

Niewątpliwie ostatnie sześć lat nie przejdzie do historii jako okres poważnych reform prawa podatkowego. Większość zmian miała uszczelnić system wymiaru i poboru podatku bądź dostosować do prawa unijnego.

Jako jedno z niewielu pozytywnych działań podjętych przez Ministerstwo Finansów w ostatnich latach należy wskazać uszczelnianie systemu podatkowego w obrocie międzynarodowym. Wiele nowych bądź zmienianych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania wyeliminowało takie praktyki.

Od kilku lat słyszymy przede wszystkim o potrzebie gruntownej reformy ogólnego prawa podatkowego, czyli uchwaleniu nowej ordynacji podatkowej bądź też wprowadzeniu kodeksu podatnika. Postulaty te nie są jednak urzeczywistniane. Kolejne projekty służyły albo usprawnieniu wymiaru i egzekucji podatników, albo wręcz wygodzie w stosowaniu prawa przez urzędników. Trudno znaleźć jakiegoś zasadnicze zmiany chroniące prawa podatników.

Urzędniczy interes

Pozostaje zatem zapytać, dlaczego przez kilka lat nie podjęto żadnych prac nad nową częścią ogólną prawa podatkowego? Czyżby dlatego, że ich inicjatorem miało być Ministerstwo Finansów? Nie ulega wątpliwości, iż projekty tam powstające były i będą służyły głównie usprawnieniu pracy bądź po prostu wygodzie urzędników. Dlatego nie ma tam siły zainteresowanej rzeczywistą reformą ogólnego prawa podatkowego. Przepisy takie powinny powstać niezależnie od samego Ministerstwa Finansów, chociaż z jego udziałem. Najlepszym pomysłem byłoby powołanie Komisji do spraw Reformy Prawa Podatkowego, na przykład z inicjatywą prezydenta.

W dyskusji o reformie prawa podatkowego nie można jednak zapominać o praktyce

Mityczny kodeks podatnika



ADAM MARIAŃSKI

Przez lata państwo nic nie zrobiło, by poprawić sytuację podatnika. A dokonane zmiany służyły wręcz wygodzie urzędników – pisze profesor.

jego stosowania. Od wielu lat zgłaszane są uwagi do sposobu załatwiania spraw przez urzędników, a zwłaszcza konfrontacyjnego stylu prowadzenia kontroli i postępowań podatkowych. Podatnik nie jest traktowany jak uczciwy partner, z którym można prowadzić dyskusję. Dominuje brak zaufania, a nawet zakładana jest nieuczciwość podatnika.

Podatnicy tracą w efekcie zaufanie do organów podatkowych, o czym świadczy ogromna liczba wniosków o indywidualne interpretacje. Podatnik nie wierzy bowiem w informacje uzyskane od urzędnika, a jedynym gwarantem poprawności przyjętej wykładni jest interpretacja wydawana w jego sprawie. Dlatego wbrew powszechnym opiniom ich mnogość nie jest sukcesem, ale jedną z większych porażek organów państwa.

Niestety w Polsce brakuje właściwych instrumentów nadzoru nad postępowaniem organów podatkowych. Sądy administracyjne coraz częściej stają po stronie fiskusa. Przyjmują w wielu sytuacjach korzystniejszą dla niego interpretację przepisów. Jednakże najbardziej negatywną rolę sądy administracyjne

odgrywają w prawie procesowym.

Podatnik zawsze winny

Stan legislacji podatkowej, ale przede wszystkim naganą praktykę stosowania prawa podatkowego przez jego organy, a następnie akceptowanie tej praktyki przez sądy administracyjne ocenił jednoznacznie Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 18 lipca

orzecznictwo rozstrzygające wątpliwości interpretacyjne na korzyść podatnika mogłoby wyeliminować wątpliwości, czy są zgodne z konstytucją te regulacje. Jednakże, co wskazał Trybunał, większość wątpliwości prawnych organy i sądy rozstrzygały z naruszeniem tej zasady.

Tym samym Trybunał zakwestionował tak modną w orzecznictwie teorię, że można przerzucić ciężar dowodzenia na podatnika. W tym zakresie sądownictwo nie tylko nie

Dotatkowo Trybunał wskazał w wyroku, iż obowiązek współdziałania jest przede wszystkim tworem judykatury. To niedopuszczalne, żeby prawa i obowiązki jednostek były ustanawiane nie przez normy prawne, lecz przez orzecznictwo sądowe. Ustawodawca powinien jednoznacznie uregulować ten obowiązek.

Ponadto Trybunał stanowczo wskazuje na silne konstytucyjne podstawy zasady in dubio pro tributario: za niedopuszczalne uznać trzeba analogiczne stosowanie nieprecyzyjnych czy też rozszerzające stosowanie jednoznacznych przepisów podatkowych, gdyby miało to na celu zwiększenie obowiązków podatkowych. Tym samym Trybunał wytknął niedopuszczalną praktykę interpretacji nieprecyzyjnych czy też rozszerzające stosowanie jednoznacznych przepisów podatkowych, co ma na celu zwiększenie obowiązków podatkowych.

Uwagi zawarte w uzasadnieniu orzeczenia Trybunału przekładają się na ujemną ocenę praktyki stosowania prawa podatkowego przez organy oraz sądy administracyjne. Wyrok ten stanowi swoiste wezwanie, aby przywrócić konstytucyjnie chronione prawa podatników. Wymaga to

„Dogmatem dla urzędnika powinno być prowadzenie jak najmniej uciążliwych kontroli

2013 r. (SK 18/09) dotyczącym nieujawnionych źródeł przychodów.

Trybunał wytknął mianowicie, iż w wielu sytuacjach organy stosujące, ale także sądy administracyjne, w razie wątpliwości powinny zgodnie z zasadą in dubio pro tributario (nakaz rozstrzygnięcia wątpliwości faktycznych i prawnych na korzyść podatnika) opowiedzieć się za wykładnią korzystniejszą dla podatnika. Możliwe, iż konsekwentne

wypełniło swoich zadań, lecz także wykreowało negatywne wzorce postępowania, jakże wygodne dla organów podatkowych. Trybunał przypomniał, iż obowiązek ten ciąży wyłącznie na organie podatkowym. Nie wyklucza to możliwości współpracy z podatnikiem, lecz w żaden sposób nie zwalnia organów od obowiązku ustalenia wszystkich okoliczności faktycznych niezbędnych dla określenia (ustalenia) zobowiązania podatkowego.

istotnej poprawy poziomu legislacji, a także zmiany podejścia organów podatkowych. Przede wszystkim konieczne jest porzucenie stylu konfrontacyjnego prowadzenia postępowań podatkowych. W ślad za tym powinno przyjść przywrócenie roli sądów administracyjnych, którą jest kontrola działań administracji i ochrona praw stron prowadzonych przez nie postępowań. Zamiast kreować nowe obowiązki podatników, sądy powinny skierować swój wysiłek w wyeliminowaniu praktyk omijania prawa, zwłaszcza proceduralnego, przez organy podatkowe.

W pierwszej kolejności konieczna jest zatem zmiana zasad funkcjonowania aparatu podatkowego. Od konfrontacji powinny pójść ku kooperacji. Nie znaczy to, iż ma się zmniejszyć liczba kontroli bądź egzekucja należnych zobowiązań. Dogmatem dla urzędników powinno być jednak prowadzenie jak najmniej uciążliwych kontroli, a przede wszystkim sposób załatwiania spraw – z nastawieniem na dyskusję i przekonywanie, a nie na rozwiązania oparte na przymusie państwowym.

Nowa ordynacja

Częściowym remedium mogłoby być także wydawanie większej liczby interpretacji ogólnych. Oczywiście, co jest powszechnie znanym założeniem, ale jakże rzadko wprowadzonym w życie, powinniśmy dążyć do poprawy legislacji podatkowej: przejrzystości wprowadzanych regulacji z zapewnieniem odpowiednio długiego vacatio legis (w mojej ocenie przynajmniej sześciomiesięcznego, a nie jak dotychczas 30-dniowego).

Powinniśmy rzecz jasna zmierzać do uchwalenia nowej ordynacji podatkowej, ale jest to proces rozłożony na kilka lat. Najważniejszym zadaniem jest jednoznaczne określenie obowiązków dowodowych, a ponadto wprowadzenie zasady rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika.