

www.pwc.com

Nowa Ordynacja Podatkowa – głos w dyskusji

lipiec 2015



pwc

Spis treści

1.	<i>Wprowadzenie</i>	3
2.	<i>Ogólne zasady prawa podatkowego</i>	4
3.	<i>Katalog Praw Podatnika</i>	5
4.	<i>Postępowania kontrolne a kontrola podatkowa</i>	8
5.	<i>Przedłużanie postępowań podatkowych i kontroli</i>	9
6.	<i>Interpretacje podatkowe – uniki organów uniemożliwiają uzyskanie ochrony</i>	10
7.	<i>Rozprawa przed organami może szybciej doprowadzić do konsensusu</i>	11
8.	<i>Wyroki trybunalskie a oprocentowanie nadpłaty. Postulaty de lege ferenda.</i>	12
9.	<i>Zakończenie</i>	13

Wprowadzenie

W dniu 17 marca 2015 r. na stronie BIP Ministerstwa Finansów zostały opublikowane przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego Kierunkowe Założenia nowej Ordynacji podatkowej. Równoległe trwają też prace nad nowelizacjami tej obecnie obowiązującej zaproponowane przez Kancelarię Prezydenta RP oraz przez Ministerstwo Gospodarki. Przedsięwzięcia te stały się katalizatorem publicznej debaty. Wśród zgłaszanych postulatów, pojawiły się nawet, konkurencyjne względem Kierunkowych Założeń, prywatne projekty. Należy mieć nadzieję, że ta publiczna burza mózgów rzeczywiście doprowadzi do uchwalenia „wymarzonej” Ordynacji Podatkowej.

Ogólne zasady prawa podatkowego

Zgodnie z Kierunkowymi Załoženiami nowym elementem projektowanej Ordynacji podatkowej ma być katalog ogólnych zasad prawa podatkowego, wśród których znalazła się **zasada rozstrzygnięcia wątpliwości prawnych na korzyść podatnika** (*in dubio pro tributario*). W uchwalonym przez Sejm 10 lipca 2015 r. projekcie „prezydenckim” też pojawił się nowy art. 2a Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika. Aspekt materialno-prawny tej zasady jest tak naprawdę już teraz obecny w systemie prawa podatkowego (por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 lipca 2013 r., sygnatura SK 18/09) i funkcjonuje od dłuższego czasu w debacie publicznej. Niezależnie od tego, wprowadzenie przepisu, który wprost nakazuje rozstrzygnięcie wątpliwości prawnych na korzyść podatnika, jest potrzebne. Przyczyni się to do polepszenia jakości stosowania prawa podatkowego i zapewni podatnikowi w praktyce lepsze gwarancje ochrony jego praw. Nie mniej ważny wydaje się jednak postulat unormowania tej zasady również w jej aspekcie procesowym, w przepisach regulujących postępowanie dowodowe. Chodzi o to, aby **nie tylko wątpliwości prawne, ale także dotyczące stanu faktycznego, były rozstrzygane na korzyść podatnika**.

Wzorem proponowanego rozwiązania jest fundament postępowania karnego – zasada rozstrzygnięcia nie dających się usunąć wątpliwości na korzyść oskarżonego (*in dubio pro reo*). Rozstrzygnięcie niedających się usunąć wątpliwości faktycznych na korzyść oskarżonego jest jednym z gwarantów jego bezpieczeństwa w procesie i stawia istotny wymóg starannego przeprowadzenia postępowania dowodowego przez odpowiednie organy. Zasada ta powinna stać się elementem projektowanej Ordynacji podatkowej.

Istnienie wątpliwości faktycznych, których nie da się usunąć środkami dowodowymi, nie może wywoływać negatywnych konsekwencji dla podatnika. Niepełne ustalenia organu w zakresie okoliczności faktycznych nie są wynikiem nieprawidłowych działań podatnika i w związku z tym nie mogą stanowić podstawy do nałożenia na niego ciężaru podatkowego. Jako pozytywny przykład analogicznej regulacji może posłużyć funkcjonujące w orzecznictwie i doktrynie **domniemanie prawdziwości deklaracji podatkowej** – dopiero jednoznaczne i zupełne ustalenia stanu faktycznego, wskazujące na stan faktyczny inny od twierdzeń podatnika zmaterializowanych w złożonej przez niego deklaracji podatkowej, pozwalają na zastosowanie przez organ odpowiedniej normy prawa materialnego.

Aspekt proceduralny zasady „*in dubio pro tributario*” powinien służyć realizacji **zasady prawdy obiektywnej** przez organ, kładąc nacisk na wyczerpujące i rzetelne przeprowadzenie postępowania dowodowego. Tym samym wzmocniłoby to pozycję podatnika w postępowaniu podatkowym, ponieważ w przypadku niedających się usunąć wątpliwości faktycznych organ byłby obowiązany rozstrzygnąć je na korzyść podatnika.

Katalog praw podatnika

W Kierunkowych Założeniach zauważono coraz częściej pojawiający się postulat stworzenia katalogu praw podatnika. Prace nad stworzeniem takiego katalogu już w 1990 r. rozpoczął Komitet do Spraw Podatkowych Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (*Organisation for Economic Co-operation and Development* - OECD). W 2003 r. OECD opublikowała dokument **Prawa i Obowiązki Podatnika** – Praktyczna Nota (*Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note*) zawierający listę praw podatnika.

Z kolei, w 2013 r. opublikowana została **Modelowa Karta Podatnika** (*Model Taxpayer Charter*) opracowana w ramach współpracy Stowarzyszenia Konsultantów Podatkowych Obszaru Azji i Oceanii (*Asia-Oceania Tax Consultants Association* – AOTCA), Europejskiej Konfederacji Podatkowej (*Confédération Fiscale Européenne* – CFE) i Towarzystwa Adwokatów od Spraw Majątków Powierniczych i Nieruchomości (*Society of Trust and Estate Practitioners* – STEP). Jak donoszą jej twórcy, postanowienia Karty oparte są na wynikach badań przeprowadzonych w 37 państwach, łącznie odpowiadających za ponad 73% światowego PKB. Celem Karty jest wskazanie modelu, który po zaadaptowaniu na potrzeby krajowe może być stosowany w poszczególnych państwach jako narzędzie równoważące obowiązki podatników wobec państwa z ich prawami.

W tym samym roku Dyrekcja Generalna ds. Podatków i Unii Celnej Komisji Europejskiej rozpoczęła publiczne konsultacje na temat potrzeby opracowania **Europejskiego Kodeksu Podatnika** (*European Taxpayer's Code*). Wyniki konsultacji zawarte w Raporcie Podsumowującym zachęciły Komisję Europejską do dalszych prac nad Kodeksem.

Znając przegląd propozycji skatalogowania praw podatnika, warto przyjrzeć się także tym, o których Kierunkowe Założenia nie wspominają, na przykład dotyczących odpowiedniego procesu legislacyjnego, standardów jakim powinny odpowiadać ustawy podatkowe, a nawet ochrony przed podwójnym opodatkowaniem.

Skoro jednocześnie trwają prace nad nową Ordynacją Podatkową i kolejnymi nowelizacjami „starej” uwagę zwraca art. 22 Modelowej Karty Podatnika odnoszący się do **procesu legislacyjnego i procedury konsultacji**. Jak zauważają twórcy Karty projektodawcy mogą (i powinni) korzystać z wiedzy, doświadczenia i rad innych, czyli osób zainteresowanych, tych których wprowadzane prawo będzie dotyczyć, a także ekspertów. Wkład tych osób, a także organizacji branżowych, stowarzyszeń, przedstawicieli nauki, biznesu, zawodów prawniczych z pewnością zaowocuje lepszym efektem końcowym. Konsultacje powinny mieć charakter otwarty, dzięki czemu proces legislacyjny będzie powszechnie postrzegany jako uczciwy i rozsądny. Okres konsultacji powinien być na tyle długi by umożliwił sformułowanie przemyślanych i wartościowych stanowisk. Wszelkie postulaty i wnioski winny być zgłaszane pisemnie i publicznie dostępne. Odpowiedni czas i uwaga powinna być poświęcona na ich przeanalizowanie. Na aprobatę zasługuje zatem fakt, iż rozpoczęciu prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego towarzyszy publiczna debata na temat kształtu nowej Ordynacji podatkowej. Postulaty wysuwne w ramach tej debaty muszą być wzięte pod uwagę i rozważone.

Katalog praw podatnika (c.d.)

Odpowiednio skonstruowany proces legislacyjny zapewni, że zmiany będą przemyślane, a wszelkie „nowości” wprowadzane z rozwagą i bez pośpiechu. Prawo podatkowe wprowadzane w ten sposób ma szansę być trwałym, a nie wymagającym notorycznych nowelizacji. W tym miejscu warto przypomnieć, że obecna Ordynacja podatkowa była nowelizowana dziesiątki razy, często wielokrotnie w ciągu tego samego roku. Wskazane jest by nowa Ordynacja Podatkowa uniknęła tego losu. I tak w kontekście postulatu wprowadzania przemyślanych zmian i działania bez pośpiechu, można zastanowić się czy harmonogram zadań postawionych przed Komisją Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego nie jest zbyt rygorystyczny. Komisja miała bowiem 4 miesiące na opracowanie Kierunkowych Założeń oraz ma teraz 2 lata na opracowanie projektu nowej Ordynacji podatkowej.

Kolejne prawo podatnika, o którym mówi się przy okazji prac nad Europejskim Kodeksem Podatnika to **„Ustanawianie standardów dla ustawodawstwa w zakresie podatków”**, na co składa się zapewnienie jasności i zrozumiałości prawa podatkowego. Twórcy Modelowej Karty Podatnika wyjaśniają, że prawo podatkowe winno być napisane jasnym i jednoznacznym językiem, tak by podatnik nieposiadający profesjonalnej, specjalistycznej wiedzy był w stanie zrozumieć postanowienia prawa podatkowego przy zaangażowaniu rozsądnej ilości czasu, wysiłku i pracy. Powyższe nie dotyczy tylko tych obszarów prawa podatkowego, co do których można rozsądnie oczekiwać, iż wymagają specjalistycznej wiedzy (co dotyczyć może pewnych szczegółowych zagadnień prawa podatkowego, np. restrukturyzacji przedsiębiorstw albo pewnych branż, np. bankowości).

Powyższe oznacza, że postanowienia nowej Ordynacji podatkowej winny być napisane tak by zrozumiał je przeciętny podatnik, który nie posiada specjalistycznej wiedzy z podatków. Zatem nie wystarczy by nowa Ordynacja podatkowa wprowadziła katalogi ogólnych zasad prawa podatkowego i praw podatnika czy też inne instytucje przyjazne podatnikowi, a nieznanne swej poprzedniczce. Konieczne jest także by została napisana w przystępny sposób. Klasycznym już przykładem przepisów napisanych w sposób „nieprzyjazny” podatnikowi są uregulowania obecnej Ordynacji podatkowej dotyczące nadpłat, gdzie ustawodawca zastosował skomplikowane wielostopniowe odesłania. Na przykład, art. 78 § 3 pkt 3 Ordynacji podatkowej dotyczący oprocentowanie nadpłaty celem zrekonstruowania normy prawnej zawartej w tym przepisie odsyła do przypadków przewidzianych w art. 77 § 1 pkt 6, który odsyła do przypadków, o których mowa w art. 75 § 3 odsyłającym do kolejnych przypadków i artykułów. Inna rzecz, że już obecnie obowiązujące prawo zakazuje takich praktyk, a mianowicie § 157 Zasad techniki prawodawczej wprost stanowi, że „nie odsyła się do przepisów, które już zawierają odesłania”.

Przestrzeganie odpowiednich standardów dla ustaw podatkowych powinno być normą, co oczywiście nie przesądza konieczności uwzględnienia tego postulatu w katalogu praw podatnika. Postulaty te są przecież wyrażone w Zasadach techniki prawodawczej, zgodnie z którymi przepisy ustawy redaguje się zwięźle i syntetycznie, unikając nadmiernej szczegółowości, a zarazem w sposób, w jaki opisuje się typowe sytuacje występujące w dziedzinie spraw regulowanych tą ustawą oraz przepisy ustawy redaguje się tak, aby dokładnie i w sposób zrozumiały dla adresatów zawartych w nich norm wyrażały intencje prawodawcy.

Katalog praw podatnika (c.d.)

Jednym z praw wskazywanych przez uczestników inicjatywy dotyczącej Europejskiego Kodeksu Podatnika jest też **ochrona przed podwójnym opodatkowaniem**. Jak wyjaśniono w Raporcie Podsumowującym, pod hasłem tym należy rozumieć istnienie przepisów eliminujących podwójne opodatkowanie albo w ustawodawstwie krajowym, albo na mocy umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych z innymi krajami. Podobnie, art. 19 Modelowej Karty Podatnika stanowi, że prawo podatkowe powinno przewidywać mechanizm unikania podwójnego opodatkowania według metody odliczenia albo metody wyłączenia albo jakiegokolwiek innej właściwej w danych okolicznościach. Podwójne opodatkowanie jest powszechnie postrzegane jako niesprawiedliwe i krzywdzące dla podatników. Z tej przyczyny konieczne jest wprowadzenie mechanizmów unikania podwójnego opodatkowania. Wybór metody jest bez znaczenia tak długo, jak długo spełnia ona swój cel.

Polska zawarła z innymi państwami ponad 90 umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, co oczywiście zasługuje na uznanie. Zauważyć jednak trzeba, że podatnicy to nie tylko podmioty prowadzące działalność biznesową o międzynarodowym zasięgu, ale też zwykli obywatele. Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania dotyczą podatków dochodowych, zostawiając poza swoim zakresem – na przykład – podatek spadkowy. Jak wytknięto w obszernej publikacji *Study on inheritance taxes in EU Member States* przygotowanej na zlecenie Komisji Europejskiej w 2011 r., Polska jest jedynym państwem członkowskim UE, które nie przewiduje w swoim prawie krajowym żadnego mechanizmu unikania podwójnego opodatkowania spadków. Jeszcze w okresie międzywojennym Polska zawarła trzy umowy dotyczące unikania podwójnego opodatkowania spadków, ale żadnej później. Sytuacje podwójnego opodatkowania spadków występują w praktyce (o czym może świadczyć chociażby niedawny wyrok WSA w Szczecinie z 7 maja 2015 r., sygnatura akt: I SA/Sz 284/15), a zatem ustawodawca nie powinien przymykać na to zjawisko oka zasłaniając się koniecznością zapewnienia przychodów gminom (por.: odpowiedź Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów z dnia 19 października 2012 r. na interpelację poselską, znak: SPS-023-9386/12).



Postępowanie kontrolne a kontrola podatkowa

Prace nad nową Ordynacją podatkową mogą także posłużyć do dyskusji na temat instytucji prawa podatkowego, co do funkcjonowania których w obowiązującym stanie prawnym zgłaszano zastrzeżenia. Przykładem może tu być kwestia wyznaczenia jednoznacznej granicy pomiędzy **postępowaniem kontrolnym** wszczynanym przez dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej a prowadzoną w jego ramach **kontrolą podatkową**.

Perspektywa podatników często jest taka, iż Urzędy Kontroli Skarbowej dokonując czynności charakterystycznych dla kontroli podatkowej nierzadko czynią to w ramach postępowania kontrolnego, bez formalnego wszczęcia kontroli (o takim odczuciu ze strony podatników mogą świadczyć - na przykład - interpelacja poselska z dnia 12 czerwca 2013 r., znak: 18833, publikacje prasowe, a nawet wypowiedzi niektórych sądów administracyjnych, na przykład Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu w wyroku z dnia 2 lutego 2011 r w sprawie o sygnaturze: I SA/Po 707/10).

Powyższe ma istotne znaczenie dla podatników, gdyż w przypadku kontroli podatkowej, co do zasady, kontrolujących obowiązują pewne **ograniczenia** mające na celu zapewnienie gwarancji poszanowania praw podatnika. Ograniczenia te polegają na konieczności zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli (zawierającego - między innymi - pouczenie o prawie złożenia korekty deklaracji), okazania przez kontrolujących legitymacji służbowej i upoważnienia do przeprowadzenia kontroli, dokonywania czynności kontroli w obecności osoby upoważnionej przez podatnika, prowadzenia kontroli w siedzibie podatnika oraz w godzinach jego pracy, prowadzenia kontroli sprawnie, w sposób niezakłócający funkcjonowania podatnika, a także zakaz równoczesnego podejmowania i prowadzenia więcej niż jednej kontroli i ograniczenie czasu ich trwania. Ograniczenia te nie obowiązują natomiast w postępowaniu kontrolnym. Sugestia, iż kryterium rozgraniczającym powyższe procedury jest miejsce prowadzenia czynności kontrolnych nie przekonuje. Podobnie jak twierdzenie, iż prowadzenie czynności kontrolnych w siedzibie organu świadczy o braku uciążliwości związanej z zakłócaniem bieżącej pracy przedsiębiorstwa.

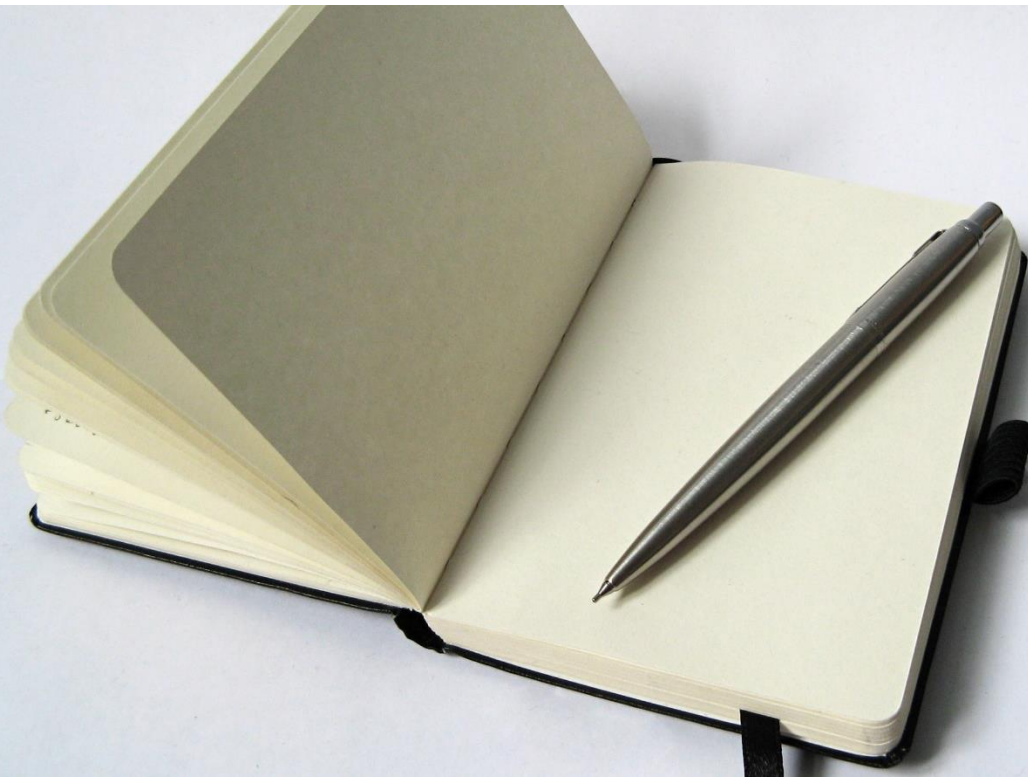
Na przyszłość można zatem postulować wskazanie w ustawie **katalogu czynności kontrolnych**, które organy będą mogły wykonywać jedynie w ramach kontroli podatkowej. Katalog ten mógłby obejmować czynności polegające na badaniu ksiąg podatkowych, umów i faktur, weryfikacji wyciągów z rachunków bankowych, przesłuchiowaniu świadków czy dokonywaniu oględzin. Powyższe pozwoli podatnikom zorientować się z jakim postępowaniem mają do czynienia, jaka jest właściwa procedura i jej ograniczenia, a także jakie uprawnienia im przysługują. W przypadku zaś gdy wskazane czynności zostaną dokonane poza procedurą kontroli podatkowej tak uzyskane dowody nie będą mogły być wykorzystane na niekorzyść podatnika w żadnym postępowaniu go dotyczącym.

Przedłużanie postępowań podatkowych i kontroli

Inna instytucja prawa podatkowego, która w obecnym stanie prawnym może wzbudzać uzasadnione zastrzeżenia podatników to możliwość wielokrotnego **przedłużania postępowań** podatkowych i kontroli oraz brak odpowiedniego narzędzia dyscyplinowania organów ze strony podatnika.

Zgodnie z Ordynacją podatkową w obecnym brzmieniu, załatwienie sprawy wymagającej przeprowadzenia postępowania dowodowego powinno nastąpić bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w ciągu miesiąca, a sprawy szczególnie skomplikowanej – nie później niż w ciągu 2 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania. Sprawy nie wymagające przeprowadzania postępowania podatkowego powinny być załatwiane niezwłocznie. W praktyce jednak często okazuje się, że większość spraw z jakimi przychodzi się skonfrontować organom podatkowym to sprawy „szczególnie skomplikowane”. Dodatkowo postępowania są przedłużane wielokrotnie w drodze przesłania podatnikowi zawiadomienia o przyczynach niezakończenia sprawy w terminie. W efekcie sprawa nie kończy się po miesiącu czy dwóch, lecz ciągnie miesiącami, a nawet latami.

W takiej sytuacji podatnik może wystąpić do organu wyższego stopnia z **ponagleniem**, a następnie do sądu administracyjnego ze skargą na bezczynność organu. Pytanie tylko czy środki te rzeczywiście są skuteczne. Rozważyć można wprowadzenie **silniejszych gwarancji** przestrzegania przez organy podatkowe terminów załatwiania spraw. Być może zdyscyplinowanie organów podatkowych byłoby większe, gdyby ustawa przewidywała, iż po upływie dodatkowego terminu wskazanego w drugim (czy trzecim) zawiadomieniu o przedłużeniu postępowania organ nie może już wydać decyzji na niekorzyść podatnika, a w przypadku postępowania wszczętego z wniosku podatnika o stwierdzenie nadpłaty musi uwzględnić w całości jego żądania.



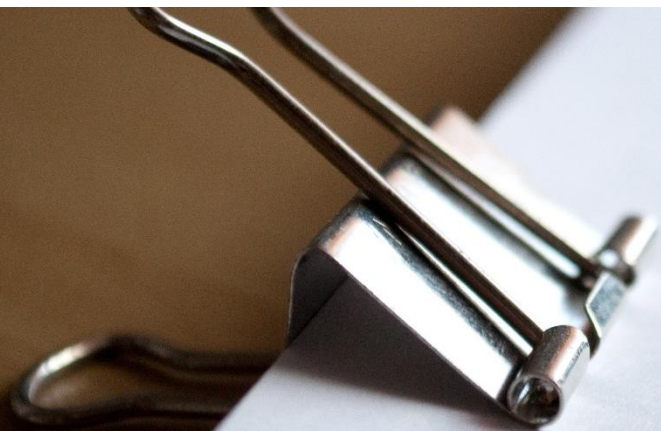
Interpretacje podatkowe – uniki organów uniemożliwiają uzyskanie ochrony

Dyskutując na temat kształtu nowej Ordynacji podatkowej, nie sposób nie wspomnieć o interpretacjach indywidualnych. W celu zapewnienia bezpieczeństwa decyzji biznesowych związanych z rozliczeniami podatków, ustawodawca umożliwia podatnikom, płatnikom i inkasentom złożenie wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej. Mechanizm ten – co oczywiste – ukierunkowany jest na umożliwienie podejmowania decyzji gospodarczych w sposób zgodny z prawem podatkowym, a praktycznie rzecz ujmując, zgodny z podejściem władz skarbowych.

Coraz częściej jednak działający z upoważnienia Ministra Finansów dyrektorzy izb skarbowych **odmawiają wydawania interpretacji**. Jedną z zasadniczych przyczyn takiego stanu rzeczy są zapytania wnioskodawców dotyczące przepisów prawa procesowego, które – w ocenie organów podatkowych – nie mogą podlegać interpretacji.

Do tej pory przepisy Ordynacji podatkowej nie wykluczały w żaden sposób wydawania interpretacji dotyczących przepisów prawa procesowego. Jednakże dotychczasowe orzecznictwo sądowe, w tym Naczelnego Sądu Administracyjnego, zdaje się akceptować podejście władz skarbowych. Dodatkowo, w uchwalonym przez Sejm 9 lipca 2015 r. projekcie „rządowym” nowelizacji Ordynacji podatkowej wprowadzono nieznanе dotychczas zastrzeżenie, że przedmiotem wniosku o interpretację indywidualną nie mogą być przepisy prawa podatkowego regulujące „uprawnienia i obowiązki organów podatkowych i organów kontroli skarbowej”.

Stanowisko to nie jest jednak słuszne i zdaje się być oderwane od realiów działalności gospodarczej. Przecież zapytanie dotyczące **przepisów proceduralnych** może mieć wpływ na rozliczenia podatkowe wnioskodawcy i dotyczyć jego sfery odpowiedzialności podatkowej. Dlatego też sytuacje uzasadniające odmowę udzielenia interpretacji powinny podlegać głębszej refleksji ustawodawcy, ponieważ utrzymywanie obecnego stanu rzeczy przeczy intencji, która przyświecała wprowadzeniu do systemu prawa podatkowego interpretacji indywidualnych.



Rozprawa przed organami może szybciej doprowadzić do konsensusu

Ustawodawca nie wprowadza w Ordynacji podatkowej instrumentów prawnych, które w praktyce mogą doprowadzić do wyeliminowania rozbieżności stanowisk podatnika i organu podatkowego bez angażowania stron sporu w postępowanie odwoławcze czy sądowe.

Częstokroć jednak występują sytuacje, gdy odmienne stanowisko władz skarbowych jest efektem niezrozumienia okoliczności faktycznych i prawnych danej sprawy. Oczywiście nie każdą rozbieżność można usunąć, niemniej jednak bezpośredni kontakt z urzędnikiem może przyczynić się do poszukiwania rozwiązań korzystnych zarówno dla strony postępowania podatkowego, jak i organu podatkowego.

Aktualne przepisy Ordynacji podatkowej dotyczące **rozprawy** (art. 200a – 200d) nie sprawdzają się w praktyce. Zasadnicza wadliwość dotychczasowych rozwiązań prawnych wynika z ograniczenia zakresu rozprawy wyłącznie do postępowania odwoławczego. Wprawdzie przed izbą skarbową/celną można przedkładać nowe dowody i wyjaśniać stan faktyczny sprawy, jednakże kierunek toczącego się postępowania podatkowego wyznaczony jest przez organ pierwszej instancji, który na początkowym etapie sprawy zbiera i ocenia dowody przez pryzmat przepisów prawa materialnego. Dlatego też, rozszerzenie zakresu zastosowania instytucji rozprawy również do postępowań przed organami pierwszej instancji jest uzasadnione i może przyczynić się do **osiągnięcia konsensusu** bez konieczności uruchamiania trybu odwoławczego. Tym bardziej, że wynikająca z art. 200 Ordynacji podatkowej możliwość wypowiedzenia się przez podatnika co do zebranego w sprawie materiału dowodowego następuje w momencie, gdy organ podatkowy ma już ugruntowane stanowisko co do kierunkowego rozstrzygnięcia sprawy i zmiana tego stanowiska na końcowym etapie sprawy jest już praktycznie niemożliwa.

Należy pamiętać, że rozprawa przed organem pierwszej instancji jest dopuszczalna przez przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego, dlatego też brak symetrycznego rozwiązania w Ordynacji podatkowej budzi zdziwienie i stanowi niekonsekwencję ustawodawcy.

Reforma instytucji rozprawy powinna oczywiście iść w parze z wprowadzeniem rozwiązań prawnych zmierzających do wprowadzenia w systemie prawa podatkowego instytucji **ugody administracyjnej**, która na gruncie prawa podatkowego sprawdza się w innych państwach europejskich.

Wyroki trybunalskie a oprocentowanie nadpłaty. Postulaty de lege ferenda

Obecnie obowiązujące przepisy Ordynacji podatkowej wprowadziły mechanizmy prawne gwarantujące możliwość preferencyjnego naliczania **oprocentowania nadpłaty** jeżeli sama nadpłata wynika z wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej lub wyroku Trybunału Konstytucyjnego.

Wprowadzenie tych instrumentów jest słuszne i gwarantuje podatnikom możliwość uzyskania swoistej rekompensaty za naruszenie przez ustawodawcę przepisów konstytucyjnych lub unijnych. Oprocentowanie liczone jest wtedy od dnia powstania nadpłaty, co zasadniczo zwiększa samą kwotę nadpłaconego podatku.

Obecna praktyka władz skarbowych stara się jednak ograniczyć zasięg zastosowania przepisów o oprocentowaniu nadpłat „trybunalskich” wyłącznie do orzeczeń stwierdzających wprost **niezgodność przepisów krajowych** z prawem wspólnotowym lub Konstytucją RP. Organy podatkowe twierdzą, że prawidłowość ta nie dotyczy jednak **wyroków interpretacyjnych**, gdzie mowa jest jedynie o niezgodnej z prawem unijnym lub konstytucyjnym praktyce organów podatkowych lub sądów administracyjnych.

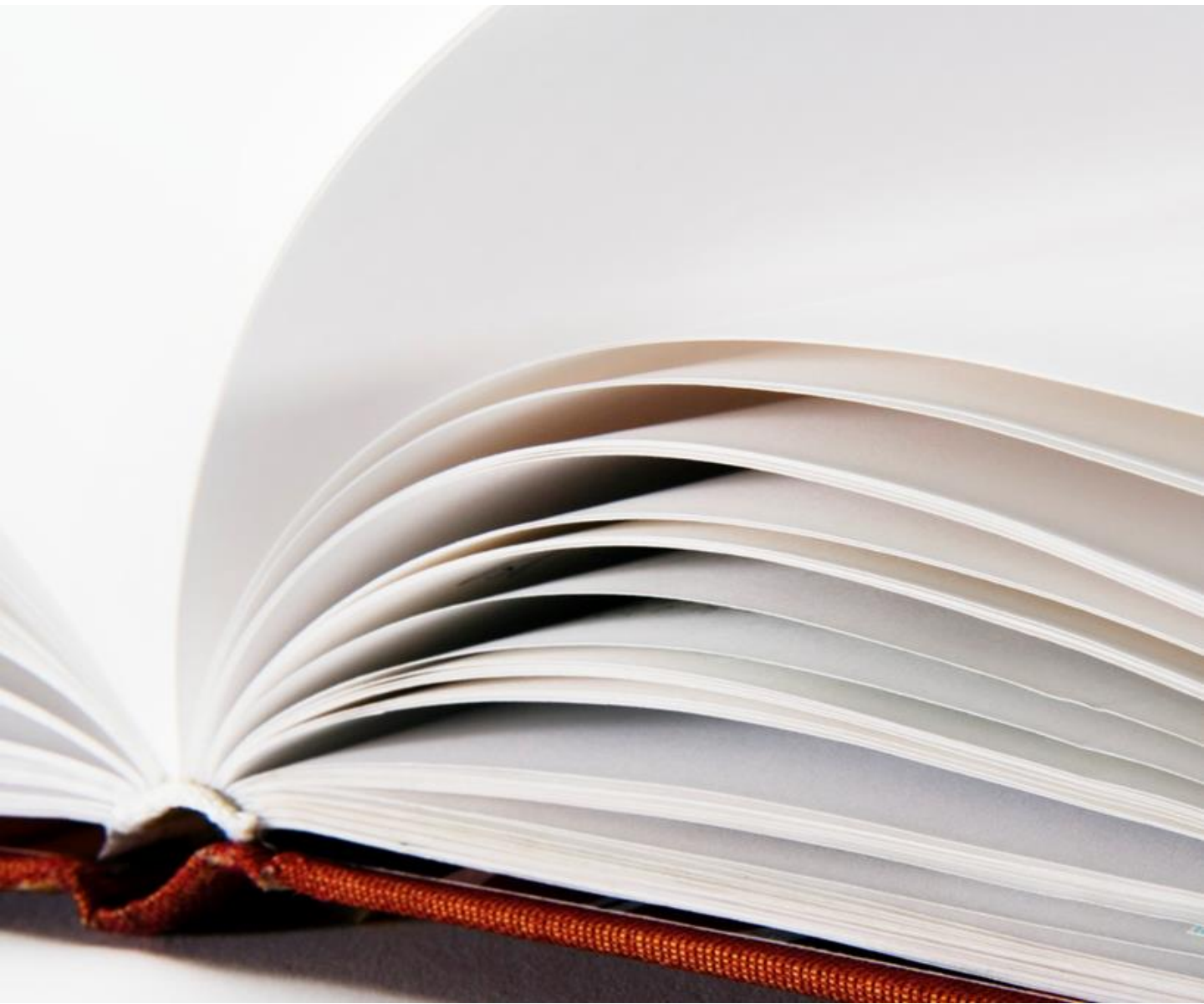
Opór władz skarbowych, pomimo jasnej treści przepisów (wystarczy przecież, że „nadpłata wynika z wyroku TK lub TSUE”) jest niezrozumiały i powinien spotkać się z doprecyzowaniem obecnych regulacji przez ustawodawcę. Wprawdzie sądy administracyjne, w tym NSA, kwestionują te podejście, niemniej ważne jest, również z perspektywy interesu Skarbu Państwa, aby oprocentowanie nadpłaty zostało zwrócone jak najszybciej, skoro zwłoka w merytorycznym zakończeniu sporu skutkuje dalszym naliczaniem odsetek.

Należy również zastanowić się, czy ustawodawca nie powinien pójść krok dalej i wprowadzić preferencyjny sposób naliczania oprocentowania nadpłaty w każdym przypadku istnienia niezgodności przepisów prawa krajowego z prawem wspólnotowym, które zostało dostrzeżone przez sąd bez kierowania pytania prejudycjalnego do TSUE. Przecież sądy administracyjne coraz częściej stwierdzają niezgodność przepisów krajowych z unijnym kierując się dotychczasowym dorobkiem orzecznictwa Trybunału. W takiej sytuacji podatnik powinien również mieć zagwarantowany preferencyjny tryb dochodzenia swoich roszczeń wobec fiskusa, jeżeli zastosowanie niekorzystnej normy krajowej pozostaje w sprzeczności z przepisem unijnym.

O tym, że przepisy Ordynacji podatkowej nie są dostosowane do realiów stosowania prawa unijnego świadczy również 5-letni termin na złożenie wniosku o stwierdzenie nadpłaty, który nie różnicuje w szczególny sposób zwrotu nadpłaty wynikającej z orzeczenia TSUE. Należy pamiętać, że wyrok Trybunału może potwierdzić niezgodność prawa krajowego z prawem unijnym po wielu latach, zaś data publikacji orzeczenia Trybunału uniemożliwia częstokroć odzyskanie nienależnie zapłaconego podatku w sposób sprzeczny z prawem unijnym. Dlatego też ustawodawca powinien **wydłużyć termin** na złożenie takiego wniosku, aby konsekwencje błędnej implementacji prawa unijnego nie były przerzucane na podatnika.

Zakończenie

Powyższe rozważania wskazują tylko na fragment z ogromu zagadnień jakie należy wziąć pod uwagę podczas prac nad nową Ordynacją podatkową tak by sprostała pokładanym w niej nadziejom. Z jednej strony w sposób przemyślany należy podejść do wprowadzania „nowości” takich jak, na przykład, katalog praw podatnika. Z drugiej, należy zmienić te instytucje, które w swoim obecnym kształcie budzą zastrzeżenia. Dodatkowo, jak już kształt instytucji przewidzianych w nowej Ordynacji podatkowej zostanie ustalony, ustawa powinna zostać napisana w sposób zrozumiały dla przeciętnego podatnika.



Kontakt



Mariusz Marecki

Ekspert

☎ +48 519 504 787

✉ mariusz.marecki@pl.pwc.com



Przemysław Antas

Starszy Konsultant

☎ +48 519 506 837

✉ przemyslaw.antas@pl.pwc.com



Radosław Baraniewicz

Starszy Konsultant

☎ +48 519 507 020

✉ radoslaw.baraniewicz@pl.pwc.com



Anna Wysocka-Bar

Starszy Konsultant

☎ +48 519 507 602

✉ anna.wysocka@pl.pwc.com