników) wykorzystują wszystkie dopuszczalne dla nich uprawnienia do zaskarżania czynności procesowych, ponosząc odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe, których nie chcą lub nie mogą uregulować, ponosząc równocześnie ryzyko odpowiedzialności karnej skarbowej.

Kwestią do rozważenia jest właśnie zastosowanie paremii: *Do ut des* (daję abyś dał) tj. ustalmy jakąś kwotę finansowego konsensusu, aby spór zakończyć.

Pytanie sprowadza się więc do określenia jakiego elementu powinna dotyczyć konstrukcja „konsensusu” zawieranego pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym tj. czy konsensualnej metody określenia wysokości zobowiązania podatkowego czy konsensualnej metody określenia wysokości należnego podatku do zapłaty?

3.Uprzednie projekty ustawodawcy nowych instytucji w prawie podatkowym w zakresie konsensualnego (opartego na porozumieniu) sposobu załatwiania spraw podatkowych: umowa podatkowa oraz mediacja.

Ustawodawca opracował projekt⁷⁴ ustawy z dnia 4 czerwca 2019 r. – Ordynacja podatkowa. Projekt stanowił kompleksowe opracowanie nowych zapisów Ordynacji podatkowej. Przepisy tzw. nowej Ordynacji podatkowej miały wejść w życie z dniem 1 stycznia

⁷⁴ Projekt ustawy z dnia 4 września 2029 r. przedstawiony przez Prezesa Rady Ministrów – Ordynacja podatkowa, Druk nr 3517.

2021 r. Projekt ustawy nie został jednak uchwalony w procedurze legislacyjnej, a tylko część zapisów i instytucji prawnych przewidzianych w niniejszym projekcie weszło do porządku prawnego na podstawie innych ścieżek legislacyjnych. Jednakże niezależnie od powyższego, należy odnieść się do uprzednich propozycji Ustawodawcy w zakresie ograniczonej próby wprowadzenia konsensualnych procedur na tle postępowania podatkowego.

Projekt zakładał wprowadzenie do Ordynacji podatkowej nowego rozdziału 10 – Umowa Podatkowa (art. 411 – 414 projektu nowej ustawy Ordynacja podatkowa z dnia 4 czerwca 2019 r.) oraz nowego rozdziału 11 – Mediacja (art. 415– 428 projektu nowej ustawy Ordynacja podatkowa z dnia 4 czerwca 2019 r.).

Zgodnie z treścią uzasadnienia⁷⁵ do projektu ustawy, nowe instytucje w prawie podatkowym w postaci umowy podatkowej oraz mediacji stanowiłyby jedną z tzw. niewładczych form załatwiania spraw podatkowych, które jeszcze do niedawna uznawane byłyby za nieprzydatne w prawie podatkowym. Komisja Kodyfikacyjna Ogólnego Prawa Podatkowego⁷⁶ kierując się doświadczeniami innych państw, podjęła decyzję, aby uregulować w projektowanej Ordynacji podatkowej koncyliacyjne metody załatwiania spraw podatkowych. Te koncyliacyjne metody załatwiania spraw podatkowych sprowadzałyby się do umownego załatwienia trudnych kwestii pomiędzy podatnikiem i organem podatkowym. Zgodnie z założeniami, podatnik i organ podatkowy mieli mieć możliwość porozumieć się bezpośrednio (sami) albo z udziałem neutralnej i bezstronnej osoby trzeciej (tj. mediatora). W założeniu, mediacja miała być inicjowana przez podatnika albo przez organ podatkowy. Sama mediacja miała mieć charakter dobrowolny. Ten koncyliacyjny sposób rozwiązywania spraw spornych – tj. mediacja – miał być wykorzystywany wszędzie tam, gdzie mogła być zawarta umowa podatkowa. Mediacja miała być prowadzona w celu dojścia do porozumienia przez strony postępowania – tj. organ podatkowy i podatnika – przez co postępowanie podatkowe miało być tańsze i bardziej efektywne. Jednakże, zgodnie z założeniami Ustawodawcy, nie w każdym przypadku dopuszczalne byłoby zawarcie umowy podatkowej. Ustawodawca wyraźnie wskazał, iż umowa podatkowa nie mogłaby dotyczyć wysokości samego podatku. Umowy podatkowe w świetle projektu mogłyby być natomiast stosowane m.in. *„w procesie dowodowym, zwłaszcza gdy dotyczyłoby to ustalenia stanu faktycznego sprzed kilku lat, ustalenia wartości transakcji, czynności lub zdarzenia, czy też rodzaju ulg uznaniowych (np. ilość rat albo termin odroczenia podatku).”* W tych obszarach organ podatkowy i podatnik mogliby dojść do porozumienia. *„To się opłaci obu stronom, co jest najlepszą zachętą do zawierania tego typu umów.”*

⁷⁵ Uzasadnienie do projektu ustawy z dnia 4 września 2019 r. przedstawionego przez Prezesa Rady Ministrów – Ordynacja podatkowa, Druk nr 3517. s. 365.

⁷⁶ Komisja Kodyfikacyjna Ogólnego Prawa Podatkowego (KKOPP) została powołana rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 21 października 2014 r. w sprawie utworzenia, organizacji i trybu działania Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego (Dz. U. poz. 1471).

Zgodnie z założeniami, umowa podatkowa nie miała być umową w znaczenie cywilistycznym. Z charakteru i umiejscowienia przepisów o umowie podatkowej wyraźnie miało wynikać, że instytucja ta nie byłaby konstrukcją typową dla prawa cywilnego, opartą w decydującej mierze na równoprawności stron i ekwiwalentności świadczeń. Konstrukcja umowy podatkowej miała być wprowadzona tylko na użytek Ordynacji podatkowej – konstrukcja tej instytucji nie zakładała odwoływania do przepisów Kodeksu cywilnego.

Przyjęto założenie, że umowa podatkowa nie zastępuje decyzji podatkowej – tj. samodzielnie nie rozstrzyga sprawy. Koncepcja zakładała, iż możliwość zawarcia umowy podatkowej stanowi realizację zasady ugodowego załatwiania spraw (art. 28 § 2⁷⁷). Ustawodawca wskazał w uzasadnieniu, że *„ordynacja podatkowa nie stwarza expressis verbis prawnej możliwości rozstrzygnięcia spraw podatkowych (względnie szczegółowych kwestii, których ustalenie stanowi niezbędny etap procesu wiodącego do takiego rozstrzygnięcia) w drodze uzgodnień dokonywanych przez strony stosunku podatkowoprawnego. Faktycznie dochodzenie przez zobowiązanych i organy podatkowe do zgody co do właściwego załatwienia spraw podatkowych ma miejsce już pod rządami obowiązującej o.p. (np. w sprawach dotyczących uprzednich porozumień cenowych). Brak jasnej podstawy normatywnej dla takich uzgodnień stoi jednak na przeszkodzie upowszechnieniu się takiej praktyki.”* Ustawodawca literalnie wskazał, iż *„sprawy podatkowe długo i niesłusznie uchodziły ze swej natury za zasadniczo „nienegocjacyjne” – tj. takie, których rozstrzygnięcie w drodze konsensusu między organem podatkowym a stroną sporu jest niedopuszczalne. Tymczasem przestrzeń negocjacyjna (przebieg rozmowy i uzgodnień) między podatnikiem a organem podatkowym otwiera się nie tylko w sprawach rozstrzyganych w warunkach tzw. uznania administracyjnego⁷⁸ (np. w sprawach ulg w spłacie podatku). Zdaniem tegoż Ustawodawcy „Potencjał negocjacyjny sprawy ujawnia się często dopiero w dyskusji między stronami sporu.” Przepisy powinny stwarzać podstawę do takiej dyskusji, a nawet ją promować. Konsensualne załatwianie spraw (w tym podatkowych) ma wiele zalet. Przyczynia się do sprawności, szybkości i prostoty rozliczenia oraz samego postępowania, daje oszczędności czasu i środków finansowych obu stron (potencjalnego lub zaistniałego) sporu, zwiększa efektywność działania organów podatkowych, pozwala na odciążenie sądów administracyjnych. Podstawową korzyścią jest to, że w wyniku załatwienia sprawy w ten sposób obie strony są usatysfakcjonowane, co – w szczególności – daje szansę dobrowolnego wykonania zobowiązania podatkowego przez podatnika oraz dobrze rokuje współpracy między nim a organami podatkowymi w przyszłości.”*

Odnosząc się do konstrukcji uprzednio planowanej instytucji, umowa podatkowa miała być zawierana w granicach prawa przez przyjęcie przez organ podatkowy oraz

⁷⁷ Projekt ustawy z dnia 4 września 2029 r. przedstawiony przez Prezesa Rady Ministrów – Ordynacja podatkowa, Druk nr 3517.

⁷⁸ Podobnie Z. Kmiecik, *Mediacja i concyliacja w prawie administracyjnym*, Kraków 2004, s. 160-168.

stronę ustaleń, w szczególności⁷⁹:

- w przypadku wątpliwości co do stanu faktycznego w sprawie, w tym wtedy gdy ich usunięcie w postępowaniu wiązałoby się z nadmiernymi trudnościami lub kosztami niewspółmiernymi do rezultatu;
- w przedmiocie charakteru albo wartości transakcji, czynności lub zdarzenia;
- w przedmiocie zastosowania ulg w spłacie podatków, w szczególności rodzaju ulgi, którą należy zastosować oraz sposobu jej zastosowania;
- co do poszczególnych zagadnień wynikających w toku postępowania podatkowego;
- gdy przepis odrębny tak stanowi.

Z kolei, zdaniem Ustawodawcy, umowa podatkowa nie mogła⁸⁰:

- polegać na ustaleniach dotyczących bezpośrednio wysokości wymiaru;
- dotyczyć przesłanek stwierdzenia unikania opodatkowania w rozumieniu art. 33⁸¹ lub umownych klauzul przeciwko unikaniu opodatkowania, albo nadużycia prawa w rozumieniu art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.

W konsekwencji, Komisja Kodyfikacyjna Ogólnego Prawa Podatkowego jednoznacznie przyjęła założenie, iż opracowane metody koncyliacyjnych sposobów załatwienia spraw podatkowych nie miały w żadnym zakresie dotyczyć wysokości wymiaru podatku. Pomijając fakt, iż wskazywane regulacje nie zostały finalnie uchwalone przez Ustawodawcę i nie weszły do porządku prawnego, to właśnie to założenie mogło spowodować, iż przedmiotowe przepisy nie byłyby często stosowane, a nawet byłyby martwymi zapisami ustawowymi.

Kluczowymi zagadnieniami z punktu widzenia podatnika w zakresie poczynienia jakichś ustaleń z organami podatkowymi jest kwestia dotycząca określenia wysokości zobowiązania podatkowego i/lub wysokości wymiaru należnego podatku. Wyłączenie przedmiotowej kwestii z zakresu potencjalnej umowy podatkowej oraz mediacji, najprawdopodobniej (zdaniem autora) spowodowałyby brak zainteresowania tą instytucją ze strony podatników.

Założenia aktualnego systemu podatkowego wskazują na zamknięty katalog sposobów powstania zobowiązania podatkowego zgodnie z art. 21 Ordynacji podatkowej, tj. powstanie zobowiązania podatkowego z mocy prawa oraz powstanie zobowiązania podatkowego na mocy decyzji ustalającej owe zobowiązanie podatkowe, co jednoznacznie potwierdza dorobek doktryny i judykatury. Wprowadzenie nowego sposobu powstania zobowiązania

⁷⁹ Art. 411 § 2 Projektu ustawy z dnia 4 września 2029 r. przedstawiony przez Prezesa Rady Ministrów – Ordynacja podatkowa, Druk nr 3517.

⁸⁰ Art. 411 § 3 Projektu ustawy z dnia 4 września 2029 r. przedstawiony przez Prezesa Rady Ministrów – Ordynacja podatkowa, Druk nr 3517.

⁸¹ Projekt ustawy z dnia 4 września 2029 r. przedstawiony przez Prezesa Rady Ministrów – Ordynacja podatkowa, Druk nr 3517.

podatkowego na podstawie hipotetycznej umowy / porozumienia pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym wydaje się niecelowe oraz mogłoby podważać założenia całego systemu podatkowego oraz konstrukcji samego podatku jako świadczenia cechującego się przymusowym charakterem, jego bezzwrotność i nieodpłatność, jednostronność ustalania (władztwo państwa), o ogólnym charakter i w formie pieniężnej. Nie powinna podlegać negocjacji pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym wysokość zobowiązania podatkowego, która to wysokość powinna zostać określona / ustalona zgodnie z przepisami prawa podatkowego w prawidłowej wysokości, co podlega kontroli sądowno administracyjnej.

Jednakże do rozważania pozostaje (zdaniem autora) potencjalna możliwość wykorzystania instytucji w zakresie władztwa Państwa dotycząca możliwości umorzenia części zaległości podatkowej – dzisiaj regulowana zgodnie z art. 67a Ordynacji podatkowej. Należy zwrócić uwagę, iż już dziś organ podatkowy, na wniosek podatnika, w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym, może umorzyć m.in. w części zaległości podatkowe, odsetki za zwłokę lub opłatę prolongacyjną.

Pytanie w takim razie brzmi czy nie racjonalnym byłoby rozszerzenie możliwości zastosowania regulacji umorzenia części zaległości podatkowej, poza przypadek uzasadniony ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym, o np. przypadek zawarcia stosownej umowy / porozumienia między podatnikiem a organem podatkowym, lub może wystarczającym jest interpretacja dzisiejszych zapisów ustawowych, iż uzasadnionym ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym jest w szczególności sytuacja zawarcia odpowiedniej umowy pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym zakładającej m.in. natychmiastową płatność części zaległości podatkowej przez podatnika, bez dalszego prowadzenia sporu z tym podatnikiem.

4. Aktualne problemy utrudniające wprowadzenie konsensualnych metod określenia wysokości zobowiązania podatkowego.

Aktualnie obowiązujące przepisy nakazują, aby organ podatkowy podjął działania w celu sprawdzenia prawidłowej wysokości powstających zobowiązań podatkowych z mocy prawa, w tym przeprowadził odpowiednie postępowanie dowodowe. Z drugiej strony, w przypadku zobowiązań podatkowych powstających na podstawie decyzji wymiarowych, organ podatkowy jest zobowiązany ustalić stan faktyczny, dokonać aktu subsumpcji i wydać decyzję ustalającą prawidłową wysokość zobowiązania podatkowego. W żadnym z tych dwóch wariantów nie są przewidziane przez Ustawodawcę jakiegokolwiek procedury dające możliwość ugodowego (za porozumieniem stron) określenia lub ustalenia wysokości

zobowiązania podatkowego. Zdaniem autora, jest to słuszne założenie – obiektywnie określona / ustalona wysokość zobowiązania podatkowego nie powinna być negocjowana – powinna ona wynikać jednoznacznie z bezwzględnie obowiązujących przepisów prawnych. Jednakże, to założenie nie niweczy możliwości wprowadzenia konsensualnych form zakończenia postępowania podatkowego. Z jednej strony potwierdzenie przez podatnika pełnej wysokości istniejącego zobowiązania podatkowego (potwierdzenie obiektywnego faktu istnienia zobowiązania podatkowego w sprecyzowanej wysokości), z jednoczesną faktyczną zapłatą uzgodnionej z organem podatkowym części zaległości podatkowej przez podatnika, a z drugiej strony umorzenie / zobowiązanie organu podatkowego do umorzenia części zaległości podatkowej, nie podważałoby fundamentów systemu podatkowego. Przeciwnicy konsensualnych form zakończenia postępowania podatkowego mogliby wskazywać, iż bezcelowym jest zawieranie jakiegokolwiek porozumienia w zakresie już istniejących zaległości podatkowych podatników, ponieważ wierzyciel publicznoprawny może dochodzić ściągnięcia pełnej wysokości zaległości podatkowych łącznie z odsetkami od tych podatników. Jednakże w praktyce, kwestia wygląda całkowicie odmiennie. Czysty zapis księgowy wysokości należności budżetowych (w szczególności należności podatkowych) przedkłada się w pełnym zakresie na realne wpływy budżetowe. Kwota niewyegzekwowanych należności podatkowych jest ogromna. Koszt prowadzenia szeroko rozumianych postępowań podatkowych oraz sędowo administracyjnych⁸² jest również bardzo duży. Pytanie więc, czy z punktu widzenia fiskalnych interesów Skarbu Państwa, nie korzystniejszym byłoby natychmiastowe otrzymanie tylko części wierzytelności podatkowych, kosztem zawartego „porozumienia z podatnikiem” i umorzenia podatnikowi części zaległości podatkowych, przy jednoczesnym całościowym zakończeniu postępowań podatkowych, i zaoszczędzeniu kosztów dalszych postępowań kontrolnych, wymiarowych, sądowych i egzekucyjnych, w tym ryzyka braku możliwości ściągnięcia / zaspokojenia wierzytelności podatkowych. W opinii autora – takie procedury są pożądane i powinny być jak najszybciej wdrożone do systemu prawnego.

Powstaje również wątpliwość, czy wskazane procedury konsensualnych metod zakończenia postępowania podatkowego nie będą stanowiły pola do nadużyć, w szczególności w zakresie ewentualnego ryzyka popełniania przestępstw m.in. korupcji czynnej i biernej⁸³. Pomimo, iż takie ryzyko potencjalnie istnieje w zakresie prowadzonych postępowań podatkowych, to z analogicznym ryzykiem są związane konsensualne formy zakończenia postępowania karnego (art. 335 KPK, art. 338a KPK, art. 387 KPK). Należy podkreślić, iż w odniesieniu do procedury karnej i negocjacji pomiędzy podejrzanym / oskarżonym a prokuratorem w zakresie np. wymiaru kary i środków karnych, sposobu

⁸² W chwili obecnej brak jest szacunkowych danych w tym zakresie.

⁸³ Art. 228 i art. 229 Kodeksu karnego.

naprawienia szkody, dane statystyczne nie potwierdzały jakiejś istotnej liczby takich przestępstw. W konsekwencji, stworzenie precyzyjnych ram prawnych dotyczących warunków zawierania postulowanych porozumień może zapewnić skuteczne narzędzie szybkiego zakończenia wielu postępowań podatkowych, zapewniając istotne wpływy budżetowe.

Dodatkowo, analizując dane historyczne⁸⁴ w oparciu o stanowisko⁸⁵ Naczelnej Izby Kontroli z kwietnia 2015 r., „W Ministerstwie Finansów monitorowano i analizowano wykonywanie wyroków sądów administracyjnych przez podległe organy oraz podejmowano działania w celu eliminowania nieprawidłowości w postępowaniu podległych organów, co jednak nie wpłynęło na zmniejszenie w 2013 r. i w I półroczu 2014 r. wskaźników decyzji uchylanych przez sądy administracyjne. W okresie objętym kontrolą znacząco wzrosła liczba decyzji zaskarżonych przez podatników do wojewódzkich sądów administracyjnych (w 2013 r. o 27,0% w stosunku do 2012 r.), a także liczba uchylonych decyzji. Odsetek orzeczeń wojewódzkich sądów administracyjnych (WSA) niekorzystnych dla organów podatkowych w 2013 r. wyniósł 23,0%, co w porównaniu do 2012 r. oznacza wzrost o 3,4 punktu procentowego. Odsetek orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) niekorzystnych dla organów podatkowych wyniósł 26,9% (wzrost o 10,8 punktu procentowego). Tendencja ta utrzymała się w I półroczu 2014 r.

Stosowanie prawa podatkowego sprawiało trudności organom podatkowym. Także sądy administracyjne nie były zgodne co do stosowania niektórych przepisów, o czym świadczą wyroki sądów pierwszej instancji uchylone w postępowaniach kasacyjnych przez NSA.”

W konsekwencji, organy podatkowe muszą brać pod uwagę fakt, iż potencjalna wartość zaległości podatkowych podatników w stosunku do wierzyciela publicznoprawnego, obejmuje przypadki, w których dane zobowiązanie podatkowe nigdy nie powstało lub powstało w mniejszej wysokości. Zawarcie porozumienia z podatnikiem kończyłoby w pełnym zakresie postępowanie podatkowe, ewentualnie sądowo administracyjne oraz niepewność w tym zakresie.

Aktualnie obowiązujące przepisy jednoznacznie precyzują obowiązek dochodzenia pełnego zaspokojenia (ściągnięcia) wierzytelności publicznoprawnych oraz precyzują przypadki, w których organ podatkowy może z urzędu udzielać ulg w spłacie zobowiązań podatkowych⁸⁶. Żaden ze wskazanych warunków dotyczących możliwości umorzenia zobowiązania podatkowego przez organ podatkowy nie dotyczy przypadku „niskiego

⁸⁴ Brak jest aktualnych danych w tym zakresie.

⁸⁵ Naczelna Izba Kontroli, Informacja o wynikach kontroli - Wykonywanie wyroków Wojewódzkich Sądów Administracyjnych i Naczelnego Sądu Administracyjnego przez Urzędy Skarbowe i Izby Celne, z dnia 2 kwietnia 2015 r., KBF-4101-005-00/201 Nr ewid. 22/2015/P/14/016/KBF.

⁸⁶ Art. 67d Ordynacji podatkowej.

prawdopodobieństwa ściągłości całej zaległości podatkowej lub istotnych kosztów z tym związanych”.

W konsekwencji, przyjęcie możliwości zawarcia konsensualnego porozumienia z podatnikiem przez organ podatkowy, mając na uwadze ekonomiczne podejście do faktycznego uzyskania wpływów fiskalnych, dawałoby możliwość uzyskania korzyści przez obie strony postępowania.

Podsumowanie

Komisja Kodyfikacyjna Ogólnego Prawa Podatkowego podjęła próbę wprowadzenia do polskiego systemu prawnego konsensualnych form załatwiania spraw podatkowych. Pomimo, iż zakładane nowe instytucje umowy podatkowej i mediacji nie mogły dotyczyć w żadnym zakresie wymiaru podatku, stanowiły one próbę prowadzenia procedury dojścia do porozumienia pomiędzy stronami postępowania podatkowego o sprzecznych interesach m.in. w odniesieniu do stanu faktycznego będącego przedmiotem sporu. Ustawodawca nie zdecydował się jednak na wprowadzenie tych nowych form prawnych. Z drugiej jednak strony, ten sam Ustawodawca prowadził do systemu prawnego konsensualne formy zakończenia postępowania karnego. Instytucja wniosku o wydanie na posiedzeniu wyroku skazującego i orzeczenia uzgodnionych z oskarżonym kar oraz instytucja dobrowolnego poddania się odpowiedzialności karnej działają z powodzeniem w procedurze karnej, a dodatkowo znacząca część postępowań karnych kończy się w wyniku ich zastosowania. Argumenty, jakoby konsensualne formy zakończenia postępowania karnego mogły być źródłem istotnych nadużyć się nie potwierdziły.

Z punktu widzenia prawa podatkowego, wprowadzenie metod szybszego zakończenia postępowania podatkowego w postaci konsensusu pomiędzy stronami (podatnikiem oraz organem podatkowym) jest nie tylko możliwe, ale również pożądane. Pomijając aspekt negocjacyjnej formy ustalania / określania wysokości zobowiązania podatkowego jako niecelowe oraz podważające spójność systemu podatkowego, potencjalnie możliwym mechanizmem wydaje się model porozumienia stron postępowania podatkowego w odniesieniu do obiektywnie określonej / ustalonej wysokości zobowiązania podatkowego, jednocześnie przewidującej m.in. natychmiastową zapłatę określonej części zaległości podatkowej przez podatnika, oraz umorzenia określonej części zaległości podatkowej przez organ podatkowy. Taki konsensus dawałby możliwość szybkiego zakończenia postępowania podatkowego oraz zapewniał realne wpływy fiskalne w sytuacjach, gdy prawdopodobieństwo uzyskania zakładanych wpływów fiskalnych nie byłoby znaczne.

Bibliografia

- Bogusławicz A., „Postępowanie skrócone” – klasyczna forma konsensualnego sposobu zakończenia postępowania karnego, *Prokuratura i Prawo* 4, 2006.
- Dzwonkowski H. (red.), H. Dzwonkowski / M. Dzwonkowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2020*, C.H. Beck, wyd. 9, 2020.
- Jasiński W., *Instytucje skazania bez rozprawy (art. 335 k.p.k.) oraz dobrowolnego poddania się odpowiedzialności karnej (art. 387 k.p.k.) na tle naczelnych zasad procesu karnego*, *Prok. i Pr.* 2005, nr 9.
- Kardas P., *Konsensualne sposoby rozstrzygnięcia w świetle nowelizacji kodeksu postępowania karnego z dnia 10 stycznia 2003 r.*, *Prok. i Pr.* 2004, nr 1.
- Kmieciak Z., *Mediacja i koncyliacja w prawie administracyjnym*, Kraków 2004.
- Mariański A. (red.), *Ordynacja podatkowa, Komentarz*, C.H. Beck, wyd. 2, 2023.
- Waltoś S., „Porozumienia” w polskim procesie karnym de lege lata i de lege ferenda. Próba oceny dopuszczalności. *PIP* 1992 r., nr 1.
- Waltoś S., w: P. Hofmański, S. Waltoś, *Polski proces karny. Zarys systemu*, Lexis Nexis 2013 r.
- Wiliński P., *Konsensualizm a kontryktoryjność w polskim procesie karnym w: Adwokatura a modele procedur sądowych*, Wolters Kluwer 2013 r.

Streszczenie

Aktualnie obowiązujący system podatkowy nie przewiduje konsensualnych form zakończenia postępowania podatkowego. Pomijając wyjątki uregulowane w przepisanych dotyczące uzyskania porozumienia pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym (np. uprzednie porozumienie cenowe), zakończenie postępowania podatkowego oparte jest na władczym rozstrzygnięciu w stosunku do podatnika. W przypadku szeroko rozumianego postępowania podatkowego, organy podatkowe są każdorazowo zobowiązane do precyzyjnego określenia wysokości zobowiązania podatkowego w przypadku zobowiązań podatkowych powstających z mocy prawa lub jednoznacznego ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego w przypadku zobowiązań podatkowych powstających na podstawie decyzji wymiarowych. Mając na uwadze podstawową funkcję podatków jaką jest funkcja fiskalna (zapewnienie wpływów budżetowych), oraz chęci obniżania kosztów wymiaru i samego poboru zobowiązań podatkowych, należy zastanowić się nad pytaniem czy system podatkowy powinien przewidywać procedury konsensualnych metod określenia wysokości zobowiązania podatkowego i/lub konsensualnych metod określania wysokości należnego podatku do zapłaty.

Należy podkreślić, iż z sukcesem funkcjonują w procedurze karnej konsensualne metody zakończenia postępowania karnego m.in. wnioski o wydanie na posiedzeniu wyroku skazującego i orzeczenia uzgodnionych z oskarżonym kar oraz dobrowolnego poddania się odpowiedzialności karnej.

Wprowadzenie nowego sposobu powstania zobowiązania podatkowego na podstawie hipotetycznej „umowy / porozumienia” pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym wydaje się niecelowe oraz mogłoby podważać założenia całego systemu podatkowego oraz konstrukcji samego podatku jako świadczenia cechującego się przymusowym charakterem, jego bezzwrotność i nieodpłatność, jednostronność ustalania (władztwo państwa), o ogólnym charakterze i w formie pieniężnej. Nie powinna podlegać negocjacji pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym wysokość zobowiązania podatkowego, która to wysokość powinna zostać określona / ustalona zgodnie z przepisami prawa podatkowego w prawidłowej wysokości, co podlega kontroli sądowno administracyjnej.

Jednakże do rozważania pozostaje potencjalna możliwość wykorzystania instytucji w zakresie władztwa Państwa dotycząca umorzenia części zaległości podatkowej – dzisiaj regulowana zgodnie z art. 67a Ordynacji podatkowej. Zdaniem autora, istnieje możliwość wprowadzenia konsensualnych form zakończenia postępowania podatkowego. Potencjalny konsensus pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym mógłby zakładać potwierdzenie przez podatnika pełnej wysokości istniejącego zobowiązania podatkowego (potwierdzenie obiektywnego faktu istnienia zobowiązania podatkowego w sprecyzowanej wysokości), z jednoczesną faktyczną zapłatą uzgodnionej z organem podatkowym części zaległości podatkowej przez podatnika, a z drugiej strony umorzenie / zobowiązanie organu podatkowego do umorzenia części zaległości podatkowej pod pewnymi warunkami. Wskazany konsensus mógłby przyczynić się do istotnego skrócenia skomplikowanych oraz długotrwałych postępowań podatkowych i sądowno administracyjnych obciążonych istotnymi kosztami, przy równoczesnym zwiększeniu wpływów fiskalnych w przypadkach obciążonych istotnym ryzykiem nieściągalności należności publicznoprawnych.

Abstract

The current tax system does not provide for consensual forms of ending tax proceedings. Apart from the exceptions regulated in the regulations regarding obtaining an agreement between the taxpayer and the tax authority (e.g. advance pricing agreement), the conclusion of tax proceedings is based on an authoritative decision in relation to the taxpayer. In the case of broadly understood tax proceedings, the tax authorities are each time obliged to precisely determine the amount of tax liability in the case of tax liabilities

arising under the law or to clearly determine the amount of tax liability in the case of tax liabilities arising on the basis of assessment decisions. Bearing in mind the basic function of taxes, which is the fiscal function (ensuring budgetary revenues), and the desire to reduce the costs of assessment and collection of tax liabilities, the question should be considered whether the tax system should provide for procedures of consensual methods of determining the amount of tax liability and/or consensual methods of determining amount of tax payable. It should be emphasized that consensual methods of ending criminal proceedings successfully function in the criminal procedure, e.g. a motion to issue a conviction at the hearing and to adjudicate the penalties agreed with the defendant and to voluntarily submit to criminal liability.

The implementation of a new method of creating a tax liability on the basis of a hypothetical "contract / agreement" between the taxpayer and the tax authority seems pointless and could undermine the assumptions of the entire tax system and the construction of the tax itself as a compulsory service, its non-refundable and free of charge, one-sided determination (state authority), of a general nature and in the form of cash. The amount of the tax liability should not be negotiated between the taxpayer and the tax authority, which should be determined / determined in accordance with the provisions of the tax law in the correct amount, which is subject to judicial and administrative control.

However, the potential possibility of using the institution within the scope of the State's authority to write off part of the tax arrears remains to be considered - today regulated in accordance with Art. 67a of the Tax Ordinance. According to the author, it is possible to introduce consensual forms of ending tax proceedings. A potential consensus between the taxpayer and the tax authority could assume confirmation by the taxpayer of the full amount of the existing tax liability (confirmation of the objective fact of the existence of the tax liability in a specified amount), with the simultaneous actual payment of the part of the tax arrears agreed with the tax authority by the taxpayer, and, on the other hand, write-off / liability of the tax authority tax office to write off part of the tax arrears under certain conditions. The indicated consensus could contribute to a significant shortening of complicated and lengthy tax and court administrative proceedings involving significant costs, while at the same time increasing fiscal revenues in cases bearing a significant risk of non-collection of public law liabilities.

Maciej Cyprian Flis

aplikant adwokacki, doktorant WPIA UW

Vacatio legis ustawy podatkowej w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego

Wejście w życie jakiegokolwiek ustawy stanowi niezwykle istotny element procesu tworzenia prawa. Moment kiedy uchwalony przez Parlament i podpisany przez Prezydenta i prawidłowo ogłoszony akt prawny staje się obowiązującym prawem ma kluczowe znaczenie dla ochrony praw obywateli, kształtowania ich sytuacji prawnej, a także przekłada się na sytuację gospodarczą. Konstytucja RP zawiera szereg przepisów odnoszących się do tworzenia prawa. Należy tutaj wskazać choćby art. 2 stanowiący, że Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej, a także artykuł art. 7 mówiący, że organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa. Konstytucja w swojej treści zawiera również przepisy takie jak Art. 87 ustanawiający katalog źródeł prawa w RP oraz art. 88 warunkujący wejście w życie ustaw, rozporządzeń oraz aktów prawa miejscowego od ich ogłoszenia. Ponadto Konstytucja RP w art. 217 stanowi, że nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy.

Z powyższego wynika, że ustawa podatkowa jest specyficznym rodzajem ustawy. Konstytucja jednak w swojej treści bezpośrednio nie reguluje tego jakiej długości powinien być okres przed wejściem w życie ustawy dotyczącej podatków. Z problemem tym zmierzyło się jednak orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, które pokrótce jest niżej przytoczone.

W pierwszej kolejności należy wskazać tutaj orzeczenie K 13/93, było to orzeczenie zapadłe jeszcze w reżimie prawnym ustanowionym mocą Ustawy Konstytucyjnej z dnia 17 października 1992 r. o wzajemnych stosunkach między władzą ustawodawczą i wykonawczą Rzeczypospolitej Polskiej oraz o samorządzie terytorialnym (tzw. Mała Konstytucja). Orzeczenie to jest kluczowe, gdyż w nim Trybunał sformułował zasadę właściwego *vacatio legis*, którą w następnych orzeczeniach rozwijał.

W przytoczonej sprawie RPO zarzucił, że ustawodawca uchylił z mocą wsteczną zasady opodatkowania dochodów osób fizycznych przewidzianych na rok 1993 w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych i utrzymał w roku 1993, także z mocą wsteczną,

tw. progi podatkowe przewidziane w powołanej wyżej ustawie tylko na rok 1992. W uzasadnieniu wniosku do Trybunału RPO podkreślił nie tylko naganność ustanawiania prawa z naruszeniem zasady niedziałania prawa wstecz, ale podniósł również potrzebę określania właściwego *vacatio legis* przy regulacjach dotyczących systemu opodatkowania. RPO powiązał to z koniecznością uwzględniania interesów obywateli, które znajdują się w toku. Przykładem poprawności legislacyjnej pod tym względem zdaniem RPO była ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, która została uchwalona z ponad pięciomiesięcznym okresem poprzedzającym jej wejście w życie. Trybunał przychylił się do argumentacji RPO i rozstrzygając wskazał na możliwość rozporządzania przez obywateli swoimi interesami przy uwzględnianiu obowiązku podatkowego jeszcze przed rozpoczęciem roku podatkowego. Ponadto Trybunał wskazał, że ustawodawstwo podatkowe dotyczące podatków płaconych w skali rocznej tworzone powinno być nie tylko z respektowaniem zasady niedziałania prawa wstecz, lecz także przy zachowaniu stosownego *vacatio legis* w roku poprzedzającym rok podatkowy. Podatnicy powinni mieć bowiem czas na dostosowanie swoich decyzji do podatku, który będą musieli zapłacić w nadchodzącym roku podatkowym.

Orzeczenie TK z dnia 15 marca 1995 r. o sygnaturze K. 1/95, również zapadło w reżimie tzw. Małej Konstytucji, jednak pozostaje nadal aktualne. Jednym z problemów z jakim zmierzył się Trybunał było opublikowanie zaskarżonej ustawy w Dzienniku Ustaw dnia 20 stycznia 1995 r., i jednoczesne wejście w życie z dniem 1 stycznia 1995 r. Jeden z podmiotów skarżących jakim był wtedy Prezydent wskazał, że powoduje to naruszenie podstawowych zasad demokratycznego państwa prawnego, a w szczególności: niedziałania prawa wstecz, ochrony praw słusznie nabytych, braku okresu dostosowawczego oraz zakazu wprowadzania zmian w prawie podatkowym w czasie trwania roku podatkowego. Prezydent ponadto twierdził, że proces legislacyjny dotyczący zakwestionowanej ustawy rozpoczął się za późno, skoro jej publikacja w Dzienniku Ustaw nastąpiła dwadzieścia dni po wejściu jej w życie i po rozpoczęciu roku podatkowego. Prezydent jako datę graniczną kiedy powinny zostać ogłoszone zmiany w ustawie wskazywał na dzień 30 listopada. Data ta wynikała z zasad ówczesnie obowiązującej treści ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, gdyż na gruncie tej ustawy do tego dnia Minister Finansów miał wydać rozporządzenie informujące o wysokości stawek podatkowych.

Trybunał przychylił się do zastosowanej w skardze argumentacji. Wskazał, że sformułował zasadę właściwego *vacatio legis* ze względu na wymogi pewności prawa i zaufania obywateli do państwa. Ponadto stwierdził, że w zakresie ustanawiania obowiązku podatkowego władztwo państwa rysuje się wyjątkowo ostro. Dlatego gwarancje prawne ochrony interesu jednostki mają w prawie podatkowym tak duże znaczenie i to zarówno

w płaszczyźnie materialno-prawnej, jak i proceduralnej. Chodzi o możliwość rozporządzania przez obywateli swoimi interesami przy uwzględnieniu obowiązku podatkowego jeszcze przed rozpoczęciem roku podatkowego. Stwarza to wymóg takiego sposobu wprowadzania regulacji prawnych, aby ustawodawstwo dotyczące podatków płaconych w skali rocznej znane było podatnikom ze stosownym wyprzedzeniem czasowym przed początkiem roku podatkowego, a tym bardziej, aby nie było wprowadzane z mocą wsteczną.

Wyrok z dnia 15 lutego 2005 r. o sygnaturze K 48/04 dotyczył sytuacji kiedy ustawa ogłoszona została w Dzienniku Ustaw z datą 13 grudnia 2004 r., a tym samym *vacatio legis* wynosiła 18 dni. Trybunał stwierdził, że wobec nieustanowienia odpowiedniej w tym zakresie *vacatio legis*, naruszona została zasada zaufania obywateli do państwa i prawa ujęta w art. 2 Konstytucji, na którą składa się m.in. nakaz przestrzegania przez ustawodawcę zasad poprawnej legislacji. Trybunał stwierdził, że wynikająca z art. 2 Konstytucji zasada ochrony zaufania obywatela do państwa i prawa opiera się na pewności prawa, czyli takim zespole jego cech, które zapewniają jednostce bezpieczeństwo prawne – umożliwiają jej decydowanie o swoim postępowaniu w oparciu o możliwie pełną znajomość przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, jakie ich i jej działania mogą za sobą pociągnąć. Pewność prawa i związana z nią zasada bezpieczeństwa prawnego, znajdujące oparcie w zasadzie ochrony zaufania obywatela do państwa i prawa, ma ważne znaczenie w prawie regulującym daniny publiczne. Pewność prawa oznacza nie tyle stabilność przepisów prawa, która w prawie daninowym w określonej sytuacji ekonomicznej państwa może być trudna do osiągnięcia, co warunki dla możliwości przewidywania działań organów państwa i związanych z nimi zachowań obywateli. Tak rozumiana przewidywalność działań państwa gwarantuje zaufanie do ustawodawcy i do stanowionego przez niego prawa.

Z przytoczonych pokrótce wyżej wyroków wyłania się wyraźny obraz, że Trybunał Konstytucyjny pochylał się nad problemem *vacatio legis* i nawet wyinterpretował z zasady demokratycznego państwa prawnego szereg reguł jakimi powinien kierować się ustawodawca. Perspektywa Trybunału wyraźnie skupia się na podatku dochodowym od osób fizycznych i wynika to z faktu, że w przedmiocie krótkiego *vacatio legis* zmian w tym podatku skargi składano do Trybunału. Aktualnie ustawodawca nadal respektuje wykutą zasadę, że ogłoszenie ustawy podatkowej dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych musi nastąpić do dnia 30 listopada roku poprzedzającego wejście w życie. Tego typu granice nie zostały wyznaczone w przypadku innych podatków np. podatku akcyzowego czy od towarów i usług więc co do zasady stosuje się 14 dniowy termin przewidziany ustawą z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych.

W tym miejscu pojawia się kluczowy problem, czyli dlaczego podejmować dyskusję nad zagadnieniem, które na przełomie tysiącleci uregulowało orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego. Aktywność ustawodawcy w roku 2021 związana z ustawą z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw nazywaną "Polskim Ładem" pokazuje, że problem gwarancji właściwego *vacatio legis* nadal pozostaje aktualny i wymaga regulacji. Chaos związany z koniecznością implementacji "Polskiego Ładu" spowodowany obszernością ustawy, wybitnie szybkim tempem jej procedowania, a także bezrefleksyjnym traktowaniem terminu 30 listopada jako daty granicznej przed którą trzeba ogłosić przepisy spowodowały najprawdopodobniej największy chaos w materii opodatkowania dochodu od czasu uchwalenia obecnie obowiązującej Konstytucji.

Obecnie żyjemy w świecie, którego złożoność jest zdecydowanie większa niż miało to miejsce przed dwudziestoma czy trzydziestoma latami, dotyczy to także stosunków gospodarczych. Aktualnie prowadzona działalność biznesowa, ze względu na większe skomplikowanie wymaga przewidywalności, a można ją zwiększyć poprzez zapewnienie odpowiednio długiego okresu *vacatio legis* przepisów. Wprowadzenie Polskiego Ładu pokazało, że mimo postępu technicznego czas nadal odgrywa kluczowy element w przygotowaniu podatników do stosowania przepisów. Starczy wspomnieć, że na początku roku 2022 księgowi i biura rachunkowe ze względu na objętość regulacji, jej złożoność i niejednoznaczność nie byli w stanie wykonać kalkulacji i rozliczeń z powodu, nieprzystosowania systemów informatycznych do nowego stanu prawnego.

Obecnie jest najwyższy czas, aby przemyśleć gwarancje dla podatników i w szczególności pochylić się nad problemem *vacatio legis* przepisów. Przywrócenie *vacatio legis* należnej pozycji i pierwotnej funkcji, jaką jest umożliwienie obywatelom zapoznanie się z nowym prawem i przygotowanie się na jego stosowania jest niezbędne aby uniknąć w przyszłości wydawania rozporządzeń o co najmniej wątpliwym umocowaniu prawnym, prób kreowania prawa i jego wykładni przez polityków w mediach społecznościowych, utraty przez obywateli zaufania do państwa i generowania niepotrzebnych strat gospodarczych.

Bartosz Gryziak

Doktorant w Katedrze Prawa Finansowego WPiA UW, Master Universitario in Diritto Italiano, ORCID: 0000-0002-5519-1161

Czy potrzebna nam sprawiedliwość podatkowa? Krytyczna analiza pojęcia sprawiedliwości podatkowej na przykładzie odmowy prawa do odliczenia podatku naliczzonego w VAT

*„Dobry generał nie tylko widzi drogę do
zwycięstwa, lecz także wie, kiedy zwycięstwo
jest niemożliwe”
– Polibiusz*

Wprowadzenie

Podjęcie tematu znajduje swoje uzasadnienie właśnie w tym, że odpowiedź na zadane pytanie wydaje się oczywista: pragnienie sprawiedliwości jest jedną z podstawowych potrzeb, które towarzyszą ludzkości niezależnie od miejsca i czasu⁸⁷. Nie oznacza to, że nie ma jednostek, które wartość tę odrzucają – nie jest to jednak postawa powszechna. Częstszą reakcją jest próba modyfikacji treści tego pojęcia, tak aby realizowała wartości lub interesy uznawane za istotne przez daną osobę lub grupę osób – umożliwia to bowiem wykorzystanie społecznej afirmacji sprawiedliwości jako takiej do zdobywania społecznego poparcia dla określonych postulatów (zob. np. dyskusję w sprawie sprawiedliwości społecznej). Oznacza to, że stosunkowo powszechny konsens co do potrzeby sprawiedliwości współistnieje z dyssensem co do treści tego pojęcia. Uzasadnia to potrzebę krytycznej refleksji: czy aby na pewno to, co w danym miejscu i czasie jest postulowane (względnie przyjmowane) jako sprawiedliwe, faktycznie odpowiada na potrzeby społeczeństwa?

Odpowiedź na przedstawione pytanie ma fundamentalne znaczenie dla prawa: w założeniu sprawiedliwość stanowi bowiem ideał, który powinien być przez nie urzeczywistniany (choć relacja między sprawiedliwością a prawem była różnie pojmowana w toku dziejów). W konsekwencji zgodność prawa ze sprawiedliwością podlega ocenie

⁸⁷ Umiejętność twórczego konfrontowania różnych stanowisk, której nieodzownym elementem jest gotowość poddania pod dyskusję każdej kwestii i z każdej perspektywy, jest niezbędnym warunkiem dochodzenia do prawdy – dyskutowanie „oczywistości” jest szczególnie atrakcyjne intelektualnie ze względu na potrzebę wyjścia poza utarte schematy, zob. F. Cavalla, *All'origine del diritto. Al tramonto della legge*, Napoli 2011, ss. 148–153.

(*summum ius, summa iniuria*), która może uzasadnić korektę stanu normatywnego, w tym nawet uzasadnić odejście od stosowania litery prawa (*lex iniustissima non est lex*). Pojęcie sprawiedliwości nie tylko może oddziaływać na system prawny bezpośrednio jako należąca do niego norma, lecz przede wszystkim pośrednio jako element kultury prawnej, która w mniej lub bardziej uświadomiony przez społeczeństwo sposób kształtuje zachodzące w nim zjawisko prawne⁸⁸. Oznacza to, że treść pojęcia (poczucie) sprawiedliwości oddziałuje na cały system prawny, zarówno na sposób jego stanowienia (głównie poprzez oddziaływanie na zakres normowanych zagadnień i aksjologię przyjmowanych rozwiązań), jak i stosowania (np. poprzez przyjęte zasady czy dyrektywy wykładni, jak też treść uznawanej aksjologii), stanowiąc fundament, z którego wyrasta zjawisko prawne.

Podkreślić należy, iż prawo jako niezbędny korelat społeczeństwa (*ubi societas ibi ius*) nie stanowi celu samego w sobie, lecz jedynie instrument, za pomocą którego owo społeczeństwo rozstrzyga problemy społeczne podlegające jurydyzacji (których zakres podlega zmianom w czasie i przestrzeni)⁸⁹. Uwagę o utylitarnym charakterze prawa zestawiać należy z obserwacją, iż prawo jest jedynie wytworem kultury (a więc stanowi byt co najwyżej abstrakcyjny), a to wytycza granice jego oddziaływania: norma prawna, ze względu na swój abstrakcyjny charakter (sfera *sollen*), nie ma żadnej samodzielnej mocy sprawczej – do jej realizacji, tj. oddziaływania na rzeczywistość (sfera *sein*), wymaga ona czynu (działania lub zaniechania) swojego adresata. Ten wysiłek związany z realizacją dyspozycji normy prawnej (tym większy, im większy jest rozdźwięk między rzeczywistością a dyspozycją normy prawnej) stanowi jej koszt regulacyjny, który porównywać należy z korzyścią społeczną odnoszoną z wykonania tej normy – może się okazać, iż koszt ten jest niewspółmierny do ogółu korzyści społecznych wynikających z danej regulacji (dlatego mówi się, że każda nowa ustawa jest zła, bo nierozzerwalnie wiąże się z dodatkowym kosztem regulacyjnym związanym z jej wdrożeniem). Na tym, pozaprawnym tle zidentyfikować można te instytucje prawne, które wymagają derogacji (zastąpienia nową instytucją) lub nawet abrogacji (całkowitego usunięcia z systemu prawnego), chociaż z czysto prawnego punktu widzenia pozostają bez zarzutu⁹⁰.

⁸⁸ Rozumiane jako fakt społeczny jest ono wypadkową nie tylko źródeł prawa (odróżnianych w klasycznej doktrynie od źródeł poznania prawa), lecz wszelkich swoich formantów (czynników wpływających na jego ostateczny kształt), z których miejsce nie do przecenienia zajmuje właśnie kultura (świadomość) prawna w szczególności w zakresie nieświadomionych lub niewyartykułowanych przeświadczeń co do prawa (zwanych po włosku *controtipi*) – zob. A. Gambaro, R. Sacco, *Sistemi giuridici comparati*, Milano 2018, ss. 3-7.

⁸⁹ Przykładowo w Holandii dąży się do oparcia realizacji m.in. podatków w większym stopniu na normach społecznych lub moralnych, niż prawnych, czego wyrazem jest m.in. program nadzoru horyzontalnego, który uregulowany jest przede wszystkim pozaprawnie w postaci tzw. *quasi-legislacji* (podręcznika wydanego przez administrację). H. Gribnau, *Taxation, Reciprocity and Communicative Regulation*, Tilburg Law Review 2015, t. 20, nr 2, s. 208.

⁹⁰ Do kwestii tej odnosi się ekonomiczna analiza prawa, ale początków takiej analizy można też upatrywać np. w koncepcji polityki prawa (zob. L. Petrażycki, *Wstęp do nauki polityki prawa*, Warszawa 1968).

W świetle powyższego należy poddać pod rozważenie, czy sprawiedliwość podatkowa (tak jak jest współcześnie rozumiana) nie generuje (poprzez sposób w jaki oddziałuje na system prawa podatkowego) kosztów regulacyjnych niewspółmiernych do odnoszonych rezultatów (mniej lub bardziej skutecznej ochrony praw podmiotowych lub nawet słusznym interesów podmiotów podatkowych). Podkreślić bowiem należy, że prawo finansowe stanowi jedynie narzędzie rozdziału kosztów realizacji zadań publicznych między interesariuszy – być może skuteczna i społecznie akceptowalna realizacja tej funkcji wymaga innego podejścia niż to, które wyłania się ze współcześnie formułowanych koncepcji sprawiedliwości podatkowej.

Przedstawiony problem badawczy, o charakterze podstawowym, jest wielopłaszczyznowy i wymaga dogłębnych analiz – niniejszy esej z oczywistych względów nie może go wyczerpywać, może jednak stanowić przyczynek do dyskusji poprzez zarys podstawowych kwestii, na które zwrócić należy uwagę w przypadku krytycznej analizy współczesnej koncepcji sprawiedliwości podatkowej.

Sprawiedliwość podatkowa – założenia teoretyczne

O ile przyjmuje się, że sprawiedliwość wymaga oddania każdemu jego prawa (*ius suum cuique tribuere*), o tyle dyskusyjny już jest komu i jakie prawo powinno przysługiwać. Na skutek toczonyj w tej kwestii dyskusji pojęcie sprawiedliwości podatkowej współcześnie ma w istocie charakter wielopłaszczyznowy i odnosi się do różnych zagadnień (nie tylko równości i powszechności opodatkowania) – poniżej przedstawiono ich ogólną charakterystykę.

Płaszczyzna materialna (społecznoekonomiczna), której znaczenie prawne może być różne⁹¹, wiąże się przede wszystkim z zasadą zdolności płatniczej rozumianej jako ekonomiczna zdolność danego podmiotu do poniesienia ciężaru podatkowego (tj. uczestnictwa w finansowaniu usług publicznych świadczonych na rzecz ogółu społeczeństwa jako takiego⁹²). Zdolność ta uzasadnia, a zdaniem niektórych warunkuje, nałożenie daniny publicznej (*causa impositionis* wedle teorii Benvenuto Griziottiego⁹³). Z płaszczyzną tą wiąże się koncepcja trójstronnego stosunku podatkowego (nie: prawno-podatkowego) akcentującego wzajemne relacje ogółu interesariuszy w kontekście równości i powszechności opodatkowania (co w pewien sposób odpowiada koncepcji

⁹¹ Zob. np. zasadę zdolności płatniczej wywodzoną przez polski Trybunał Konstytucyjny z łącznej lektury art. 2 (zasada demokratycznego państwa prawnego realizującego zasady sprawiedliwości społecznej), art. 32 (zasada równego traktowania) oraz art. 84 (zasada powszechności opodatkowania) Konstytucji RP. Por. art. 53 Konstytucji Republiki Włoskiej, który wprost odwołuje się do tej zasady. Co raz częściej ekonomiczne zjawisko jazdy na gapę jest uwzględniane w ramach kategorii prawnej unikania opodatkowania. Dalsze przykłady można by mnożyć (np. w związku ze zjawiskiem ekonomizacji prawa podatkowego).

⁹² Zob. szerzej na temat finansowania usług publicznych: B. Gryziak, *Czy tylko podatki i opłaty? O odpłatności danin publicznych. Analiza prawnoporównawcza*, Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych 2021, nr 5 albo B. Gryziak, *Polityka fiskalna jako instrument ochrony zabytków na przykładzie Włoch*, Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych 2022, nr 10.

⁹³ Np. B. Grizzotti, *Intorno al concetto di causa nel diritto tributario*, Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze 1939, nr 1.

sprawiedliwości dystrybtywnej zorientowanej na równość interesariuszy). Sprawiedliwość podatkowa w tym ujęciu odnosi się do sposobu rozdziału ciężaru podatkowego między interesariuszy zarówno w aspekcie (a) pionowym (tj. tak, aby podmioty wykazujące różną zdolność płatniczą ponosiły różny ciężar podatkowy), jak i (b) poziomym (tj. tak, aby podmioty wykazujące taką samą zdolność płatniczą ponosiły taki sam ciężar podatkowy). Antytezą tak rozumianej sprawiedliwości podatkowej jest z jednej strony tzw. jazda na gapę (ang. *free-ride*), czyli sytuacja, w której dany interesariusz nie partycypuje w finansowaniu realizacji zadań publicznych w stopniu adekwatnym do swojej zdolności płatniczej, a w konsekwencji odnosi nieuzasadnione korzyści kosztem innych podatników (zob. w szczególności unikanie opodatkowania – brak zapłaty podatku wynikający z nadania ekwiwalentnemu przejawowi zdolności płatniczej formy innej niż zdefiniowana w podatkowym stanie faktycznym); z drugiej strony przeciwieństwem tak rozumianej sprawiedliwości podatkowej byłaby próba nałożenia daniny w braku zdolności płatniczej danego podmiotu (nadmierny fiskalizm, opodatkowanie o charakterze konfiskaty, itd.).

Płaszczyzna formalna (materialnoprawna i formalnoprawna) wiąże się przede wszystkim z zasadą podatkowego stanu faktycznego, czyli prawnie zdefiniowanego zdarzenia determinującego samo powstanie, jak i zakres obowiązku podatkowego (*Steuertatbestand* wedle teorii Alberta Hensela⁹⁴). Z tą płaszczyzną wiąże się koncepcja dwustronnego stosunku prawno-podatkowego akcentującego relację między organami władzy publicznej a zindywidualizowanym interesariuszem (co w pewien sposób odpowiada koncepcji sprawiedliwości indywidualistycznej zorientowanej na wolność interesariuszy). Sprawiedliwość podatkowa w tym ujęciu odnosi się do sposobu (a) nałożenia (wyłącznie w drodze ustawy podatkowej określającej wyczerpująco elementy podatkowego stanu faktycznego oraz związany z jego zaistnieniem ciężar podatkowy⁹⁵), (b) wymiaru (ze wspomnianej ustawy podatkowej wynikać ma jedna i jedyna kwota podatku do zapłaty⁹⁶) i (c) poboru (wspomniana ustawa podatkowa zastępować ma w zobowiązaniu podatkowym wolę stron, zatem nie mogą one swobodnie dysponować kwotą podatku do zapłaty⁹⁷) podatków, przy czym każdej z tych kwestii mogą towarzyszyć określone gwarancje prawne (np. udział interesariuszy w ramach ciał ustawodawczych, czy komisji

⁹⁴ Albert Hensel, *Steuerrecht*, Berlin 1929. Zob. np. A. Kostecki, *Teoria podatkowego stanu faktycznego w zachodnioeuropejskiej doktrynie prawa podatkowego*, „Acta Universitatis Lodziensis. Folia Iuridica” 1992, nr 54.

⁹⁵ Zob. art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Por. art. 23 Konstytucji Republiki Włoskiej.

⁹⁶ Zob. szerzej T. Dębowska-Romanowska, *Uwagi o sposobie definiowania przedmiotu i podstawy opodatkowania z punktu widzenia obliczenia prawidłowej (jednej i jedynej) kwoty podatku*, w: *Księga pamiątkowa ku czci profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, Toruń 1998.

⁹⁷ Przewidziano jednak, iż samo zastosowanie postanowień ustawowych może nie odzwierciedlać prawidłowo zdolności płatniczej w każdym przypadku, wobec czego przewidziano instytucje prawne umożliwiające organom podatkowym w pewnym zakresie dysponowanie zobowiązaniem podatkowym (np. poprzez ulgi w spłacie) w danej sprawie – właśnie celem uwzględnienia wymogów sprawiedliwości w znaczeniu materialnym.

wymiarowych⁹⁸). Antytezą tak rozumianej sprawiedliwości podatkowej jest, z jednej strony, samowola organów władzy publicznej zarówno w stanowieniu, jak i stosowaniu prawa podatkowego, z drugiej zaś przede wszystkim uchylanie się od opodatkowania przez podatników (brak zapłaty podatku mimo zrealizowania podatkowego stanu faktycznego).

Sprawiedliwość podatkowa stanowi nie regułę, lecz zasadę realizowaną w mniejszym lub większym stopniu – można zatem znaleźć dla niej wyjątki. W odniesieniu do płaszczyzny materialnej mówi się np. o instrumentalizacji opodatkowania, w ramach której, zamiast oprzeć wymiar ciężaru podatkowego o samą zdolność płatniczą danego podmiotu, manipuluje się nim tworząc pozytywne lub negatywne bodźce finansowe stosownie do prowadzonej polityki. W odniesieniu do płaszczyzny formalnej wskazać należy w szczególności na zjawisko ekonomizacji prawa podatkowego, która niejednokrotnie odbiera mu przymiot jednoznaczności⁹⁹ – to zaś osłabia praktyczne znaczenie ustawy podatkowej, otwierając szerokie pole do mniej lub bardziej arbitralnych działań organów podatkowych i sądów orzekających w sprawach podatkowych¹⁰⁰. Warto odnotować, iż przedstawione płaszczyzny mogą w praktyce stanowić przeciwstawne wektory oddziałujące na system podatkowy (uzasadniona materialnie walka z unikaniem opodatkowania a uzasadniona formalnie pewność prawa). Z tych powodów mówi się, że prawo podatkowe już od dziesięcioleci znajduje się w pogłębiającym się kryzysie¹⁰¹.

Sprawiedliwość podatkowa – przykład odmowy prawa do odliczenia podatku naliczonego w VAT

Konstrukcja podatku od wartości dodanej (VAT) zakłada, że „każda transakcja będzie podlegała podatkowi od towarów i usług obliczonemu od ceny towarów lub usług według stawki, jaka ma zastosowanie do takich towarów i usług [podatek należny – B.G.], po odjęciu kwoty podatku od towarów i usług poniesionego bezpośrednio w składnikach kosztów [podatek naliczony – B.G.]”¹⁰². W ten sposób efektywnie opodatkowana powinna być tylko wartość dodana w danej fazie obrotu, co w konsekwencji umożliwiać powinno

⁹⁸ Podkreśla się znaczenie sprawiedliwości proceduralnej dotyczącej samego sposobu realizacji prawa podatkowego. Zob. np. – M. Niesiobędzka, *Dlaczego nie płacimy podatków? Psychologiczna analiza uchylania się od opodatkowania*, Warszawa 2013.

⁹⁹ Zob. np. B. Gryziak, *Teoria podatkowego stanu faktycznego a regulacja z zakresu cen transferowych na przykładzie prawidłowego ustalenia treści zdarzenia gospodarczego (ang. accurate delineation of transaction, ADT)*, Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych 2022, nr 7.

¹⁰⁰ Mówi się wprost o ewolucji zasady praworządności (ang. *rule of law*) w kierunku rządów regulacji administracyjnej (ang. *rule of administrative regulation*), w której rolę administracji jest doprecyzowanie (np. w formie *quasi*-legislacji podatkowej jak np. wszelkiego rodzaju objaśnienia czy interpretacje ogólne prawa podatkowego), uzupełnienie przepisów ustawy (np. w Holandii program nadzoru horyzontalnego jest uregulowany, co do zasady, właśnie w drodze *quasi*-legislacji), a nawet odstąpienie od stosowania przepisów ustawy (np. w Holandii zdarzać się ma, że administracja odstępuje na korzyść podatnika od stosowania przepisów ze względu na zasady sprawiedliwości) – zob. H. Gribnau, *Soft Law and Taxation: The Case of Netherlands*, „Legisprudence” 2007, t. 1, nr 3, ss. 303–304.

¹⁰¹ A.J. Menendez, *Justifying taxes – some elements for a general theory of democratic tax law*, Dordrecht-Boston-London 2001, s. 111 i nast.

¹⁰² Pierwsza dyrektywa Rady z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych (Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 3-4), art. 2 ust. 2.

opodatkowanie całkowitej wartości danego towaru lub usługi (ich konsumpcji) bez względu na ilość faz obrotu (opodatkowanie zależne od ilości faz obrotu było podstawową wadą wcześniejszego podatku obrotowego brutto – tzw. podatku kaskadowego¹⁰³). Unettowanie podatku obrotowego przybiera normatywną postać prawa do odliczenia podatku naliczonego, które przysługuje, jeżeli nabywany przez podatnika towar lub usługa jest wykorzystywany do dalszych czynności podlegających opodatkowaniu, i tylko w takim zakresie, w jakim nabywany towar lub usługa jest wykorzystywany na takie potrzeby. Jeżeli bowiem nabywany towar lub usługa nie jest wykorzystywany na potrzeby dalszego obrotu podlegającego opodatkowaniu, oznacza to, że w odpowiednim zakresie doszło do konsumpcji, która uzasadnia poniesienie ciężaru podatkowego¹⁰⁴.

Podstawową wadą opisaną wyżej konstrukcji jest fakt, iż jeden podatnik od kwoty podatku należnego na rzecz Skarbu Państwa ma prawo odliczyć kwotę podatku naliczonego mu przez innego podatnika, chociaż wcale nie ma gwarancji, że ten drugi podatnik zapłacił ten podatek na rzecz Skarbu Państwa. Naturalną konsekwencją takiej możliwości jest występowanie oszustw dokonywanych metodą tzw. znikającego podatnika, w ramach których jeden podatnik pomniejsza swoje zobowiązanie podatkowe o kwoty podatku, które zostały mu naliczone, lecz nie zostały wpłacone do Skarbu Państwa przez drugiego podatnika, który z kolei znikają zanim organy podatkowe zdążą podjąć jakiegokolwiek czynności. Wykorzystując ten mechanizm w połączeniu z zasadami opodatkowania transakcji wewnątrzspółnotowych, zaczęto przeprowadzać oszustwa karuzelowe, w wyniku których Skarb Państwa nie tylko nie dostawał, lecz zwracał (jednemu podatnikowi) podatek, który nigdy nie został mu zapłacony (przez innego podatnika w związku z jedną z wcześniejszych faz obrotu)¹⁰⁵.

Ze względu na brak możliwości w przedstawionej sytuacji skierowania egzekucji uszczuplenia podatkowego do tego podatnika, który nie wpłacił daniny do Skarbu Państwa (gdyż podatnik ten zniknął), zaczęto kierować tę egzekucję do innych podatników uczestniczących w łańcuchu transakcji, w których pojawił się znikający podatnik – właśnie poprzez mechanizm kwestionowania prawa do odliczenia podatku naliczonego (w wyniku czego to oni, a nie Skarb Państwa, ponosili ciężar ekonomiczny niezapłaconego podatku) – powołując się np. na bezwzględną nieważność oszukańczych transakcji bez względu na świadomość podatnika co do takiego ich charakteru. W obliczu wątpliwości co do zgodności z prawem takich działań, w „sukurs” podatnikom przyszedł Trybunał Sprawiedliwości Unii

¹⁰³ Zob. szerzej na temat skutków patologii podatku kaskadowego: B. Gryziak, *Polska „grupa VAT” na tle pozostałych państw członkowskich Unii Europejskiej*, Monitor Podatkowy 2022, nr 3.

¹⁰⁴ Zob. szerzej na temat efektu konsumpcji jako przesłanki opodatkowania VAT: B. Gryziak, *Consistent Inconsistency: Charitable Donations and EU VAT – Review and Analysis*, International VAT Monitor 2022, nr 1.

¹⁰⁵ Zob. szerzej na temat oszustw podatkowych w VAT: B. Gryziak, *Mechanizm podzielonej płatności (split payment) jako narzędzie przeciwdziałania oszustwom podatkowym w zakresie VAT – podsumowanie pierwszego roku funkcjonowania w Polsce na tle doświadczeń europejskich*, Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych 2019, nr 8.

Europejskiej, który w swojej judykaturze określił warunki, które muszą zostać spełnione, aby móc odmówić podatnikowi prawa do odliczenia. Podatnikowi można odmówić mu tego prawa jedynie, jeżeli wiedział lub przy dochowaniu należytej staranności powinien był wiedzieć, że transakcja mająca stanowić podstawę prawa do odliczenia wiązała się z przestępstwem popełnionym przez wystawcę faktury lub inny podmiot na wcześniejszym etapie obrotu – w takim wypadku uważa się go za uczestnika oszustwa¹⁰⁶.

Prima facie przedstawiona reguła odpowiada zasadom sprawiedliwości podatkowej: z jednej strony bronić ma bowiem podatników, którzy nieświadomie wzięli udział w oszukańczym łańcuchu transakcji (chroni ich prawa podmiotowe przed samowolą organów podatkowych¹⁰⁷), z drugiej zaś umożliwia pociągnięcie do odpowiedzialności podatkowej tych podatników, którzy świadomie lub przez swoje niedbalstwo uczestniczyli w oszustwie podatkowym (co, co do zasady, przywraca równość i powszechność opodatkowania). Logiczna sprzeczność w postaci jednoczesnego operowania przesłanką zamiaru w postaci złej wiary (*dolus*), która wymaga skomplikowanego dowodu co do świadomości podatnika (nawet w oparciu o obiektywne przesłanki), oraz naruszenia wymaganego standardu zachowania (należytej staranności) w postaci niedbalstwa (*culpa*), w odniesieniu do której kwestia dowodowa jest zdecydowanie prostsza (wystarczy ocenić, iż w danej sytuacji podatnik powinien był zachować się w określony sposób), sprawiła, że w praktyce organy podatkowe bez większych problemów odmawiały podatnikom prawa do odliczenia podatku naliczonego w oparciu o zarzut niedochowania należytej staranności. *De facto* usankcjonowano w ten sposób nałożenie na podatników VAT dodatkowych obowiązków o charakterze policyjnym i, co istotne, niesprecyzowanej treści (definiowanej przez organy podatkowe i sądy *a casu ad casum*). Czy z tej perspektywy reguła wypracowana w orzecznictwie TSUE jest zgodna z postulatami sprawiedliwości podatkowej? Jak najbardziej, gdyż umożliwia każdorazowe dostosowanie oceny prawnej do istotnych okoliczności danego stanu faktycznego, co – w świetle judykatury TSUE – stanowi wyraz zasady proporcjonalności, która jest nieodzownym elementem sprawiedliwości¹⁰⁸.

Zasada wypracowana przez TSUE wywołała stan niepewności prawnej, którego najlepszym świadectwem są ogłoszone (nie tylko w Polsce) wytyczne dotyczące należytej staranności¹⁰⁹. Warto odnotować, iż wywiedzenie tej reguły przez TSUE z ogólnych zasad porządku prawnego sprawiło, iż konieczne może być sięgnięcie po mechanizm *quasi*-legislacji nie tyle stanowiącego, ile interpretującego istniejące normy prawne (jedynie zasygnalizować

¹⁰⁶ Zob. np. wyrok TSUE z dnia 6.07.2006, *Kittel and Recolta Recycling*, C-439/04 i C-440/04 (sprawy połączone), ECLI:EU:C:2006:446, pkt 56 i 59.

¹⁰⁷ Zob. np. wyrok ETPC z dnia 22 stycznia 2009 r., „Bulves” AD przeciwko Bułgarii, skarga nr 3991/03.

¹⁰⁸ Zob. Wyrok ETPC z dnia 22 stycznia 2009 r., „Bulves” AD przeciwko Bułgarii, skarga nr 3991/03. Wyrok TSUE z dnia 11.05.2006 r., *Federation of Technological Industries*, C-384/14, ECLI:EU:C:2006:309, pkt 29 i nast.

¹⁰⁹ Ministerstwo Finansów, *Metodyka w zakresie oceny dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych*, <https://www.podatki.gov.pl/vat/bezpieczna-transakcja/nalezzyta/> (dostęp 9.01.2023).

należy pytanie o prawotwórczy charakter takiej wykładni) – co jeszcze bardziej komplikuje stan prawny. W Polsce natomiast nie zdecydowano się na sięgnięcie po mechanizm objaśnień podatkowych, który przynajmniej mógłby stanowić podstawę ochrony praw podatników.

Co do meritum, zachowania świadczące o dochowaniu należytej staranności obejmują niejednorodną grupę czynów. Niektóre z nich nie wychodzą ponad to czego można oczekiwać w toku normalnej działalności gospodarczej, a w konsekwencji nie stanowią szczególnego obciążenia dla podatników: mowa o weryfikacji zaistnienia zdarzeń, które można ująć w postaci tzw. „red flags” (czyli jednoznacznych okoliczności wynikających z informacji posiadanych przez podatnika lub ogólnodostępnych), których wystąpienie powinno powstrzymać podatnika od udziału w danej transakcji. Przede wszystkim są to działania związane z kryteriami o charakterze formalnym, jak np. weryfikacja wpisów dotyczących kontrahenta w publicznych ewidencjach, czy przestrzegania przezeń w relacjach z podatnikiem obowiązków wynikających z powszechnie obowiązującego prawa, czy też niepozostawiających wątpliwości świadectw oszustwa, jak np. wykorzystywanie podatnika w charakterze tzw. „słupa”. Teoretycznie należyta staranność wymagana od podatnika nie powinna wykraczać poza tę kategorię¹¹⁰.

Niemniej przesłanki dochowania należytej staranności przez podatnika VAT w ocenie organów obejmują też kategorię czynności, które wykraczają poza normalną działalność gospodarczą i wobec tego stanowią dodatkowy ciężar dla podatnika (w szczególności mowa o działaniach wymagających aktywnego pozyskiwania informacji, jak też dokonywania twórczych analiz lub niejednoznacznych ocen postępowania kontrahenta, które – nie mając pozapodatkowego uzasadnienia – nie służą działalności gospodarczej podatnika). Przykładowo wskazuje się, że należyta staranność podatnika VAT może wymagać badania uzasadnienia ekonomicznego dla zachowania kontrahenta (np. ceny towaru odbiegającej od rynkowej, zmiany profilu działalności, wymagań co do terminu płatności) lub wprost działań o charakterze śledczym (np. badanie prawdziwości dokumentacji przedstawionej przez kontrahenta, weryfikacja, czy w siedzibie działalności gospodarczej kontrahenta faktycznie jest ona prowadzona)¹¹¹.

Polityka prawa podatkowego – wielopłaszczyznowość zjawiska finansowego

Na tym tle wrócić należy do kwestii wielopłaszczyznowości pojęcia sprawiedliwości podatkowej w kontekście metodologicznym: nie tylko w Polsce stosunkowo popularna jest tradycja pozytywizmu prawniczego dążąca do wyizolowania nauk prawnych spośród

¹¹⁰ Wyrok TSUE z dnia 21.06.2012 r., *Mahagében*, C-80/11 i C-142/11 (sprawy połączone), ECLI:EU:C:2012:373, pkt 61.

¹¹¹ Warto zaznaczyć, iż sam TSUE wskazuje na obowiązki o takim charakterze – zob. np. wyrok TSUE z dnia 11.05.2006 r., *Federation of Technological Industries*, C-384/14, ECLI:EU:C:2006:309, pkt 31 i nast.

innych nauk społecznych („czysta teoria prawa” wedle teorii Hansa Kelsena), co prowadzi do przecenienia aspektu prawnego sprawiedliwości podatkowej kosztem pozostałych; tymczasem, skoro zjawisko finansowe (a do takich zaliczają się podatki) należy do zjawisk społecznych, to jego pełne poznanie wymaga integralnej analizy wszystkich jego aspektów, tj. politycznego, ekonomicznego, prawnego i technicznego („czysta teoria prawa finansowego” wedle teorii Benvenuto Griziottiego¹¹²).

Zawężenie analizy do płaszczyzny normatywnej stanowi podstawową przyczynę wadliwości współczesnego rozumienia sprawiedliwości podatkowej. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej, dedukując z ogólnych zasad systemu prawnego realizujących właśnie przedstawione rozumienie sprawiedliwości podatkowej, wyinterpretował opisaną wyżej regułę bez odwoływania się do pozostałych, pozaprawnych aspektów przedmiotowego zjawiska społecznego (warto zwrócić uwagę, że reguła ta nakazuje wymagać od podatnika jedynie tego, co w danym przypadku jest proporcjonalne w danej sprawie – dalszych wyjaśnień brak). Podkreślić w tym miejscu należy, iż organy władzy publicznej, podobnie jak i sądy, ze swej istoty mogą nie wykazywać się głęboką znajomością realiów podlegającego jurydyzacji życia społecznego (np. prowadzenia działalności gospodarczej), zatem ograniczenie analizy do wyłącznie prawnego aspektu stanowi dla nich istotne „ułatwienie” pracy, rodzi jednak istotne ryzyko rozdźwięku między ich wizją życia społecznego, a jego faktycznym przebiegiem. W konsekwencji, w szczególności w przypadku reguł o charakterze otwartym (wymagającym doszczegółowienia na potrzeby konkretnej sprawy) oczekiwania organów władzy publicznej lub sądów mogą wymagać od podatników niemożliwego, a przynajmniej nieproporcjonalnego wysiłku. Tymczasem podkreślić należy, iż prawidłowo prowadzona polityka prawa musi uwzględniać faktyczne (pozaprawne) uwarunkowania jego stosowania, gdyż to determinują możliwość wykonania normy prawnej (osiągnięcia stawianych przed nią celów).

Polityka prawa podatkowego – warunki skarbowości masowej

Koncepcje, które legły u podstaw sprawiedliwości podatkowej w ujęciu materialnym mają ekonomiczny, a przynajmniej pozaprawny rodowód (za twórcę zasady zdolności płatniczej w jej współczesnym rozumieniu uważa się Adama Smitha, który wykladał filozofię moralną na długo zanim wykształciła się nauka prawa podatkowego). Natomiast koncepcje, które legły u podstaw sprawiedliwości podatkowej w ujęciu formalnym, wyrastały w warunkach, w których stosunek prawnopodatkowy (jak każdy stosunek publicznoprawny) określano mianem *Gewaltverhältnis* – stosunku przemocy, w którym to

¹¹² B. Griziotti, *Per il progresso scientifico degli studi e degli ordinamenti finanziari*, Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze 1937, nr 1, s. 2.

organ władzy publicznej dominował nad interesariuszem. W warunkach przechodzenia od *Polizeistaat* do *Rechtstaat* uwidoczniła się potrzeba nadania owemu *Gewalt* prawnie uregulowanej postaci – w przypadku prawa podatkowego nastąpiło to właśnie w formie podatkowego stanu faktycznego. Presupozycją przedstawionego podejścia jest faktyczne dysponowanie przez organy publiczne wspomnianym *Gewalt* (w zasadzie nieograniczoną mocą sprawczą). W czasach, w których powstawały omawiane koncepcje, faktycznie to organ podatkowy był w centrum stosowania prawa podatkowego: wydawał decyzje podatkowe (nakazy płatnicze), w których ustalał wartość zobowiązania podatkowego, jedynie czasem przy współpracy interesariuszy (np. w drodze składanych zeznań podatkowych).

Współcześnie jednak system podatkowy wyewoluował w kierunku skarbowości masowej (wł. *fiscalità di massa*): z jednej strony rosnąca dynamika i złożoność życia gospodarczego (w szczególności skutek globalizacji i rozwoju gospodarczego), z drugiej zaś rozrost systemu podatkowego (który pokryć musi potrzeby budżetowe, które stale rosną w ujęciu bezwzględny, ilościowym, ale przede wszystkim względny, proporcjonalnym – co raz większy procent PKB wiąże się właśnie z finansami publicznymi) oraz jego rosnące skomplikowanie (stanowiące odpowiedź np. na zjawisko unikania opodatkowania), pozostawiły daleko w tyle ograniczone zasoby osobowe i rzeczowe organów podatkowych, skutecznie odbierając im dotychczasową pozycję (bezpośrednio odpowiadają one obecnie za pobór dochodów podatkowych w marginalnym zakresie). Znalazło to wyraz na płaszczyźnie normatywnej: wykonywanie prawa podatkowego oparto o zasadę bezdecyzyjnego trybu poboru podatków, w ramach którego podatnik dokonuje samoobliczenia zobowiązania podatkowego, a następnie samodzielnie wpłaca je do Skarbu Państwa (lub innego uprawnionego związku publicznoprawnego).

Jak wynika z powyższego, koszty stosowania prawa podatkowego efektywnie przerzucono na podmioty podatkowe. Przenosząc na nie rozumowanie wykształcone w innych warunkach (odnoszących się do organów podatkowych), nieświadomie zakłada się po stronie podatników VAT istnienie tej samej sprawczości, która dawniej wykazywały się organy podatkowe (wspomniany powyżej *Gewalt*). W konsekwencji, nakładając na podatników obowiązki z zakresu prawa podatkowego, nie przykłada się istotnej wagi do analiz ich wykonalności. Tymczasem z powodu usunięcia organu podatkowego z normalnego toku stosowania prawa podatkowego, podatnik spotyka się z ryzykiem podatkowym, czyli niepewnością co do skutków prawopodatkowych dotyczących go zdarzeń podatkowych. Ryzyko to może mieć bardzo doniosłe konsekwencje, gdyż prawidłowe stosowanie prawa podatkowego jest obowiązkiem podatnika pod rygorem odpowiedzialności prawnej (karnej lub podatkowej – np. właśnie w postaci odmowy prawa do odliczenia podatku naliczonego).

Sprawiedliwość podatkowa a polityka prawa podatkowego

Jak przedstawione uwagi mają się do pojęcia sprawiedliwości podatkowej? Skoro współcześnie funkcjonowanie systemu podatkowego opiera się o „spontaniczne” zachowania podmiotów podatkowych, to czynnikiem warunkującym prawidłowe funkcjonowanie systemu podatkowego jest ich morale podatkowe (wola i umiejętność samodzielnej i poprawnej realizacji obowiązku podatkowego) – podstawowym czynnikiem kształtującym to morale jest zaś subiektywne poczucie sprawiedliwości. Nie jest to jednak sprawiedliwość w przedstawionym powyżej ujęciu materialnym, czy ujęciu formalnym odnoszącym się przede wszystkim do płaszczyzny materialnoprawnej; mowa bowiem o marginalizowanej w doktrynie prawa podatkowego sprawiedliwości proceduralnej¹¹³. Nakładanie na podmioty podatkowe nieproporcjonalnych lub niewykonalnych obowiązków może mieć w tej kwestii skutek wręcz dewastujący. Na tym tle widać też nową rolę organów podatkowych, których zadaniem jest już nie tyle władcze stosowanie prawa podatkowego, ile pośrednie oddziaływanie na zachowania podmiotów podatkowych celem budowy i wzmacniania w nich morale podatkowego (zarządzanie metaryzykiem podatkowym)¹¹⁴.

Wracając do przesłanek należytej staranności, wskazać należy, iż podstawowy problem z drugą z wymienionych wyżej kategorii działań świadczących do jej dochowaniu polega na tym, iż nie da się ująć jej w formie wspomnianych „red flags”. Przypomnieć należy, że ze względu na jednoznaczność nie wymagają one szczególnych kompetencji ze strony pracowników lub współpracowników podatnika mających styczność z danym stanem faktycznym. W braku istnienia zamkniętej listy prostych okoliczności do zweryfikowania, jak to już wyżej wspomniano, adekwatne działania podatnik musi dostosowywać (na własną odpowiedzialność!) *a casu ad casum*. Tymczasem decyzja co do zweryfikowanych okoliczności, jak i przeprowadzenie ich badania wymaga wysokich kwalifikacji – np. wiedzy ekonomicznej. Czy wobec tego podatnik VAT, który może prowadzić działalność gospodarczą na różną skalę, jest w stanie zapewnić wgląd osób o odpowiednich kwalifikacjach w każdy możliwy stan faktyczny (zdarzenie gospodarcze), biorąc pod uwagę opisane wyżej warunki skarbowości masowej? Odpowiedź niejednokrotnie jest negatywna – osoby o takich kwalifikacjach, nawet jeżeli są obecne w strukturze danego przedsiębiorstwa, mogą nie odpowiadać za współpracę z kontrahentem (ze względu na konieczność efektywnego zarządzania zasobami ludzkimi osoby takie powinny realizować te zadania, które wymagają posiadanych przez nie szczególnych kompetencji – w normalnym toku działalności gospodarczej przeważnie nie są to relacje z kontrahentami). Wobec tego

¹¹³ M. Niesiołbędzka, *Dlaczego nie płacimy podatków? Psychologiczna analiza uchylania się od opodatkowania*, Warszawa 2013.

¹¹⁴ Zob. szerzej B. Gryziak, *Umowy podatkowe w państwie prawa – projekt nowej Ordynacji podatkowej na tle doświadczeń włoskich (cz. 1). Skarbowość masowa*, Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych 2019, nr 6 oraz B. Gryziak, *Umowy podatkowe w państwie prawa – projekt nowej Ordynacji podatkowej na tle doświadczeń włoskich (cz. 2). Państwo prawa*, Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych 2019, nr 9.

realizacja obowiązków z zakresu należytej staranności w VAT wiąże się dla podatników ze szczególnym trudem (potrzeba dokonania odpowiednich przekształceń w strukturze przedsiębiorstwa).

Czy warto podejmować wspomniany trud? Skoro obowiązki z zakresu należytej staranności odnoszące się do drugiej z opisanych wyżej kategorii działań mają niejednoznaczny charakter (gdyż wymagają ocen i analiz, które mogą prowadzić do rozbieżnych rezultatów), to mimo wysiłku podjętego przez podatnika nie usuwa on ryzyka podatkowego związanego z możliwością sformułowania odmiennych ocen lub wniosków przez organ podatkowy – z perspektywy tego podatnika jest to więc trud daremny, a udowodnienie, że wykazało się należyta staranność może stanowić „dowód diabelski”. Idea, która teoretycznie chroni podatników przed samowolą organów podatkowych, w praktyce samowolę tę *de facto* sankcjonuje i to mimo nałożenia dodatkowych „ochronnych” obowiązków na podatników. Zatem interes prywatny podatników nie uzasadnia realizacji tych obowiązków prawnych.

Czy istnieje interes publiczny uzasadniający opisaną wyżej walkę o całkowitą sprawiedliwość podatkową w każdym przypadku? Przypomnieć należy kwestię kosztów regulacyjnych – w przypadku polskiego prawa podatkowego są one szczególnie wysokie¹¹⁵. Konsumując zasoby podatników na nieproduktywne działania, jak również tworząc środowisko prawne nie sprzyjające prowadzeniu działalności gospodarczej, obowiązki podatkowe o charakterze instrumentalnym (jak wyżej opisany wymóg dochowania należytej staranności) hamują rozwój gospodarczy – co jest w Polsce przedmiotem dość powszechnych skarg. Ze względu na brak danych można jedynie pokusić się o spekulację, że być może wzrost gospodarczy wynikający ze zwolnienia podatników z tych nieproporcjonalnych obowiązków mógłby zrównoważyć społeczeństwu niedoskonałości prawa podatkowego, jako narzędzia mającego realizować zasady sprawiedliwości podatkowej. Wzrost ten powinien bowiem pociągać za sobą wzrost dochodów podatkowych, te zaś wróciłyby do ogółu społeczeństwa (a więc także podatników poszkodowanych np. nadpłaceniem podatku w porównaniu do innych podatników wykazujących podobną zdolność płatniczą) w finansowanych przez nie zadaniach publicznych. Nie bez znaczenia jest też kwestia psychologii podatkowej – zdjęcie z podatników nieproporcjonalnych lub niemożliwych do wykonania obowiązków może przysłużyć się budowaniu w nich morale podatkowego, to zaś – w świetle powyższych uwag – powinno przełożyć się na zwiększenie skuteczności stosowania przez nich prawa podatkowego. Być może zatem społeczeństwo gotowe byłoby zaakceptować mniejsze lub większe odstępstwa od zasad sprawiedliwości podatkowej

¹¹⁵ Co sugerują np. dane Banku Światowego dotyczące czasu, jaki podatnik musi poświęcić na rozliczenie podatkowe – zob. https://data.worldbank.org/indicator/IC.TAX.DURS?most_recent_value_desc=false (dostęp: 9.01.2023). Średni wynik w odniesieniu do 2019 r. wynosi 233h, podczas gdy wynik Polski w tym badaniu wynosi 334h, a wynik lidera w Unii Europejskiej – Estonii – zaledwie 50h.

w zamian za zdjęcie z niego nieefektywnych obowiązków służących realizacji tej zasady. W świetle powyższego uzasadniona wydaje się teza, iż należy poszukiwać złotego podziału (ϕ) między szczytnymi ideałami sprawiedliwości podatkowej a wykonalnością wynikających z nich obowiązków.

Podsumowanie

Okazuje się, że z przedstawionego rozumienia sprawiedliwości podatkowej wynika potrzeba dogłębnej analizy każdego konkretnego stanu faktycznego (normatywny ideał), co niejednokrotnie przejawia się w doktrynie, czy orzecznictwie, za nimi zaś próbuje nadążyć co raz bardziej skomplikowane prawodawstwo podatkowe. Tak ukształtowana płaszczyzna normatywna nie zawsze koresponduje z płaszczyzną społeczną – zdarzenia podatkowe zachodzą w masowej skali, a następnie muszą być właściwie zakwalifikowane i skwantyfikowane przez działające samodzielnie podmioty podatkowe. Przerzucenie kosztów wykonywania prawa podatkowego na te podmioty poprzez zasadę samoobliczenia podatkowego nie zmienia faktu, że zasoby tych podmiotów, podobnie jak wcześniej zasoby administracji, są skończone i nie zawsze pozwalają (jak wymagałyby tego postulaty zgłaszane w związku z potrzebą zapewnienia sprawiedliwości podatkowej) na dogłębną analizę każdego zdarzenia podatkowego, w szczególności przy współczesnej dynamice życia gospodarczego oraz skomplikowania systemu podatkowego. Co więcej, korekta rozumienia sprawiedliwości podatkowej jest potrzebna celem umożliwienia przeprowadzenia deregulacji prawa podatkowego (np. poprzez usunięcie nieefektywnych obowiązków instrumentalnych). Odpowiadając zatem na postawione pytanie – sprawiedliwość podatkowa (tak jak jest obecnie rozumiana) w mojej ocenie może nie być nam potrzebna w takim stopniu, jak uważamy.

Kamil Marszycki

Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, Szkoła Doktorska

Legislacyjne rozdwojenie jaźni – objawy i leczenie, czyli rzecz o mediacjach w sprawach podatkowych

Wprowadzenie

Nie ulega wątpliwości, że narzędzia w postaci postępowania podatkowego, postępowania przed sądem administracyjnym lub możliwości egzekucji administracyjnej należności budżetowych są potrzebne, a niejednokrotnie konieczne do zakończenia sporu podatkowego i ochrony interesu Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, a co za tym idzie interesu publicznego. Czy jednak w każdej sytuacji te oczywiste i znane z praktyki rozwiązania są jedynymi możliwymi? Uważam, że w wielu przypadkach interes publiczny można chronić lepiej poprzez próbę osiągnięcia porozumienia. Niezwykle cennym narzędziem ułatwiającym owo porozumienie mogłaby stać się mediacja. Umożliwiłaby ona rozwiązywanie sporów podatkowych bez zbędnych formalności i bez nadmiernych kosztów, za to w sposób efektywny ekonomicznie oraz pozwalający na uwzględnienie wartości etycznych, na które nie ma miejsca w niekonciliacyjnych formach zakończenia sporu. Aby rozwiązywanie sporów podatkowych za jej pomocą było możliwe, konieczne jest jednak przedsięwzięcie kilku ważnych działań związanych ze zmianą obecnych nieefektywnych, a często wręcz absurdalnych przepisów.

Obecny stan prawny dotyczący możliwości mediowania w sprawach podatkowych wygląda mniej więcej tak, że gdyby ustawodawca był realną osobą, psychiatrzy mogliby mieć poważne podejrzenia, czy nie występują u niego dysocjacyjne zaburzenia tożsamości, zwane potocznie rozdwojeniem jaźni. Szczęśliwie dla możliwości przybliżenia czytelnikowi owego legislacyjnego rozdwojenia jaźni, ustawodawca jest tylko konceptem, a ja nie jestem lekarzem związanym tajemnicą zawodową, więc spróbuję uzasadnić moją diagnozę, wskazując na najważniejsze objawy i proponując metody leczenia omawianego tu schorzenia systemu prawa. Odwołam się przy tym zarówno do spraw podatkowych *sensu stricto*, czyli spraw o charakterze administracyjnym, jak i do spraw podatkowych *sensu largo*, włączając w to zakres tego pojęcia sprawy związane co prawda z podatkami i innymi należnościami budżetowymi, jednak w wymiarze odpowiedzialności karnej, a nie administracyjnej.

Mediacje podatkowe w postępowaniu podatkowym i sądownoadministracyjnym

Mediacja jest procesem, w którym strony sporu dążą do porozumienia w drodze negocjacji prowadzonych przez bezstronną i neutralną osobę trzecią zwaną mediatorem¹¹⁶. Mimo iż odsetek sporów rozstrzyganych w Polsce z pomocą tej metody jest wciąż bardzo niski, mediacja sprawdziła się w wielu sporach rodzinnych, pracowniczych, gospodarczych, karnych i w sprawach dotyczących nieletnich. Oczywiście można mieć zastrzeżenia dotyczące procedury prowadzenia mediacji w poszczególnych rodzajach spraw, czy też do sposobu informowania o możliwości korzystania z niej przez organy państwowe i samorządowe. Mimo to mediacja stała się alternatywą dla dochodzenia roszczeń na drodze sądowej. Wciąż nie wszystkim znaną i nie przez wszystkich docenianą, lecz jednak stosowaną z sukcesem w wielu przypadkach.

Tyle o mediacji w Polsce ogólnie. A jak wygląda w polskiej rzeczywistości rozwój mediacji podatkowych? Niestety nie wygląda w żaden sposób, bo mediacje w sprawach podatkowych istnieją wyłącznie teoretycznie. W Ordynacji podatkowej¹¹⁷ nie znajdziemy przepisów wprowadzających mediację do postępowania podatkowego. Co prawda w o.p. wprowadzono rozwiązania o charakterze koncyliacyjnym, jak choćby rozłożenie na raty podatku lub zaległości podatkowej, odroczenie terminu ich spłaty lub nawet umorzenie zaległości podatkowej, odsetek za zwłokę lub opłaty prolongacyjnej w części lub w całości¹¹⁸, jednak nie stworzono narzędzia do szybkiego i taniego osiągania porozumień uwzględniających te rozwiązania. Niestety niemożliwym jest też skorzystanie w postępowaniu podatkowym z mediacji prowadzonych na podstawie Kodeksu postępowania administracyjnego¹¹⁹, gdyż ustawodawca wykluczył możliwość stosowania k.p.a. do spraw uregulowanych w o.p. Wyjątkiem są działy IV i VIII k.p.a.¹²⁰. Nie znajdziemy w nich przepisów o mediacji, gdyż są one umiejscowione w rozdziale 5a działu II k.p.a.

Ustawodawca przewidział jednak możliwość zastosowania mediacji w sprawach podatkowych na podstawie przepisów o tzw. mediacji sądownoadministracyjnej, czyli mediacji prowadzonej na podstawie Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi¹²¹. Mediacje te prowadzi się już po trafieniu sporu do rozstrzygnięcia przez wojewódzki sąd

¹¹⁶ Por. L. Etel, S. Babiarsz, R. Dowgier, H. Filipczyk, W. Gurba, I. Krawczyk, W. Kuśnierz, M. Łoboda, A. Nikończyk, A. Nita, A. Olesińska, P. Pietrasz, M. Popławski, J. Rudowski, D. Strzelec, *Ordynacja podatkowa. Kierunkowe założenia nowej regulacji*, Temida 2, Białystok 2015, s. 76; A. Kalisz, *Mediacja jako forma dialogu w stosowaniu prawa*, Difin, Warszawa 2016, s. 91-93; C.W. Moore, *Mediacje. Praktyczne sposoby rozwiązywania konfliktów*, Wolters Kluwer, Warszawa 2009, s. 30; M. Tabernacka, *Negocjacje i mediacje w sferze publicznej*, Wolters Kluwer, Warszawa 2009.

¹¹⁷ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2651 z późn. zm.), zwana dalej o.p.

¹¹⁸ Zob. art. 67a § 1 o.p.

¹¹⁹ Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2000 z późn. zm.), zwana dalej k.p.a.

¹²⁰ Zob. art. 3 §1 pkt 2 k.p.a.

¹²¹ Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 329 z późn. zm.), zwana dalej p.p.s.a.

administracyjny¹²². Ich przedmiotem może być wyjaśnienie i rozważenie okoliczności faktycznych i prawnych sprawy oraz przyjęcie przez strony ustaleń co do sposobu jej załatwienia w granicach obowiązującego prawa¹²³. Przyjęte w tym zakresie rozwiązanie wydaje się oczywiście słuszne. Przedmiotem mediacji nie mogłoby być bowiem załatwienie sprawy w sposób niezgodny z prawem lub w sposób zmierzający do jego obejścia. Organy władzy publicznej muszą bowiem działać na podstawie i w granicach prawa, co wynika z zasady legalizmu wyrażonej w art. 7 Konstytucji RP¹²⁴. Poprzez mediację nie można więc rozwiązać np. sporu dotyczącego istnienia lub nieistnienia zobowiązania podatkowego, czy też właściwości rzeczowej lub miejscowej organu podatkowego.

Trudno również wyobrazić sobie mediowanie w sprawie interpretacji przepisów prawa podatkowego¹²⁵, mimo iż nie są one źródłem prawa. Co prawda można rozważyć możliwość prowadzenia rozmów mających na celu uzasadnienie organowi podatkowemu stanowiska wnioskodawcy, jednak mediacja nie będzie właściwą instytucją dla prowadzenia takich rozmów. Jest ona bowiem związana z procesem negocjacji, na który nie ma miejsca w interpretowaniu prawa. Mogłoby to prowadzić do nadużywania instytucji mediacji do obchodzenia przepisów.

Jakie sprawy mogłyby więc być przedmiotem mediacji w sprawach podatkowych? Wydaje się, że największe korzyści mediacje mogłyby przynieść w sprawach, w których nie budzi wątpliwości istnienie zobowiązania podatkowego, ani zgodność decyzji organu z przepisami prawa, jednak po stronie zobowiązanego występują problemy finansowe uniemożliwiające terminowe uregulowanie zobowiązania. Mediacje podatkowe umożliwiłyby uwzględnienie sytuacji majątkowej i życiowej zobowiązanego oraz powodów, dla których nie uregulował on swojego zobowiązania lub nie może tego zrobić w przewidzianym prawem terminie lub w pełnej kwocie.

Rzecz jasna inna jest sytuacja przedsiębiorcy celowo zaniżającego podstawę opodatkowania, a inna przedsiębiorcy, który zawsze rzetelnie regulował wszystkie zobowiązania publicznoprawne, lecz wpadł w niezależne od niego problemy płynnościowe wynikające z krajowych lub światowych kryzysów, takich jak galopująca inflacja i związany z nią wzrost kosztów produkcji, czy też pandemia COVID-19 lub inne niż wspomniana inflacja skutki ekonomiczne agresji Rosji na Ukrainę.

Inna jest również sytuacja osoby fizycznej, która celowo zataja przed organem otrzymanie darowizny, a inna osoby, która poinformowała organ o nabyciu rzeczy lub praw majątkowych w drodze dziedziczenia i chciałaby skorzystać ze zwolnienia przewidzianego

¹²² Zob. art. 115-118 p.p.s.a.

¹²³ Art. 115 § 1 p.p.s.a.

¹²⁴ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.).

¹²⁵ Zob. art. 14a-14s o.p.

w art. 4a Ustawy o podatku od spadków i darowizn¹²⁶, lecz zrobiła to kilka dni po terminie. Jeszcze inną będzie sytuacja osoby, która w wyniku zdarzenia losowego np. pożaru, straciła swój dom i stała się niepełnosprawna, co uniemożliwia jej prowadzenie dotychczasowej działalności i znalezienie środków na spłatę zobowiązań wynikających z tej działalności.

Mediacje dawałyby szansę na uwzględnienie zarówno indywidualnej sytuacji podatnika, płatnika, inkasenta, następcy prawnego lub osoby trzeciej, jak i szerszego kontekstu społecznego. Z tego względu koniecznym wydaje się umożliwienie prowadzenia mediacji w sprawach podatkowych już na etapie postępowania podatkowego. Skoro ustawodawca dostrzegł potrzebę prowadzenia mediacji na etapie wniesienia sprawy do wojewódzkiego sądu administracyjnego, jakie przesłanki miałyby przemawiać za pozbawieniem stron możliwości mediowania w postępowaniu podatkowym?

W obecnym stanie prawnym, jeśli strony chciałyby mediować, konieczne byłoby wcześniej przejście dwóch instancji postępowania podatkowego i wniesienie skargi do WSA. Oczywiście zarówno dla podatnika lub innego podmiotu zobowiązanego, jak i dla organu podatkowego rodzi to konieczność poniesienia kosztów finansowych oraz poświęcenia cennego czasu na niekoncyliacyjne procedury, celem umożliwienia sobie prowadzenia mediacji. Dodatkowo angażuje to w rozwiązanie sporu kolejną instytucję, czyli WSA, mimo iż strony chciałyby rozwiązać ten spór we własnym zakresie. Ponadto warto zwrócić uwagę, że procedura odwoławcza od decyzji organów podatkowych pierwszej instancji i późniejsze wniesienie skargi do WSA sprzyja zaognianiu konfliktu, który w innym stanie prawnym miałby większą szansę zostać rozwiązany w postępowaniu podatkowym już w pierwszej instancji.

Ustawodawca z jednej strony dostrzegawieć potrzebę prowadzenia mediacji w sprawach podatkowych, umożliwiając to w ramach tzw. mediacji sądowoadministracyjnych, z drugiej jednak odbierając tę możliwość w ramach postępowania podatkowego. Co prawda podjęto próbę wprowadzenia mediacji do postępowania podatkowego, jednak zakończyła się ona niepowodzeniem. Projekt nowej ordynacji podatkowej¹²⁷, złożony pod koniec VIII kadencji sejmu przewidywał wprowadzenie mediacji w sprawach podatkowych w ramach postępowania podatkowego, jednak prace nad nim nie zakończyły się przed upływem kadencji sejmu. Zgodnie z zasadą dyskontynuacji, sejm kolejnej kadencji nie podjął dalszych prac nad projektem. Niemniej jednak rozwiązania w nim zawarte, mimo pewnych niedoskonałości, mogłyby stanowić punkt wyjścia dla prac nad wprowadzeniem mediacji do postępowania podatkowego funkcjonującego na podstawie obecnej ordynacji. Innym możliwym rozwiązaniem jest umożliwienie prowadzenia mediacji w postępowaniu

¹²⁶ Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (tj. Dz. U. z 2021 r. poz. 1043 z późn. zm.).

¹²⁷ Rządowy projekt ustawy - Ordynacja podatkowa, druk nr 3517, <https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=3517>, dostęp z dnia 7 stycznia 2023 r.

podatkowym na podstawie przepisów o mediacji funkcjonujących w k.p.a., poprzez dodanie wyjątku dotyczącego mediacji, jako odstępstwa od wspomnianego już wyłączenia stosowania przepisów k.p.a. do spraw uregulowanych w o.p. Niezależnie od przyjętego rozwiązania należy zakończyć absurdalny i nieefektywny ekonomicznie stan prawny, w którym mediuować w sprawach podatkowych można, ale dopiero po trafieniu sprawy do sądu administracyjnego.

Jednocześnie przy wprowadzaniu mediacji do postępowania podatkowego warto unikać pewnych wad rozwiązań przyjętych w mediacjach funkcjonujących na podstawie przepisów p.p.s.a.

Pewne wątpliwości może budzić problematyka dobrowolności mediacji sądowoadministracyjnych. Jeśli jednak mediacja ma dać szansę na ściągnięcie należności sektora publicznego, można rozważyć obligatoryjność mediacji po stronie organu. Z drugiej strony być może wystarczyłaby odpowiednia kampania informacyjna i szkolenia urzędników, by rozumieli oni, że w pewnych sytuacjach mediacje będą skuteczniejszym sposobem na ściągnięcie całości lub przynajmniej większej części należności Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego niż stosowane przez nich dotychczas metody.

Mniejsze wątpliwości budzi moim zdaniem brak dwóch ważnych cech dotyczących osoby mediatora. O ile art. 116a p.p.s.a. może dawać stronom poczucie, że mediator jest bezstronny, o tyle w żadnym miejscu przepisy nie dotyczą problematyki neutralności mediatora. Bezstronność dotyczy niesprzyjania żadnej ze stron sporu. Neutralność natomiast dotyczy braku zainteresowania jakimkolwiek sposobem rozstrzygnięcia sporu przez mediatora, co obecne przepisy zupełnie pomijają, a co jest niezwykle ważne z perspektywy zachęcenia stron do przystąpienia do mediacji¹²⁸.

Kolejnym problemem jest fakt, że do stania się mediatorem w mediacjach sądowoadministracyjnych wystarczy w myśl art. 116 §3 p.p.s.a. posiadanie pełnej zdolności do czynności prawnych i korzystanie z pełni praw publicznych. Co prawda w przepisie tym wskazano, że mediatorem może być w szczególności mediator wpisany na listę stałych mediatorów lub do wykazu instytucji i osób uprawnionych do prowadzenia postępowania mediacyjnego, prowadzonych przez prezesa sądu okręgowego, jednak nie jest to warunek konieczny. Gdyby nawet mediatorem musiała być osoba z listy stałych mediatorów, nie poprawiałoby to znacząco sytuacji pod kątem zapewnienia odpowiedniego poziomu profesjonalizmu mediatorów. Przepisy o stałych mediatorach stawiają bowiem niewiele większe wymagania niż przepisy p.p.s.a. Z warunków stawianych przed mediatorami w art.

¹²⁸ Zob. więcej na temat zasad mediacji: K. Marszycki, *Realizacja naczelných zasad mediacji w Kodeksie postępowania cywilnego* [w:] A. Pązik (red.), *Węzłowe problemy mediacji w sprawach cywilnych*, Wydawnictwo Naukowe UP, Kraków 2020, s. 57-69.

157a Prawa o ustroju sądów powszechnych¹²⁹ w zasadzie wyłącznie wymóg posiadania wiedzy i umiejętności w zakresie prowadzenia mediacji ma charakter merytoryczny. Jest on jednak na tyle niedookreślony, że nie gwarantuje w zasadzie niczego. Bodaj jedynym pozytywnym akcentem obecnych wymogów dotyczących osoby prowadzącej mediację jest fakt, że jest nią mediator, co wcale nie jest takie oczywiste, gdyż jeszcze w 2017 r. mediację prowadził sędzia lub referendarz sądowy, co budziło rzecz jasna uzasadnione kontrowersje¹³⁰.

Konieczne wydaje się więc wprowadzenie przepisów zapewniających neutralność mediatora oraz jego profesjonalizm. O ile w przypadku neutralności sprawa wydaje się dość prosta, o tyle w przypadku profesjonalizmu konieczne są nie tylko zmiany legislacyjne, ale i idące w ślad za nimi realne działania. Pewnym rozwiązaniem może być przyjęcie ustawy o zawodzie mediatora, która kompleksowo regulowałaby wykonywanie zawodu mediatora na wzór funkcjonujących obecnie wolnych zawodów. Ukończenie odpowiednich studiów, zdanie egzaminu zawodowego, czy też odbycie aplikacji lub praktyki zawodowej to rozwiązania, które mogą znacznie podnieść poziom usług świadczonych przez mediatorów. Mogłoby to jednak wiązać się z koniecznością powołania samorządu zawodowego, co stanowi wyzwanie organizacyjne i finansowe. Gra wydaje się jednak warta świeczki.

Oczywiście mediator powinien odbyć również specjalistyczne szkolenie dotyczące natury sporów podatkowych. Brak równorzędności stron w postępowaniu podatkowym, czy też prawne ograniczenia dotyczące możliwych sposobów rozwiązania sporu podatkowego, to czynniki bez zrozumienia których niemożliwe jest zrozumienie istoty sporu podatkowego, a co za tym idzie przeprowadzenie skutecznej mediacji podatkowej.

Mój pogląd o konieczności powołania samorządu zawodowego i przyjęciu przepisów kompleksowo regulujących zawód mediatora nie wydaje się szczególnie popularny w środowisku samych mediatorów. Prace Ministerstwa Sprawiedliwości związane z projektem utworzenia Krajowego Rejestru Mediatorów również zdają się iść w innym kierunku¹³¹. Być może więc dla zapewnienia rzetelnego procesu prowadzenia mediacji w sprawach podatkowych, należałoby poczynić mniej ambitne, lecz konieczne zmiany związane z utworzeniem listy mediatorów podatkowych, prowadzonej np. przez Ministerstwo Finansów, na którą wpis umożliwiłoby zdanie egzaminu dotyczącego problematyki sporów podatkowych oraz celów, metod, technik i uwarunkowań prawnych mediacji. Bez względu na kształt konkretnych pomysłów na naprawę obecnej sytuacji, niewątpliwą wydaje się konieczność zapewnienia większego niż dotychczas profesjonalizmu mediatorów.

¹²⁹ Ustawa z dnia 27 lipca 2001 r. Prawo o ustroju sądów powszechnych (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 2072 z późn. zm.).

¹³⁰ Por. Mediacja w prawie podatkowym w ujęciu prawa cywilnego, *Przegląd podatkowy* 2013, nr 8, s. 46-47; M. Ciecierski, A. Sędkowska, Jak równy z równym, czyli sądowo-administracyjna mediacja decyzji podatkowych, *Monitor Podatkowy* 2004, Nr 2, s. 16-21.

¹³¹ Zob. więcej na temat Krajowego Rejestru Mediatorów: <https://krm.gov.pl>, dostęp z dnia 7 stycznia 2023 r.

Mediacje „podatkowe” w sprawach karnych i karnych skarbowych

Przez spory podatkowe *sensu largo* możemy rozumieć nie tylko spory o charakterze administracyjnym, lecz także spory dotyczące spraw uregulowanych w Kodeksie karnym skarbowym¹³². Art. 113 §2 k.k.s. w związku z §1 tegoż przepisu wprost wyłącza możliwość stosowania przepisów Kodeksu postępowania karnego¹³³ dotyczących pokrzywdzonego i mediacji. Art. 3 §1 pkt 1 k.p.a. wyłącza natomiast możliwość stosowania przepisów k.p.a. (w tym przepisów o mediacjach) do postępowania w sprawach karnych skarbowych. Sam k.k.s. nie wprowadza innej procedury mediacji, co wyłącza możliwość prowadzenia mediacji w sprawach karnych skarbowych. Taki stan rzeczy jest zupełnie niezrozumiały z uwagi na fakt, że w interesie Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego, na szkodę których popełniono przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, byłoby prowadzenie mediacji w takich sprawach. Mogłyby one bowiem dać sprawcy szansę na złagodzenie wymiaru kary np. w zamian za uregulowanie zobowiązania podatkowego lub wskazanie współsprawców. Wyłączenie mediacji akurat w sprawach karnych skarbowych wydaje się szkodliwe dla interesu publicznego. Rozwiązaniem obecnej sytuacji byłoby dopuszczenie do stosowania mediacji w sprawach regulowanych przez k.k.s. Oczywiście słusznie wyłączono możliwość stosowania przepisów k.p.a. w tego rodzaju sprawach. Wyłączenie stosowania mediacji karnych uregulowanych w k.p.k. jest jednak co najmniej niezrozumiałe.

Spory podatkowe związane z odpowiedzialnością karną to nie tylko spory dotyczące czynów zabronionych określonych w k.k.s. Ustawodawca wprowadził część przestępstw związanych ze sferą podatkową do Kodeksu karnego¹³⁴. Mowa tu o przestępstwach określonych w art. 270a, 271a i 277a k.k., dotyczących fałszerstw faktur. Zapewne niezamierzonym efektem wprowadzenia tych przestępstw do k.k. zamiast k.k.s. jest możliwość prowadzenia mediacji w sprawach z nimi związanych, na podstawie przepisów o mediacji karnej uregulowanej w art. 23a k.p.k. Jak słusznie zauważa M. Kurowski, nie określono katalogu spraw, w których można prowadzić mediacje między pokrzywdzonym a oskarżonym ani przesłanek materialnych warunkujących dopuszczalność stosowania mediacji na podstawie tego przepisu¹³⁵. C. Kulesza zwraca natomiast uwagę, że nie wyznaczono ścisłego zakresu przedmiotowego ani celu stosowania mediacji, w związku z czym w jego opinii można skierować sprawę do mediacji „zawsze wtedy, gdy istnieje szansa na pojednanie między pokrzywdzonym a oskarżonym oraz ewentualnie zawarcie porozumienia w kwestii naprawienia szkód wyrządzonych przestępstwem, a zarazem miałyby to wpływ na treść orzeczenia kończącego sprawę, względnie również na

¹³² Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 859 z późn. zm.), zwany dalej k.k.s.

¹³³ Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1375 z późn. zm.), zwany dalej k.p.k.

¹³⁴ Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1138 z późn. zm.), zwany dalej k.k.

¹³⁵ M. Kurowski [w:] Kodeks postępowania karnego. Tom I. Komentarz aktualizowany, red. D. Świecki, LEX/el. 2022, art. 23(a).

przyspieszenie jego wydania¹³⁶. Nie widać powodów, dla których w związku z powyższym niemożliwym byłoby prowadzenie mediacji w przypadku spraw dotyczących fałszerstwa faktur. Prowadzi to do kolejnego legislacyjnego absurdu, z powodu którego członkowie mafii watowskich mają szansę na skorzystanie z mediacji karnych, a sprawcy przestępstw skarbowych mniejszego kalibru i wykroczeń skarbowych (np. osoba prowadząca nierzetelnie księgi podatkowe lub wadliwie oznaczająca wyroby akcyzowe) są tej możliwości pozbawieni.

Wnioski i rekomendacje

Podsumowując, ustawodawca dopuszcza możliwość prowadzenia mediacji w sprawach podatkowych po wniesieniu skargi do wojewódzkiego sądu administracyjnego, ale nie dopuszcza tej możliwości w postępowaniu podatkowym, co w obecnym stanie prawnym czyni instytucje mediacji podatkowej nieefektywną i nieprzydatną w praktyce. Ponadto nie bierze on pod uwagę problematyki neutralności mediatora wobec przedmiotu sporu, a wymagania stawiane przez niego przed mediatorami w żaden sposób nie gwarantują ich profesjonalizmu. W zakresie spraw karnych skarbowych ustawodawca wyłączył zaś możliwość korzystania z procedury mediacji karnych, pozostawiając ją jednak dla przestępstw związanych z fałszowaniem faktur uregulowanych w k.k., w którym nie przewidział on podobnego wyłączenia dla tych przestępstw.

Działaniami legislacyjnym w zakresie mediacji w sprawach podatkowych brakuje konsekwencji. Przede wszystkim zaś zdaje się, że ustawodawca nie dostrzega korzyści z mediacji dla sektora publicznego w postaci możliwego wzrostu wpływów podatkowych, a jeśli już to robi, czyni to w sposób wybiórczy lub nie uwzględnia realiów związanych z tym, na jakim etapie sporu i w jakiego rodzaju sprawach mediacja byłaby najbardziej skuteczna i efektywna ekonomicznie.

Swoistymi lekarstwami na tytułowe zaburzenia, będące przedmiotem przedstawionej tu analizy, byłyby przede wszystkim:

- umożliwienie prowadzenia mediacji na etapie postępowania podatkowego, poprzez wprowadzenie odpowiednich regulacji do o.p. lub poprzez umożliwienie korzystania w postępowaniu podatkowym z procedury mediacji administracyjnej uregulowanej w k.p.a.;
- wprowadzenie do p.p.s.a. (i innych potencjalnych regulacji dotyczących mediacji w sprawach podatkowych) rozwiązań zapewniających neutralność mediatora obok funkcjonujących już regulacji o jego bezstronności;

¹³⁶ C. Kulesza [w:] Kodeks postępowania karnego. Komentarz, wyd. II, red. K. Dudka, Warszawa 2020, art. 23(a).

- zapewnienie profesjonalizmu mediatorów w sprawach podatkowych poprzez wprowadzenie wymogów dotyczących wykształcenia, zdania egzaminu zawodowego, czy też odbycia praktyki lub aplikacji zawodowej;
- utworzenie samorządu zawodowego mediatorów, czuwającego nad działalnością osób prowadzących mediacje;
- umożliwienie prowadzenia mediacji w sprawach karnych skarbowych.

Bez wprowadzenia tych lub podobnych rozwiązań będziemy wciąż tkwić w legislacyjnym rozdwojeniu jaźni, które uniemożliwia sektorowi publicznemu efektywne ściąganie należności budżetowych, a w szerszym kontekście społecznym pozbawia obywateli możliwości budowania relacji z organami państwa opartych na dialogu i wzajemnym zrozumieniu, co w długim terminie może mieć olbrzymi wpływ na zaufanie do organów państwowych i samorządowych.

Bibliografia

Źródła prawa

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 859 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2000 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 27 lipca 2001 r. Prawo o ustroju sądów powszechnych (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 2072 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1043 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2651 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 329 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1138 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1375 z późn. zm.).

Literatura

Ciecierski M., Sędkowska A., Jak równy z równym, czyli sądowo-administracyjna mediacja decyzji podatkowych, *Monitor Podatkowy* 2004, Nr 2, s. 16-21.

Etel L., Babiarz S., Dowgier R., Filipczyk, H., Gurba W., Krawczyk I., Kuśnierz W., Łoboda M., Nikończyk A., Nita A., Olesińska A., Pietrasz P., Popławski M., Rudowski J., Strzelec D., *Ordynacja podatkowa. Kierunkowe założenia nowej regulacji*, Temida 2, Białystok 2015.

Kalisz A., *Mediacja jako forma dialogu w stosowaniu prawa*, Difin, Warszawa 2016.

Kulesza C. [w:] *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, wyd. II, red. K. Dudka, Warszawa 2020, art. 23(a).

Kurowski M. [w:] *Kodeks postępowania karnego. Tom I. Komentarz aktualizowany*, red. D. Świecki, LEX/el. 2022, art. 23(a).

Marszycki K., *Realizacja naczelných zasad mediacji w Kodeksie postępowania cywilnego* [w:] A. Pązik (red.), *Węzłowe problemy mediacji w sprawach cywilnych*, Wydawnictwo Naukowe UP, Kraków 2020, s. 57-69.

Moore C.W., *Mediacje. Praktyczne sposoby rozwiązywania konfliktów*, Wolters Kluwer, Warszawa 2009.

Skrodzka M.J., *Mediacja w prawie podatkowym w ujęciu prawa cywilnego*, *Przegląd podatkowy* 2013, nr 8, s. 44-48.

Tabernacka M., *Negocjacje i mediacje w sferze publicznej*, Wolters Kluwer, Warszawa 2009.

Pozostałe

<https://krm.gov.pl>, dostęp z dnia 7 stycznia 2023 r.

Rządowy projekt ustawy - Ordynacja podatkowa, druk nr 3517, <https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/>

[PrzebiegProc.xsp?nr=3517](#), dostęp z dnia 7 stycznia 2023 r.

Prof. dr hab. Witold Modzelewski

O konieczności deregulacji fakultatywnych elementów konstrukcji podatku

Fakultatywne elementy konstrukcji podatków dzielimy na trzy grupy:

- 1) **elementy merytoryczne**, mające bezpośredni wpływ na ciężary fiskalne albo uzyskanie korzyści przez podatników (zwolnienia, ulgi, zwroty podatków, odliczenia lub zmniejszenia podatku należnego, sankcje podatkowe, minimum wolne od podatku),
- 2) **elementy pomocnicze**, które służą zastosowaniu zarówno niezbędnych jak i fakultatywnych elementów konstrukcji podatku (w szczególności: oznaczenie zdarzeń lub przedmiotów podlegających opodatkowaniu, ewidencje i rejestry podatkowe, deklaracje i zeznania),
- 3) **elementy informacyjne**, których rolą jest gromadzenie wiedzy na temat podatników oraz monitoring rozliczeń podatkowych przez władze podatkowe (wszelkie formy raportowania danych do organów podatkowych przez podmioty obowiązane – nie tylko podatników – na temat zdarzeń bądź faktów będących lub mogących być przedmiotem opodatkowania lub mających wpływ na podstawę opodatkowania lub zastosowanie elementów konstrukcji wymienionych w pkt 1) i 2)).

Elementy konstrukcji wymienione w pkt 1) muszą być precyzyjnie i szczegółowo uregulowane, które na równi z elementami niezbędnymi (przedmiot, podstawa opodatkowania, stawki, warunki płatności) decydują o ciężarach i korzyściach fiskalnych obywateli.

Elementy wymienione w pkt 2) mają charakter służebny i ich treść w istotnej części może być kształtowana przez podmioty prawa podatkowego. Tu zakres bezpośredniej regulacji prawem stanowionym może być ograniczony a podmiotom prawa podatkowego może być pozostawiony dużo większy zakres swobody przy kształtowaniu sposobów wykonania tych obowiązków. Przepisy prawa muszą określać cel oraz ogólne zasady wykonania obowiązków ciążących na tych podmiotach, a ich wykonanie może być kształtowane przez podmioty obowiązane. Co najwyżej należy nałożyć na te podmioty obowiązki wewnętrznego określenia szczegółowych zasad zastosowania tychże elementów, które to z zasady byłyby podane do wiadomości właściwym organom.

Elementy wymienione w pkt 3) mają charakter inwigilacyjno-statystyczny (gromadzenie informacji o obywatelach) przez to muszą być szczegółowo uregulowane, gdyż wkraczają w sferę danych wrażliwych i naruszają sferę prywatności.

Beata Rogalska

Autorka jest doktorem nauk prawnych, radcą prawnym

Preferencyjne składki na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne dla obywateli Ukrainy oddelegowanych do pracy za granicę oraz ich pracodawców jako zabezpieczenie przed utratą wpływów z tego źródła

Od momentu wybuchu wojny na Ukrainie do 5 stycznia 2023 r. granicę polsko-ukraińską przekroczyło ponad 8,9 mln osób¹³⁷. To sytuacja bez precedensu w skali światowej. W miesiącach wiosennych udział ludności ukraińskiej wyniósł od 8 do 9 proc. W kwietniu 2022 r. liczba mieszkańców Polski wyniosła 42,11 mln, a Ukraińcy stanowili 9 proc. mieszkańców Polski¹³⁸. Wiosną 2022 r. po wybuchu wojny Rosji z Ukrainą Ukraińcy stanowili ok. 37 proc. ludności Rzeszowa¹³⁹. Poczynione dotychczas znaczne nakłady finansowe na utrzymanie tej ludności zarówno ze strony państwa, jak i samorządów oraz obywateli – gdyż znaczna liczba uchodźców skorzystała z gościnności Polaków, przyczyniają się do pozytywnej asymilacji Ukraińców. W celu utrzymania proporcjonalności pomiędzy nakładami na udzielenie pomocy uchodźcom z Ukrainy a możliwościami fiskalnymi Państwa Polskiego warto rozważyć wprowadzenie zachęt fiskalnych dla pracodawców zatrudniających Ukraińców, które sprawią, że wpływy z danin publicznych stopniowo zrekompensują powyższe wysiłki. Bardzo wysokie wydatki poniesione na tę grupę migrantów podyktowane najszlachetniejszymi pobudkami pomocy mogą w przyszłości ulec zwiększeniu, jeśli nie dojdzie do migracji Ukraińców do innych państw, gdzie znajdują zatrudnienie czasowe jako pracownicy delegowani. Uzasadnione jest chociażby wprowadzenie preferencji w opłacaniu składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne dla obywateli Ukrainy oddelegowanych do pracy za granicę oraz ich pracodawców.

1. AKTUALNY STAN PRAWNY

Ustawodawca przewidział preferencję dla osób fizycznych podejmujących działalność gospodarczą po raz pierwszy bądź też podejmujących ją wprawdzie ponownie, lecz po upływie co najmniej 60 miesięcy od dnia jej ostatniego zawieszenia lub zakończenia i niewykonujących jej na rzecz byłego pracodawcy – ta grupa przedsiębiorców nie podlega

¹³⁷ „Ilu uchodźców z Ukrainy jest w Polsce”, 5 stycznia 2023 r., <https://300gospodarka.pl/news/uchodzcy-z-ukrainy-w-polsce-liczba>.

¹³⁸ <https://gospodarka.dziennik.pl/>, „Ukraińcy w Polsce. W jakich miastach jest ich najwięcej? RAPORT”, 25 lipca 2022 r.

¹³⁹ J.w.

obowiązkowi ubezpieczeń społecznych przez okres 6 miesięcy od dnia podjęcia działalności gospodarczej. Podstawę prawną opisanej preferencji stanowi art. 18 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców¹⁴⁰. Po wykorzystaniu ulgi na start przedsiębiorcom przysługują dalsze preferencje w opłacaniu składek na ubezpieczenia społeczne przez okres 24 miesięcy. Stosownie bowiem do treści art. 18a ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych¹⁴¹. podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe ubezpieczonych, o których mowa w art. 8 ust. 6 pkt 1, w okresie pierwszych 24 miesięcy kalendarzowych od dnia rozpoczęcia wykonywania działalności gospodarczej stanowi zadeklarowana kwota, nie niższa jednak niż 30% kwoty minimalnego wynagrodzenia.

Pracownik oddelegowany do pracy za granicą podlega ubezpieczeniom społecznym w kraju, w którym wykonuje pracę. Jednak pracownik ten może podlegać polskiemu systemowi zabezpieczenia społecznego, co wynika z art. 11 ust. 3 lit. a) rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 883/2004 z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego, jeśli spełni określone warunki¹⁴². Rozporządzenie z dnia 29 kwietnia 2004 r. określa bowiem wyjątki od zasady miejsca wykonywania pracy.

2. POSTULATY DE LEGE FERENDA

- 1) Warto rozważyć wprowadzenie do polskiego systemu prawnego przepisu epizodycznego, z którego będzie wynikać, że na czas trwania konfliktu zbrojnego w Ukrainie (na początku np. przez czas nie dłuższy niż dwa lata z możliwością przedłużenia), podstawę wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne, o której mowa w art. 81 ust. 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki na ubezpieczenie zdrowotne finansowanych ze środków publicznych¹⁴³ w przypadku pracodawców zatrudniających określoną liczbę pracowników posiadających obywatelstwo ukraińskie (np. 5), którzy zostali oddelegowani przez pracodawców do pracy poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, ustala się na podstawie szczególnych zasad zbliżonych do obowiązujących do dnia 31 grudnia 2021 r. Kwestie daty początkowej obowiązywania tego przepisu, a więc ustalenia, czy istnieje możliwość nadania mu potencjalnie mocy wstecznej – od dnia 1 stycznia 2022 r., czy też określić datę późniejszą jego obowiązywania, stanowią odrębne zagadnienie, niebędące przedmiotem szczegółowych rozważań w niniejszej publikacji¹⁴⁴.

¹⁴⁰ Tekst jednolity Dz. U. z 2021 r. poz. 162 ze zm.

¹⁴¹ Tekst jednolity Dz. U. z 2022 r. poz. 1009 ze zm., dalej: „ustawa z dnia 13 października 1998 r.”

¹⁴² Dz. Urz. UE L 166 z 30.04.2004 r., str. 1, z późn. zm., zwane dalej „rozporządzeniem nr 883/2004”.

¹⁴³ Tekst jednolity Dz. U. z 2021 r. poz. 1285 ze zm., dalej: „ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r.”.

¹⁴⁴ Warto zaznaczyć, że w ocenie Trybunału Konstytucyjnego ze związku treściowego pomiędzy art. 4 ust. 1 i art. 5 z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (tekst jednolity Dz.U. z 2019 r., poz. 1461 ze zm) wynika, iż zakaz z art. 4 ust. 1 nie ma charakteru bezwzględny i w wyjątkowych sytuacjach można od niego odstąpić, gdyż taka możliwość wynika z art. 5 tej ustawy – tak w wyroku TK z 25 września 2000 r. sygn. akt K 26/99, OTK 2000, nr 6, poz. 186.

- 2) Warto rozważyć wprowadzenie do polskiego systemu prawnego przepisu epizodycznego, z którego będzie wynikać, że na czas trwania konfliktu zbrojnego w Ukrainie (na początku np. przez czas nie dłuższy niż dwa lata z możliwością przedłużenia), osobom fizycznym zatrudniającym np. co najmniej 5 oddelegowanych pracowników z Ukrainy przysługują:
- a) preferencje analogiczne do ulgi na start określone w art. 18 ust. 1 ustawy – Prawo przedsiębiorców oraz
 - b) analogicznie do art. 18a ust. 1 ustawy z 13 października 1998 r. ulga polegająca na rozwiązaniu, że w okresie pierwszych 18 miesięcy kalendarzowych liczonych od dnia zatrudniania łącznie co najmniej 5 pracowników posiadających obywatelstwo ukraińskie podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe osób fizycznych prowadzących pozarolniczą działalność gospodarczą zatrudniających takich pracowników stanowi zadeklarowana kwota, nie niższa jednak niż 30% kwoty minimalnego wynagrodzenia.

Przy takich rozwiązaniach okres stosowania ulgi analogicznej do ulgi na start oraz okres stosowania preferencji analogicznej do preferencji przewidzianej w art. 8a ust. 1 ustawy z 13 października 1998 r. obejmie łącznie 24 miesiące, czyli proponowane 2 lata.

- 3) Warto rozważyć wprowadzenie szczególnej podstawy obliczania i poboru składki na ubezpieczenie zdrowotne dla oddelegowanych pracowników będących obywatelami Ukrainy w wysokości stanowiącej równowartość minimalnego wynagrodzenia. Teoretycznie podstawę mógłby stanowić przepis epizodyczny na czas trwania konfliktu na Ukrainie (początkowo np. na czas nie dłuższy niż przez 2 lata, z możliwością jego przedłużenia). Należy zauważyć, że osobami oddelegowanymi są przede wszystkim obywatele Ukrainy, którzy w innych państwach posiadają specjalny status prawnopodatkowy. Ukraińcy płacą wysokie składki społeczne i zdrowotne, ale prawdopodobnie nigdy nie skorzystają ze świadczeń emerytalnych czy rentowych.

3. UZASADNIENIE CELOWOŚCI PROPONOWANYCH ZMIAN

Postulat złączenia zasad ustalania wysokości składek na ubezpieczenia społeczne i składki na ubezpieczenie zdrowotne w przypadku pracowników - uchodźców z Ukrainy oddelegowanych do pracy poza terytorium RP oraz zatrudniających ich przedsiębiorców jest uzasadniony względami natury społecznej i ekonomicznej. Podstawowymi regułami działania organów administracji publicznej oraz jednostek sektora finansów publicznych, w tym również Zakładu Ubezpieczeń Społecznych oraz Narodowego Funduszu Zdrowia, pod których kątem należy oceniać każdy przejaw aktywności administracji publicznej, są:

- 1) w aspekcie ekonomicznym - zasada ochrony interesów budżetowych Polski oraz tworzenie warunków dla rozwoju przedsiębiorczości;
- 2) w kontekście polityki zagranicznej - zwiększenie autorytetu Rzeczypospolitej Polskiej na arenie międzynarodowej;
- 3) w kontekście spraw wewnętrznych - zasada praworządności.

Ad. 1. Jednym z przejawów aktywności państwa jest dążenie do ożywienia gospodarczego po okresie depresji ekonomicznej spowodowanej pandemią COVID-19, a więc wzrostu produkcji oraz zatrudnienia. W tej fazie cyklu gospodarczego rosną inwestycje - zarówno spontanicznie, jak i pod wpływem zwiększających się zysków - przychodów, które następnie w ustawowo określonej części są odprowadzane do budżetu państwa oraz jednostek sektora finansów publicznych, w tym Narodowego Funduszu Zdrowia. Składki zdrowotne zgodnie z art. 116 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. stanowią bowiem przychód NFZ. Z przyczyn ekonomicznych wskazane jest zatem ustalenie reguły stosowania postulowanych przepisów epizodycznych dla pracodawców i pracowników z Ukrainy oddelegowanych do pracy poza terytorium RP na czas trwania konfliktu zbrojnego, początkowo np. na czas nie dłuższy niż przez 2 lata. Skutkiem wprowadzenia tak wysokich składek na ubezpieczenia społeczne oraz wysokiej składki na ubezpieczenie zdrowotne bez określenia górnej granicy przychodu (wynagrodzenia) będzie znaczne zmniejszenie legalnego rynku pracodawców zatrudniających uchodźców z Ukrainy – w skrajnym przypadku o ponad połowę (w warunkach stabilizacji gospodarczej). Wprowadzenie w aktualnej sytuacji tak wysokiej stawki składek na ubezpieczenia społeczne oraz składki na ubezpieczenie zdrowotne będzie stanowić dużą zachętę dla potencjalnych nieuczciwych sprzedawców i producentów do dokonywania nielegalnych obrotów. Analizy ekonometryczne wskazują, że rażące dysproporcje pomiędzy daninami publicznymi w poszczególnych państwach stanowią przyczynę odpływu kapitału, nie opłaca się inwestować w kraju, gdzie koszty płacy są niewspółmiernie wysokie do analogicznych kosztów w innych państwach.

Z wstępnych danych bilansu płatniczego Polski za kwiecień 2022 r. wynika, że **wyplęnęło z Polski 3,9 mln euro (dane bilansu płatniczego Polski za kwiecień 2022 r. NBP)**. To najgorsze dane miesięczne w historii spowodowane odpływem kapitału inwestorów¹⁴⁵. W efekcie zmian wprowadzonych w zakresie wysokości składki na ubezpieczenie zdrowotne nastąpi dalszy odpływ środków inwestorów – nie będzie opłacalne zatrudnianie cudzoziemców z Ukrainy w Polsce.

¹⁴⁵ Komentarz NBP <https://businessinsider.com.pl/>; <https://kig.pl/bilans-platniczy-w-kwietniu-2022> oraz <https://businessinsider.com.pl/gospodarka/bilans-platniczy>.

W aktualnej sytuacji związanej z jednej strony z osłabieniem przedsiębiorców długim okresem pandemii, z drugiej zaś z koniecznością zapewnienia uchodźcom z Ukrainy dachu nad głową, bezwrotnego wsparcia finansowego, a w dalszej perspektywie zapewnienia im możliwości podjęcia pracy zarobkowej w Polsce – wskazane jest stworzenie preferencji dla pracodawców zatrudniających i delegujących poza terytorium RP pracowników najemnych z Ukrainy. Przyznanie wsparcia dla przedsiębiorców, w tym również w postaci ulgi w spłacie zobowiązań fiskalnych, podlega regułom prawa publicznego, którego integralnym elementem jest zasada nakazująca „działaniu instytucji publicznych zapewnić rzetelność i sprawność” oraz zasada „pomocniczości umacniającej uprawnienia obywateli i ich wspólnot” - obie te zasady zostały wyrażone w preambule Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.¹⁴⁶ wskazując fundamentalne reguły funkcjonowania państwa, przez których pryzmat należy również odczytywać wymogi pracy władzy ustawodawczej oraz organów władzy publicznej. Konieczność w pełni skutecznej ochrony interesów gospodarczych państwa na poziomie działań tych organów przewiduje art. 44 ust. 3 pkt 1 lit. b ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych¹⁴⁷. Zgodnie z tym przepisem wydatki publiczne powinny być dokonywane w sposób celowy i oszczędny, z zachowaniem zasad optymalnego doboru metod i środków służących osiągnięciu założonych celów.

Ustalenie wysokości składek na ubezpieczenia społeczne oraz składki na ubezpieczenie zdrowotne tytułem zatrudnienia i oddelegowania pracowników najemnych z Ukrainy w proponowany sposób będzie stanowić przede wszystkim formę promocji polskiego rynku pracy, a także oznacza zasilenie z wpływów w postaci składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne polskiego majątku narodowego, a nie majątku innych państw. Tym samym zostanie zapewniona realizacja konstytucyjnych, fundamentalnych zasad ochrony polskich interesów, zarówno władz publicznych, jak i obywateli oraz ich wspólnot. Tego rodzaju preferencje zwiększą również konkurencyjność względem innych potencjalnych przedsiębiorców z pozostałych państw UE. Opisywana forma pomocy wiąże się z koniecznością przestrzegania wymogów dokumentacyjnych, tj. prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz ewidencji, które również objęte są nadzorem władz publicznych. Działanie w szarej strefie w celu uniknięcia konieczności zapłaty tak wysokiej składki na ubezpieczenie zdrowotne stanie się zatem mniej opłacalne, a fakt zatrudnienia uchodźców z Ukrainy w Polsce przyczyni się do wzrostu wpływów z innych danin, w tym zwłaszcza podatków. W ten sposób zwrócą się również nakłady poczynione przez Polskę w pierwszej fazie wojny w Ukrainie w związku z masową ucieczką uchodźców do Polski na niespotykaną dotąd skalę. Konkludując, ze względu na znacznie niższe stawki składki na ubezpieczenie

¹⁴⁶ Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm., dalej: Konstytucja RP.

¹⁴⁷ Tekst jednolity Dz. U. z 2022 r. poz. 1634 ze zm.

zdrowotne w innych państwach, w tym np. w Holandii, uzasadnione jest podjęcie działań zmierzających do ochrony finansów publicznych, a także racjonalnego planowania ewentualnych, przyszłych wpływów budżetowych – a więc wprowadzenie preferencji w zakresie wysokości składek na ubezpieczenia społeczne i obniżenie wysokości składki na ubezpieczenie zdrowotne pobieranej od przychodu uzyskanego przez przedsiębiorców do poziomu składki sprzed 1 stycznia 2022 r. – tak aby warunki inwestowania w Polsce poprzez angażowanie do pracy uchodźców z Ukrainy były konkurencyjne względem innych państw europejskich. Warto podkreślić, że bardzo łatwo jest przenieść źródło wpływów ze składek na ubezpieczenia z Polski do innego państwa w przypadku pracowników oddelegowanych – decyduje o tym treść złożonych dokumentów: formularza US-54 załączonego do wniosku o wydanie zaświadczenia A1, które wydaje się przede wszystkim w celu potwierdzenia faktu podlegania systemowi zabezpieczenia społecznego państwa, które wydało taki dokument.¹⁴⁸ Tworzenie barier fiskalnych w Polsce spowoduje utratę wpływów ze składki na ubezpieczenie zdrowotne pomimo tak ogromnej liczby obywateli Ukrainy zatrudnianych przez polskich przedsiębiorców. Może to się również wiązać ze wzrostem konkurencyjności przedsiębiorców spoza UE, gdyż rozwiązania w zakresie ubezpieczeń oraz innych danin przyjęte w ich państwach są korzystniejsze i bardziej przejrzyste¹⁴⁹.

Ad. 2. Tworzenie barier fiskalnych sprawi, że pobyt obywateli z Ukrainy w Polsce, których znaczna część docelowo szuka pracy, będzie krótki. W konsekwencji brak opłacalności pobytu Ukraińców na terytorium RP, a ponadto nagła utrata pracy z uwagi na bardzo wysokie koszty ubezpieczeń społecznych i zdrowotnych obniży wizerunek Polski jako kraju gościnnego i udzielającego długoterminowej pomocy dla Ukraińców. Przełoży się to na wysokość potencjalnego wsparcia Polski przez Unię Europejską. Tymczasem Komisja Europejska przyjęła nowy pakiet elastycznej pomocy dla terytoriów (FAST-CARE), który ma pomóc państwom członkowskim, samorządom oraz partnerom społecznym w radzeniu sobie ze skutkami napaści Rosji na Ukrainę.

Zmiany proponowane przez władze unijne zapewniają ponadto wyjątkową elastyczność w zakresie przenoszenia środków między programami finansowanymi z Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego (EFRR) i Europejskiego Funduszu Społecznego w celu radzenia sobie z napływem uchodźców. Elastyczność ta oznacza przykładowo możliwość realokacji środków z EFRR przeznaczonych na projekty infrastrukturalne w celu zapewnienia opieki na ubezpieczenie zdrowotne i edukacji osobom uciekającym przed wojną, którą

¹⁴⁸ <https://www.zus.pl/documents/10182/167567/Jak+otrzymac+zaswiadczenie+A1>.

¹⁴⁹ Z dniem 2 lutego 2022 r. weszły w życie przepisy tzw. pakietu mobilności oraz znowelizowane przepisy ustawy z dnia 16 kwietnia 2004r. o czasie pracy kierowców Tekst jednolity Dz. U. z 2022 r. poz. 1473. Przewiduje on ulgi dla kierowców oddelegowanych za granicę. Skoro zatem polski normodawca zdecydował się na ulgi w przypadku ustalania składek w przypadku tej grupy podmiotów, ulgi w zakresie dotyczącym odprowadzania składek tytułem zatrudniania uchodźców z Ukrainy oddelegowanych do pracy poza terytorium RP są nie tylko uzasadnione ekonomicznie – a więc z punktu widzenia interesów budżetowych, ale również dopuszczalne prawnie.

Rosja wytoczyła Ukrainie. Warto dodatkowo wspomnieć, że państwa członkowskie mogą zwiększyć kwotę uproszczonego kosztu jednostkowego w celu pokrycia podstawowych potrzeb uchodźców z 40 euro wprowadzonych przez CARE do 100 euro na tydzień na osobę. Zmiany przewidziane przez władze unijne zmniejszą obciążenie budżetów krajowych i regionalnych wynikające z napływu uchodźców z terytorium Ukrainy¹⁵⁰.

Ad. 3. Jednym z przejawów funkcji nadzorczych państwa jest również sprawowanie polityki wewnętrznej zgodnie z zasadami Konstytucji RP. Ustawa zasadnicza przewiduje natomiast jako jedno z dóbr nadrzędnych ochronę pracy. Zgodnie z art. 24 Konstytucji praca znajduje się pod ochroną Rzeczypospolitej Polskiej. Państwo sprawuje nadzór nad warunkami wykonywania pracy.

Z kolei art. 20 Konstytucji RP przewiduje istnienie w Polsce społecznej gospodarki rynkowej opartej na wolności działalności gospodarczej, własności prywatnej oraz solidarności, dialogu i współpracy partnerów społecznych, stanowiącej podstawę ustroju gospodarczego Rzeczypospolitej Polskiej. Komentowany przepis wraz z [art. 21–24](#) Konstytucji formułuje *de facto* podstawy ustroju gospodarczego państwa. Trybunał Konstytucyjny podkreślił, że „*Spółeczna gospodarka rynkowa, zgodnie z treścią art. 20 konstytucji «stanowi podstawę ustroju gospodarczego RP».* Cechami konstytucyjnymi pożądanego przez ustrojodawcę modelu gospodarki, w ujęciu tego artykułu, są: wolność gospodarcza, własność prywatna oraz solidarność, dialog i współpraca partnerów społecznych. Na tych trzech założeniach opiera się bowiem, zgodnie z jego treścią, społeczna gospodarka rynkowa. W płaszczyźnie konstytucyjnoprawnej społeczna gospodarka rynkowa wyznaczona jest z jednej strony przez podstawowe, tradycyjne elementy rynku w postaci wolności gospodarczej i własności prywatnej, z drugiej zaś przez solidarność społeczną, społeczny dialog i współpracę partnerów społecznych. W ujęciu art. 20 konstytucji społeczna gospodarka rynkowa stanowi więc nie tylko określony model ekonomiczny, ale także pożądaný przez ustrojodawcę obraz ładu społecznego.

*Podobne rozwiązanie, do przyjętego w art. 20, znajdują np. konstytucje: Włoch, Hiszpanii, Słowacji. Znajomość istniejących w tych konstytucjach rozwiązań może być pomocna przy ustalaniu treści pojęcia „społeczna gospodarka rynkowa”.*¹⁵¹ A zatem podstawowym celem ingerencji państwa jest zaspokajanie potrzeb społecznych, to w wystarczający sposób uzasadnia ingerowanie państwa w mechanizmy rynkowe. Powyższa reguła powinna znaleźć zastosowanie w obecnej sytuacji, gdyż bez pomocy państwa w postaci likwidacji omawianej bariery fiskalnej realne, długoterminowe wsparcie uchodźców z Ukrainy przez polskich pracodawców poprzez zapewnienie im pracy nie będzie możliwe.

¹⁵⁰ <https://www.consilium.europa.eu/pl/press/press-releases/2022/04/04/ukraine-council-unlocks-17-billion-of-eu-funds-to-help-refugees/>; <https://samorzad.pap.pl/kategoria/prawo/co-sie-zmieni-w-prawie-dla-samorzadow-od-stycznia-2023-r>.

¹⁵¹ Wyrok TK z 30.01.2001 r., K 17/00, OTK 2001, nr 1, poz. 4.

4. KONKLUZJA

Tworzenie istotnych wyjątków w postaci złagodzenia zasad ustalania wysokości danin publicznych wąskiej grupie adresatów, nawet jeśli jest to uzasadnione ekonomicznie czy też względami natury społecznej, jest rozwiązaniem wyjątkowym i może budzić kontrowersje. Tego rodzaju ulgi w spłacie zobowiązań wobec państwa lub jednostek sektora finansów publicznych mogą być i są stosowane jedynie wyjątkowo, stąd też na etapie ich wprowadzania pojawiają się obawy przed nadmiernym różnicowaniem społeczeństwa, gdyż podstawową zasadą jest równość wobec prawa zagwarantowana przez Konstytucję RP. Może pojawić się pytanie, dlaczego powyższe preferencje miałyby dotyczyć właśnie tej grupy społecznej, jaką stanowią obywatele Ukrainy oddelegowani przez polskich przedsiębiorców do innych państw Unii Europejskiej. W konsekwencji realizacja postulatów przedstawionych w niniejszej publikacji jest zagadnieniem złożonym i bardzo trudnym. Poszczególne grupy zawodowe czy społeczne znajdujące się niekiedy z różnych przyczyn i w różnych okresach w trudnej sytuacji ekonomicznej, nie uzyskują tego rodzaju ulg, gdyż prawo daninowe nie jest co do zasady podstawowym instrumentem prawnym służącym do wsparcia finansowego tychże grup. Zupełnie wyjątkowo uzasadnieniem do wprowadzenia preferencji fiskalnych są szczególne sytuacje związane z klęskami żywiołowymi, np. powodziami, które również mają charakter epizodyczny. W konsekwencji przesłankę uzasadniającą wprowadzenie ulg postulowanych w niniejszej publikacji może stanowić nadzwyczajny przypadek masowej migracji obywateli Ukrainy do Polski, z czym wiąże się poszukiwanie zatrudnienia, które należy chronić za pomocą racjonalnych mechanizmów natury prawnej - jakkolwiek uznanie, czy jest to rozwiązanie właściwe i czy źródłem wsparcia powinno być prawo daninowe, jest bardzo ocenne, dyskusyjne.

Dawid Strzała

Jedna ustawa czy dwie ustawy? Model regulacji opodatkowania dochodów z działalności gospodarczej osób prawnych i osób fizycznych.

Wiele razy w przestrzeni publicznej można spotkać się z opinią, że ustawy regulujące podatki dochodowe tj. ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych¹⁵² (dalej: pdof) i ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych¹⁵³ (dalej: pdop) wymagają napisania „od nowa”. Ich poziom skomplikowania, zawartych w nich odnośników do innych ustaw sprawiły, że podatnikowi jest coraz trudniej zrozumieć jego obowiązki podatkowe. Duża ilość nowelizacji znacząco zmieniające ich treść a czasami nawet główne zasady przyświecające jej twórcom w momencie wprowadzenia, sprawiły, że zatracony został ład oraz harmonizacja, jaka powinna przyświecać każdej ustawie dla lepszego zrozumienia norm prawnych w nich zawartych.

Przy projektowaniu treści ustaw o podatkach dochodowych autorzy kierowali się założeniem podziału regulacji ustawowych w zależności od formy prawnej podmiotu uzyskującego dochody. I tak dochody uzyskiwane przez osoby fizyczne zostały uregulowane ustawą pdof a dochody podmiotów posiadających osobowość prawną ustawą pdop. Jednostki organizacyjne nie posiadające osobowości prawnej której ustawa nadaje zdolność prawną, jak np. spółki osobowe, nie uzyskały statusu podatnika podatku dochodowego przyznając im cechę transparentności podatkowej.

Po 30 latach od jej wprowadzenia, ustawa o pdop, która w pierwotnym założeniu miała regulować zasady opodatkowania dochodów osób prawnych, obecnie obejmuje swoim zakresem również podmioty prawa które takiej osobowości prawnej nie mają (spółka jawna¹⁵⁴, spółka komandytowa¹⁵⁵, spółka komandytowo – akcyjna¹⁵⁶). Może należałoby więc zmienić nazwę samej ustawy lub zmienić Kodeks Spółek Handlowych¹⁵⁷ nadając

¹⁵² Dz.U.2022.2647 t.j. z dnia 2022.12.16

¹⁵³ Dz.U.2022.2587 t.j. z dnia 2022.12.13

¹⁵⁴ Pod pewnymi warunkami.

¹⁵⁵ Spółki komandytowe oraz niektóre spółki jawne uzyskały status podatnika podatku dochodowego od dnia 01 stycznia 2021 na mocy ustawy z dnia 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U.2020.2123 z dnia 2020.11.30).

¹⁵⁶ Spółki komandytowo-akcyjne zostały podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych od dnia 01 stycznia 2014 na mocy ustawy z USTAWA z dnia 8 listopada 2013 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku tonażowym (Dz.U. Dz.U.2013.1387 z dnia 2013.11.27).

¹⁵⁷ Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (Dz.U.2022.1467 t.j. z dnia 2022.07.12).

spółkom: (i) jawnym, (ii) komandytowym oraz (iii) komandytowo-akcyjnym osobowość prawną? Jest to tylko jeden z jaskrawych przykładów odchodzenia od ładu który powinien być zachowany z każdym systemie prawnym.

Wiele nowych regulacji jest wprowadzanych jednocześnie do ustawy o pdop jak i ustawy o pdof, co powoduje, że przepisy mają w obu tych ustawach prawie identyczne brzmienie. Dotyczy to głównie norm regulujących opodatkowanie przedsiębiorców. Aby skutecznie wprowadzić nową normę prawną regulującą dochody z działalności gospodarczej konieczne jest powtórzenie przepisu w obu ustawach podatkowych tak aby regulacja objęła swoim zakresem wszystkich przedsiębiorców wykonujących działalność gospodarczą bez względu na formę prowadzenia tej działalności.

Efektom tego jest bardzo duża ilość regulacji mających swój wyraz w przepisach o identycznym brzemieniu w obu ustawach o podatku dochodowym.

Autor tego artykułu naliczył 36 norm prawnych mających swój wyraz w identycznie brzmiących przepisach w ustawie o pdop oraz ustawie o pdof. Do najważniejszych z nich można zaliczyć: (i) przepisy w zakresie amortyzacji (art. 22a - 22m ustawy pdof, art. 16a - 16m ustawy pdop), (ii) przepisy w zakresie leasingu (art. 23a - 23l ustawy pdof, art. 17a - 17l ustawy pdop), (iii) przepisy dotyczące zasad ustalania cen rynkowych (art. 23o - 23v ustawy pdof, art. 11c - 11j ustawy pdop), (iv) przepisy dotyczące różnic kursowych (art. 24c - 24e ustawy pdof, art. 15a - 15ba ustawy pdop) i wiele innych.¹⁵⁸

Biorąc pod uwagę powyższe zjawisko należałoby się zastanowić nad innym podziałem ustaw o podatku dochodowym. Być może kryterium podziału nie powinna być forma prawna podmiotu prawnego uzyskującego dochód (osoba fizyczna lub osoba prawna), ale to czy dany dochód pochodzi z prowadzonej działalności gospodarczej czy nie. 30 lat temu ustawodawca najprawdopodobniej nie zdawał sobie sprawy z rozwoju gospodarczego jaki nastąpi w Polsce ani z wyzwania z jakimi będzie musiał się zmierzyć chcąc dopasować prawo do zmieniającego się otoczenia gospodarczego i praktyk w nim utrwalanych.¹⁵⁹

Wydaje się więc, że najlepszym sposobem na wyeliminowanie zjawiska „powtarzania” przepisów w różnych ustawach podatkowych byłoby zastąpienie dwóch ustaw o podatku dochodowym jedną ustawą o podatku od dochodów uzyskiwanych z działalności gospodarczej. Wszystkie normy prawne w zakresie podatków dochodowych skierowane dla przedsiębiorców prowadzących działalność gospodarczą byłyby uregulowane w jednej ustawie. Bez znaczenia przy tym byłoby w jakiej formie organizacyjnej przedsiębiorca prowadzi swoją działalność; w formie: spółki kapitałowej, spółki osobowej, samodzielnie jako osoba fizyczna czy innej.

¹⁵⁸ Pełna tabela z przepisami mającymi prawie identyczne brzmienie w ustawach o pdof i pdop w załączniku do artykułu.

¹⁵⁹ Takie dopasowanie wymusiła na ustawodawcy chociażby pandemia wirusa COVID-19.

Jeżeli udało się zawrzeć wszystkie zasady rachunkowości w jednej ustawie tj. ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, która reguluje zasady zapisów operacji gospodarczych i sposób przedstawiania sytuacji finansowej przedsiębiorcy w sposób liczbowy, to być może należałoby to samo rozwiązanie zastosować do podatków dochodowych i zebrać zasady dotyczące podatków od dochodów z działalności gospodarczej do jednej ustawy.

To rozwiązanie zapewniłoby dużo bardziej przejrzysty i ułożony system, bowiem, wszystkie regulacje związane z podatkiem dochodowym dla przedsiębiorców byłyby ujęte w jednym akcie prawnym bez wymogu powtarzania tego samego w dwóch ustawach. Przykładem może być chociażby regulacja w zakresie amortyzacji środków trwałych.

Powyższa koncepcja mogłaby mieć swój wyraz w dwóch rozwiązaniach. Pierwsze rozwiązanie zakładałoby uregulowania podatków dochodowych jednym aktem prawnym.¹⁶⁰ Druga zakładałaby wprowadzenia dwóch ustaw: (i) ustawa regulująca podatki dochodowe przedsiębiorców oraz (ii) ustawa regulująca podatki dochodowe osób fizycznych nie będących przedsiębiorcami (nie prowadzących działalności gospodarczej).

Lista przepisów o prawie identycznej treści w ustawach o podatku dochodowym.

Lp.	Zakres regulacji:	Numer art. w ustawie o PIT	Numery art. w ustawie o CIT
1	Pojazdy samochodowe	art. 5d	art. 4c
2	Amortyzacja	art. od 22a do 22m	art. od 16a do 16m
3	Leasing	art. od 23a do 23l	art. od 17a do 17l
4	Zasada ceny rynkowej	art. od 23o do 23v	art. od 11c do 11j
5	Dokumentacja cen transferowych	art. od 23w do 23ze	art. od 11k do 11s
6	Informacje o cenach transferowych przekazywanych do US	art. 23zf	art. 11t
7	Różnice kursowe	art. od 24c do 24e	art. od 15a do 15ba
8	Ulga na działalność badawczo-rozwojową	art. 26e	art. 18d
9	Zwrot gotówkowy	art. 26ea	art. 18da
10	Ulga na innowacyjnych pracowników	art. 26eb	art. 18db

¹⁶⁰ Takie rozwiązanie funkcjonuje w Wielkiej Brytanii. Jedna ustawa o podatku dochodowym: *Income Tax Act 2007*.

11	Ulga na prototyp	art. 26ga	art. 18ea
12	Ulga prowrzostowa	art. 26gb	art. 18eb
13	Ulga dla wspierających sport, kulturę i edukację	art. 26ha	art. 18ee
14	Ulga na terminale płatnicze	art. 26hd	art. 18ef
15	Zmiana wysokości podstawy opodatkowania oraz strat w związku z nieuregulowanymi wierzytelnościami o zapłatę świadczenia pieniężnego z tytułu transakcji handlowej	art. 26i	art. 18f
16	Podatek od dochodu z kwalifikowanych praw własności intelektualnej	art. 30ca	art. 24d
17	Obowiązki podatników opodatkowanych podatkiem od dochodu z kwalifikowanych praw własności intelektualnej	art. 30cb	art. 24e
18	Wyłączenie z opodatkowania podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków składników majątku czasowo przeniesionych poza terytorium RP	art. 30dc	art. 24g
19	Zwolnienia ws. niezrealizowane zyski	art. od 30dd do 30dh	art. od 24h do 24k
20	Podatek od dochodów zagranicznej jednostki kontrolowanej	art. 30f	art. 24a
21	Podatek od przychodów z budynków	art. 30g	art. 24b
22	Opinia o stosowaniu preferencji	art. 41d	art. 26b
23	Zwrot podatku z tytułu wypłaconych należności	art. 44f	art. 28b
24	Delegacja ustawowa	art. 45b	art. 28a
25	Korekta cen transferowych	art. 23q	art. 11e
26	Zwolnienie od podatku przychodu z tytułu umorzenia zadłużenia związanego z zaciągniętym kredytem mieszkaniowym	art. 52i	art. 38d
27	Odcinanie wydatków poniesionych na sprzęt i usługi przy wdrażaniu e-recepty	art. 52j	art. 38e
28	Ulga e-TOLL	art. 52ja	art. 38ea
29	Ulga na robotyzację	art. 52jb	art. 38eb

30	Odliczenie od podstawy opodatkowania darowizn na przeciwdziałanie COVID-19	art. 52n	art. 38g
31	Przychody zwolnione z podatku od przychodów z budynków	art. 52pa	art. 38ha
32	Zwolnienie z obowiązku zwiększenia dochodu o wartość nieuregulowanego zobowiązania do zapłaty świadczenia pieniężnego w przypadku poniesienia negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu epidemii COVID-19	art. 52q	art. 38i
33	Rezygnacja z uproszczonej formy wpłacania zaliczek	art. 52r	art. 38j
34	dot. COVID-19	art. od 52s do 52w	art. 38k do 38o
35	Odliczenie darowizn sprzętu komputerowego na rzecz placówek oświatowych	art. 52x	art. 38p
36	Zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów darowizn na przeciwdziałanie skutkom działań wojennych w Ukrainie	art. 52zf	art. 38w

Dr hab. Maciej Ślifirczyk

Umowna forma urzędowych interpretacji prawa podatkowego: ewolucja, rewolucja czy regres

Z dniem 1 lipca 2021 r. wprowadzono do polskiego prawa, a dokładnie do Ordynacji podatkowej, umowy o współdziałanie i porozumienia podatkowe. Z kolei z dniem 1 stycznia 2022 r. pojawiły się w polskim prawie, również w Ordynacji podatkowej, porozumienia inwestycyjne. Zasadniczym celem porozumień inwestycyjnych jest formułowanie różnego rodzaju wypowiedzi stanowiących interpretację przepisów prawa podatkowego. Podobną rolę w istotnym zakresie mogą pełnić również porozumienia podatkowe. Z uwagi na fakt, że stroną porozumień są organy administracji skarbowej można traktować te instytucje jako konstrukcje służące m.in. urzędowej interpretacji przepisów prawa podatkowego. Instytucje te w szczególności pełnią rolę substytucyjną do interpretacji indywidualnych. Powstaje w związku z tym pytanie czy wprowadzenie nowych instytucji prawnych służących zbliżonym celom co instytucje dotychczasowe istotnie było potrzebne i jest wystarczająco uzasadnione.

Posłużenie się wyżej wymienionymi porozumieniami w relacjach pomiędzy organami podatkowymi oraz biernymi podmiotami prawa podatkowego oznacza w istocie wprowadzenie formuły opartej o umowę w obszarze prawa podatkowego. Choć już jakiś czas temu podjęto próbę postrzegania przyjętej na gruncie prawa polskiego procedury uzyskiwania interpretacji indywidualnych jako dialogu prowadzącego do uzyskania specyficznego porozumienia, to dopiero wprowadzenie porozumień podatkowych i porozumień inwestycyjnych doprowadziło wprost do ujęcia w przepisach konstrukcji stanowiących w istocie umowy. Jest to zmiana sprawiająca wrażenie przełomowej. Wynika to nie tylko z innego niż dotychczasowy sposobu ujęcia relacji pomiędzy stronami stosunku prawopodatkowego ale również z faktu, że wspomniane umowy należy traktować jako konstrukcje prawa publicznego, a nie umowy cywilnoprawne.

Uznanie, że porozumienia podatkowe i porozumienia inwestycyjne nie są konstrukcjami cywilnoprawnymi oznacza m.in., że w odniesieniu do tych umów nie ma zastosowania zasada swobody umów, a treść umowy musi mieć oparcie w przepisach prawa podatkowego. Tylko w tych granicach strony mogą kształtować zatem jej postanowienia a ich swoboda jest w rzeczywistości bardzo ograniczona. W odniesieniu do porozumień podatkowych merytoryczną treść tych porozumień wyznaczają odpowiednio

stosowane przepisy dotyczące interpretacji indywidualnych. W przypadku porozumień inwestycyjnych kwestia ta jest regulowana w bardziej ogólny sposób, ale spodziewać się należy podobnego sposobu kształtowania treści porozumienia.

Jak z powyższego wynika, różnica pomiędzy interpretacjami indywidualnymi wydawanymi na podstawie art. 14b Ordynacji podatkowej oraz uzyskiwanymi w związku z zawarciem porozumienia podatkowego czy porozumienia inwestycyjnego nie polega na sposobie ujęcia wypowiedzi interpretacyjnej, ale na jej formie. Forma umowna w naturalny sposób implikuje z kolei związanie stron zawierającym porozumieniem. Jest to wniosek znajdujący bądź wprost, bądź pośrednio oparcie w obowiązujących przepisach. Samo związanie porozumieniem i jego zakres może jednak budzić bardzo poważne wątpliwości, a regulacje dotyczące tej kwestii nie są wolne od kontrowersji. Kwestia ta może być również odmiennie oceniana z perspektywy organu podatkowego oraz drugiej strony porozumienia. Krytyczne spojrzenie na zakres związania ww. porozumieniami może prowadzić do wniosku, że wprowadzone rozwiązania nie zmieniają istotnie sytuacji prawnej w porównaniu do tej, która jest wynikiem funkcjonowania gwarancji dotyczących interpretacji indywidualnych.

Od pewnego czasu można było zaobserwować trend, występujących początkowo w orzecznictwie, a następnie w legislacji, który polegał na ograniczaniu zakresu zastosowania interpretacji indywidualnych. W odniesieniu do kolejnych obszarów regulacji prawnopodatkowych wyłączano możliwość uzyskania tego rodzaju wypowiedzi interpretacyjnych. Rozwiązania dotyczące porozumień podatkowych i porozumień inwestycyjnych dowodzą odwrotu od wspomnianego trendu. Pozwalają one na uzyskanie urzędowej interpretacji przepisów prawa tam, gdzie nie jest możliwe uzyskanie interpretacji indywidualnej. Z tego względu stają się one potencjalnie dużo atrakcyjniejszą dla praktyki instytucją, aniżeli interpretacje indywidualne.

Niestety, rozszerzeniu zakresu przedmiotowego możliwych do uzyskania urzędowych wypowiedzi interpretacyjnych nie towarzyszyła kontynuacja dotychczas dominującej zasady jawności takich wypowiedzi. Zgodnie z obowiązującymi przepisami urzędowe interpretacje przepisów prawa podatkowego podlegają bowiem zasadniczo upublicznieniu. Dotyczy to nie tylko interpretacji o charakterze ogólnym, ale także dotyczących spraw indywidualnych (po uprzedniej anonimizacji interpretacji). Przykładowo taka zasada jest realizowana w przypadku interpretacji indywidualnych, opinii zabezpieczających czy też wiążących informacji stawkowych i wiążących informacji akcyzowych. Odmiennie przedstawia się ta kwestia w odniesieniu do porozumień podatkowych i porozumień inwestycyjnych. Regulacje w tym zakresie, ale przede wszystkim sposób ich rozumienia przez organy KAS budzą poważne zastrzeżenia i mogą być źródłem kontrowersji.

Porozumienie inwestycyjne - zbędna czy użyteczna regulacja kontaktów organu podatkowego z podatnikiem?

Porozumienie inwestycyjne jest to regulacja prawna, które weszła na mocy ustawy z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw¹⁶¹ i na mocy przepisów intertemporalnych¹⁶² wyszły w życie od 1 stycznia 2022 r. przy czym niektóre z regulacji¹⁶³ dotyczące procedowania wniosku i zawierania porozumienia w języku angielskim wejdą w życie od 1 stycznia 2024 r.

Zgodnie z uzasadnieniem¹⁶⁴ do wspomnianej ustawy porozumienie inwestycyjne ma stanowić narzędzie ułatwiające nowym jak i potencjalnym inwestorom inwestowanie na terenie RP. Narzędzie to ma stanowić remedium na niepewność prawa podatkowego i umożliwić mniej formalne i konsensualne rozwiązywanie ewentualnych problemów. Ponadto rozwiązanie to ma wspomóc odbudowę po pandemii COVID-19 (obecnie należało by również zaznaczyć skutki wojny na Ukrainie oraz polityki w 2022 roku) poprzez swój proinwestycyjny charakter. Przedmiotowe narzędzie stanowi jeden z elementów instytucji współdziałania¹⁶⁵ oraz uprzedniego porozumienia cenowego¹⁶⁶. Porozumienie inwestycyjne charakteryzuje się zasadami konsensualności, pewności prawa niepodzielności i odpowiedniości. Zasada konsensualności objawia się poprzez zawarcie porozumienia w formie umowy oraz modyfikacją zasad ogólnych w celu uelastycznienia samego postępowania. Brak jest również związania stron wnioskiem i możliwość wycofania go w każdym czasie. Zawarcie takiego porozumienia wymaga podjęcia fakultatywnej decyzji przez uprawniony organ.¹⁶⁷ Zasada pewności prawa wskazuje na cel zawierania porozumienia inwestycyjnego i znajduje swoją realizację w procesie wykładni prawa podatkowego. Zasada niepodzielności przejawia się poprzez realizację porozumienia inwestorskiego w postaci jednego dokumentu. Zasada odpowiedniości przejawia się poprzez zastosowanie odpowiednich przepisów innych instytucji prawa podatkowego:

¹⁶¹ art7 pkt. 7, Dz.U.2021.2105 z dnia 2021.11.23, dalej „ustawa nowelizująca”

¹⁶² art. 89, Dz.U.2021.2105 z dnia 2021.11.23

¹⁶³ art. 89 pkt. 5, Dz.U.2021.2105 z dnia 2021.11.23

¹⁶⁴ <https://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/druk.xsp?nr=1532> [dostęp 09.01.2023r.]

¹⁶⁵ dział II B, Dz.U. z 1997 r. nr 137, poz. 926 ze zm.

¹⁶⁶ art. 81 i n., Dz. U. z 2019 r., poz. 2200 ze zm.

¹⁶⁷ 20zs § 5, Dz.U. z 1997 r. nr 137, poz. 926 ze zm.

uprzedniego porozumienia cenowego, opinię zabezpieczającą, wiążącej informacji akcyzowej, wiążącej informacji stawkowej oraz interpretacji indywidualnej ze zmianami wynikającymi z charakteru porozumienia inwestycyjnego. Porozumienie inwestycyjne zawierane jest przez inwestora i Ministra właściwego do spraw finansów publicznych, co ma zwiększyć rangę i zaufanie do tej instytucji, przy czym zadanie to można delegować do Krajowej Administracji Skarbowej.

Art. 20zs Ordynacji Podatkowej¹⁶⁸ zawiera definicję legalną porozumienia inwestycyjnego, wedle której stanowi ono „umowę w sprawie skutków podatkowych inwestycji planowanej lub rozpoczętej na terytorium RP, zawieraną na wniosek inwestora między nim i właściwym organem podatkowym, ewentualnie na wniosek dwóch lub więcej inwestorów - między nimi i tym organem.”

Inwestorem jest zgodnie z art. 20zs § 3 OP jest każdy podmiot, który planuje lub rozpoczął inwestycję na terytorium RP. Przepis nie wskazuje na domicyl obecnego lub przyszłego podatnika, stąd można wywnioskować, że rozwiązanie nie jest skierowane wyłącznie do polskich rezydentów podatkowych.

Inwestycją jest inwestycja w rozumieniu art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 10 maja 2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji.¹⁶⁹ o wartości przynajmniej 50 000 000 zł lub równowartości w walucie obcej (ustawa określa, jak ustalić wartość w złotym polskim; nie mają zastosowania zasady ogólne). Do końca roku 2024 wspomniana powyżej wartość wynosi 100 000 000 zł na mocy art. 78 ustawy nowelizującej. Co warte odnotowania już w tym miejscu, kwota ta nie jest uwzględniona w przepisach wprowadzonych do OP co może wprowadzić w błąd podatnika.

Przedmiotowa regulacja może zostać zastosowana do: oceny zasadności cen transferowych, zabezpieczenia przed zastosowaniem przepisów o klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania, klasyfikacje i rodzaje w podatku akcyzowym, opis i klasyfikacje towaru i usługi w zakresie podatku od towarów i usług oraz innych interpretacji podatkowych niewymienionych powyżej¹⁷⁰. Zakres określa umowa. Można więc stwierdzić, że porozumienie inwestycyjne konsoliduje w sobie wiele instytucji wyrażonych w przepisach prawa podatkowego. Jak wynika z omawianego powyżej uzasadnienia ustawy, mają one być ekwiwalentne dla odpowiadających aktów prawnych, w których decyzje wydają Dyrektor KIS, Dyrektora Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu czy Szef KAS. Wspomniane powyżej interpretacje podatkowe nie ograniczają również organu do zasad wydawania interpretacji indywidualnych wyrażonych w art. 14a i n. OP pomimo zastosowania odesłania do art. 14b §3 OP.

¹⁶⁸ Dz.U. z 1997 r. nr 137, poz. 926 ze zm., dalej „OP”

¹⁶⁹ Dz. U. z 2020 r. poz. 1752 ze zm.

¹⁷⁰ art. 20zt OP

Porozumienie inwestycyjne może zostać zawarte na maksymalnie 5 lat¹⁷¹ i obowiązuje zarówno strony jak i inne organy podatkowe. Porozumienie inwestycyjne ma zastosowanie także po jego wygaśnięciu. W trakcie jego zawierania występują 2 opłaty – opłata wstępna w wysokości 50 000 zł¹⁷² oraz opłata główna w wysokości od 100 000 zł do 500 000 zł¹⁷³. Porozumienie można w każdej chwili zmienić (obowiązują opłaty wstępna i główna, przy czym wartości pieniężne są zmniejszone o 50%) a także wypowiedzieć. W przypadku wypowiedzenia organ musi podać przyczynę spośród wymienionych w ustawie, wypowiedzenie inwestora natomiast będzie skuteczne dopiero od 1 dnia kolejnego roku podatkowego.¹⁷⁴ Zawarcie porozumienia inwestycyjnego jest jawne i podlega opublikowaniu w odpowiednim Biuletynie Informacji Publicznej

W przypadku zmian prawa podatkowego porozumienie inwestycyjne wygasa w zakresie tych zmian lub zostanie zmienione przez strony porozumienia. W przypadku *vacatio legis* krótszego niż 30 dni i nie zawarcia w tym okresie nie dokona się w nim zmian w stosunku do inwestora nie może zostać wszczęte postępowanie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe, nie zostaną także naliczone odsetki.

Postępowanie w celu zawarcia porozumienia inwestycyjnego oraz samo porozumienie inwestycyjne zostało wyłączone spod kontroli sądowej, kwestia odwołania do organu wyższej instancji została pominięta przez ustawodawcę. Przepisy kodeksu postępowania administracyjnego nie mogą zostać zastosowane¹⁷⁵, przepisy OP w art. 220 odsyłają do organu wyższego stopnia (brak uregulowania decyzji wydawanych przez ministra do spraw finansów publicznych), wykładnia teleologiczna wykazywana między innymi przez projektodawcę, charakterze instytucji jak i art. 20zże §3 OP wskazywałaby natomiast na brak możliwości odwołania do organu wyższego stopnia.

Niewątpliwą zaletą takiego porozumienia jest ułatwienie przeprowadzania dużych inwestycji na terenie Polski. Instytucja ta niesie jednak ze sobą wiele zagrożeń¹⁷⁶ takich jak:

- 1) możliwość upolitycznienia dużych procesów inwestycyjnych w Polsce. Organy podatkowe będą związane decyzją wydaną przez silnie upolityczniony centralny organ administracji publicznej. Może to prowadzić do lepszej sytuacji podatkowej dużych podmiotów wchodzących na rynek/inwestujących niż podmiotów będących na polskim rynku od lat i mniejszych;
- 2) brak sądowej kontroli nad porozumieniami inwestycyjnymi co zaburza trójpodział władz;

¹⁷¹ art. 20zx OP

¹⁷² art. 20zv §2 OP

¹⁷³ art. 20zy §1 OP

¹⁷⁴ zgodnie z artykułem 11 OP jest to kolejny rok kalendarzowy

¹⁷⁵ art. 3 §1 pkt. 2 w związku z art. 127 §3 kodeksu postępowania administracyjnego (Dz.U. z 1960 r. nr 30, poz. 168 ze zm.)

¹⁷⁶ opinia autora

- 3) powstawanie rozbieżności w linii interpretacyjnej. W sytuacji, w której decyzje podejmuje więcej niż jeden organ mogą powstać rozbieżności (np. interpretacje indywidualne wydawane na podstawie art. 14j OP) powodujące znaczny wzrost atrakcyjności jednego ze sposobów uzyskania interpretacji. Może to skutkować albo brakiem zainteresowania porozumieniem inwestorskim, albo wykorzystaniem tej instytucji jako narzędzia optymalizacji podatkowej dostępnej jedynie dla silnie ograniczonej grupy podatników;
- 4) pokazanie, że jedynym celem powstania tej instytucji jest ochrona inwestora przed własnymi organami skarbowymi i inflacją prawa podatkowego – znacznie skuteczniejszym rozwiązaniem byłoby rozsądne stanowienie prawa podatkowego oraz dążenie do ugody w postępowaniach podatkowych;
- 5) możliwość wykorzystywania instytucji w celu poznania szczegółów inwestycji i późniejsza umowa zawarcia porozumienia.

Podsumowując, w mojej opinii porozumienie inwestorskie pomimo dobrych idei stanowi niepotrzebną instytucję w prawie podatkowym stanowiącą dodatkowe obciążenie dla finansów publicznych. Angażuje również urzędników do pracy w obszarach, w których podobny efekt można uzyskać innymi, już wyspecjalizowanymi organami administracji publicznej. Może ono również stanowić swoisty wytrych dla podmiotów chcących uzyskać korzyści podatkowe. Moim zdaniem regulacja ta powinna zostać usunięta z polskiego porządku prawnego lub zastąpiona kompletnie inną regulacją wspierającą inwestycje w Polsce.

Organizator:



WYDZIAŁ PRAWA I ADMINISTRACJI
UNIwersytet Warszawski

KNiP
KOŁO NAUKOWE PRAWA PODATKOWEGO

**Patronat
medialny:**

DORADZTWO PODATKOWE
BIULETYN INSTYTUTU STUDIÓW PODATKOWYCH