

Umowy podatkowe w państwie prawa – projekt nowej Ordynacji podatkowej na tle doświadczeń włoskich (cz. 2). Państwo prawa

Tax ‘arrangements’ in the state of law – the draft of the new General Tax Act in the view of Italian experiences (part 2). State of law

Bartosz Gryziak

Doktorant w Katedrze Prawa Finansowego (Uniwersytet Warszawski),
Master di primo livello in Diritto italiano (Università degli Studi di Catania)

Streszczenie

W czasach skarbowości masowej tradycyjne formy działania administracji skarbowej przestają być skuteczne. Poszukuje się więc nowych rozwiązań i proponuje np. zawieranie umów przez organy podatkowe z podmiotami biernymi, co miałyby służyć optymalizacji postępowania. Rozwiązanie takie jest jednak źródłem kontrowersji. Podatkowe standardy konstytucyjne zdają się wykluczać możliwość negocjacji dotyczących zobowiązania podatkowego. Poszukiwane są zatem koncepcje mające pogodzić obie te przeciwstawne tendencje, np. we Włoszech, gdzie instytucja taka funkcjonuje od ponad wieku. Na tle włoskich doświadczeń stawiana jest teza o wadliwej konstrukcji umów podatkowych przewidzianych w projekcie nowej Ordynacji podatkowej.

Słowa kluczowe: niewładcze metody działania administracji skarbowej, umowy podatkowe, władztwo podatkowe, Ordynacja podatkowa.

Summary

In times of the mass taxation traditional forms of action of the tax administration become less and less effective. Tax arrangements between taxpayers and tax administration has been proposed as a new method that would serve for proceedings optimisation. However, such a tool remains a source of doubts: the constitutional tax principles seem to exclude the possibility of negotiations concerning taxes. Therefore, new concepts that would satisfy both these contradictory tendencies are sought – e.g. in Italy where such an institution is in force for over a century. The institution of tax arrangements included in the project of the new General Tax Act seem to be incorrect in the view of the Italian experiences.

Keywords: consensual methods of action of tax administration, tax arrangements, tax authority, General Tax Act.

1. WPROWADZENIE

Przedmiotem analizy w części pierwszej niniejszego artykułu była tzw. skarbowość masowa. Pojęcia tego używa się w doktrynie włoskiej na określenie nowej filozofii podatków, w której wykonywanie prawa podatkowego powierzone jest w pierwszej kolejności podmiotom biernym, zadaniem administracji skarbowej pozostaje zaś jedynie reagowanie na ewentualne nieprawidłowości. To zmniejszenie roli organów władzy publicznej w procesie wymiaru i poboru podatków wynika właśnie z masowości zdarzeń podatkowych – administracja skarbową nie posiada już zasobów umożliwiających jej wyegzekwowanie prawa podatkowego za pomocą swoich władczych uprawnień. Z tego powodu w wielu krajach, w tym także w Polsce, pojawia się tendencja do poszukiwania nowych metod działania administracji skarbowej – już nie

władczych, lecz konsensualnych, w których organ podatkowy, współpracując z podmiotem biernym, pomaga mu w poprawnym wypełnieniu ciężących na nim obowiązków. Tego typu działania mają służyć budowie morale podatkowego, czyli postawy podmiotu biernego zakładającej chęć dobrowolnego i poprawnego wypełnienia ciężącego na nim obowiązku podatkowego. W warunkach skarbowości masowej, wobec ograniczonych możliwości działania administracji, to właśnie postawa podmiotów biernych stanowi fundament prawidłowego funkcjonowania systemu podatkowego w danym państwie. Wydaje się zatem, że jest w pełni zasadne odwoływanie się do niewładczych metod działania administracji skarbowej. Należy jednak zadać pytanie: czy w państwie prawa jest to dopuszczalne? Odpowiedź na nie jest przedmiotem niniejszej drugiej części artykułu.

2. WŁADZTWO PODATKOWE

Prawo podatkowe podlega szczególnemu rygorowi, który wynika z konstytucyjnego ukształtowania tzw. władztwa podatkowego. Na gruncie tej gałęzi prawa o władztwie podatkowym mówi się w aspekcie negatywnym, gdyż normy konstytucyjne stawiają jego granice, których władzy publicznej przekroczyć nie wolno. Wynika to z tego, że podatki stanowią władczą ingerencję w sferę praw majątkowych obywateli, a regulacja konstytucyjna w tym zakresie pełni przede wszystkim funkcję ochronną. Tak też jest w praktyce – na konstytucyjną regulację władztwa podatkowego składają się co do zasady dwa ograniczenia, których ujęcie legislacyjne obrazuje tabela 1.

Pierwsze ograniczenie dotyczy formy stanowienia prawa podatkowego, tj. wprowadza zasadę wyłączności ustawy w zakresie podstawowych elementów stosunku zobowiązania podatkowego (w Konstytucji RP wymienionych w przepisie, we włoskiej – wskazywanych przez doktrynę [3, s. 10]). W efekcie przyjmuje się, że podatkowy stan faktyczny, którego nakreślenie należy do wyłącznej kompetencji organu ustawodawczego, zastępuje w stosunku zobowiązania podatkowego element woli stron obecny w stosunku zobowiązania cywilnego [4, s. 43-44]. Rolą organu administracji i podmiotu administrowanego jest zatem jedynie konkretyzacja decydującej w tym zakresie woli ustawodawcy. Z tego powodu we Włoszech mówi się o zasadzie niedyspozytywności zobowiązania podatkowego (wł. *principio di indisponibilità del tributo*), gdyż stronom stosunku zobowiązaniowego nie przysługuje prawo do swobodnego dysponowania zobowiązaniem podatkowym [3, s. 241-242]. W Polsce przez wiele lat podkreślano natomiast, że sprawy podatkowe nie mogą stanowić przedmiotu negocjacji między organem podatkowym a podmiotem biernym [zob. 5, s. 45]. Niemniej uważna lektura przytoczonych przepisów prowadzi do wniosku, że po pierwsze, dotyczą one wyłącznie sfery materialnoprawnej, a kwestie formalnoprawne zostawiają w obszarze zastosowania mniej rygorystycznej ogólnej zasady praworządności, a po drugie, w ramach sfery materialnoprawnej szczególny rygor ustanowiony przez te przepisy dotyczy głównie kwestii wymiaru podatku, ale już nie jego poboru. Nie jest zatem tak, że wola ustawodawcy w ramach stosunku zobowiązania podatkowego całkowicie zabiera miejsce dla woli stron, gdyż pozostawione są pewne kwestie poboczne, w których stronom mogą przysługiwać

uprawnienia kształtujące ten stosunek (np. organ może przyznawać ulgi w spłacie). Uprawnienia te nie mogą jednak dotyczyć ani *an*, ani *quantum* zobowiązania podatkowego.

Drugie ograniczenie dotyczy treści stanowionego prawa – chociaż ustawodawca posiada swobodę w stanowieniu norm prawopodatkowych, to nie jest to całkowita dowolność. Tworzone prawo podatkowe musi spełniać standardy równości, powszechności czy sprawiedliwości opodatkowania [zob. 6]. Warto przy tym zwrócić uwagę na obecną w polskiej judykaturze i doktrynie, a we Włoszech także w warstwie legislacyjnej, zasadę zdolności płatniczej (lub podatkowej – w Polsce można spotkać różne określenia), tj. zdolności ekonomicznej podatnika do poniesienia ciężaru podatkowego, której obecność ma warunkować dopuszczalność (konstytucyjność) opodatkowania [4, s. 62 i nast.; 6]. W tym kontekście czasem podnosi się kwestię, że to organ podatkowy, a nie ustawodawca, znajduje się na tyle blisko podatnika, aby móc w pełni realizować tę zasadę, tj. dostosować wymiar podatku do zdolności płatniczej konkretnego podmiotu. Jak jednak wskazują przeciwnicy takiego podejścia, przyznanie takich uprawnień administracji skarbowej narażałoby podatnika na arbitralność jej działań, a w konsekwencji stałoby w sprzeczności z Konstytucją RP. Zarzuty podobnej natury dotyczą także umów podatkowych. Biorąc bowiem pod uwagę drugą obok niedyspozytywności szczególną cechę stosunku zobowiązania podatkowego, jaką jest konieczna nierówność stron, istnieje ryzyko, że w ramach negocjowania umowy organ podatkowy może nadużywać swojej uprzywilejowanej pozycji i narzucać podmiotowi biernemu niekorzystne dla niego rozwiązania [4, s. 72 i nast.]. Warto pamiętać o tych zarzutach, podstawowym pytaniem pozostaje jednak możliwość pogodzenia koncepcji umów podatkowych ze standardami konstytucyjnymi, czemu służą różne koncepcje formułowane w doktrynie.

3. KONCEPCJE UMÓW PODATKOWYCH

W ramach próby wpisania instytucji umów podatkowych we włoski system prawa w tamtejszej doktrynie sformułowano trzy koncepcje. Pierwsza z nich – transakcyjna (wł. *contrattuale*) – upatruje w tego typu instytucjach ustawowego wyjątku od zasady niedyspozytywności. W tym świetle umowa podatkowa stanowi zwykłą ugodę stron co do zawisłego między nimi sporu. Pozostałe dwie koncepcje, kwalifikowane w przeciwieństwie do pierwszej jako „nieumowne”, stoją na

Tabela 1

Ograniczenie co do	Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej [1, dalej „Konstytucja RP”]	Konstytucja Republiki Włoskiej [2] (tłum. własne)
Formy	Art. 217. 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.	Art. 23. Żadne świadczenie osobiste ani majątkowe nie może zostać nałożone inaczej niż na podstawie ustawy.
Treści	Art. 84. Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie.	Art. 53. Wszyscy obowiązani są uczestniczyć w wydatkach publicznych stosownie do swojej zdolności płatniczej. System podatkowy jest ukształtowany zgodnie z kryterium progresywności.

stanowisku, że instytucja umowy podatkowej nie deroguje zasady niedyspozytywności zobowiązania podatkowego, lecz inaczej ją ujmuje. Koncepcje te odpowiadają po części doktrynom normatywizmu i decyzyjonizmu. W myśl pierwszej z nich – weryfikacyjnej (wł. *accertativa*, odpowiadającej w ocenie autora doktrynie normatywizmu) – zasada ta wiąże organ w pełni, tj. nie pozostawia żadnej przestrzeni do swobodnych decyzji stron. Przedmiotem porozumienia może być zatem jedynie poprawne zastosowanie prawa podatkowego, w czym podmiot bierny może aktywnie pomagać organowi podatkowemu w zamian za pewne korzyści podatkowe (np. w zakresie obniżenia sankcji za ustalone w ten sposób naruszenia). Podejście to najlepiej obrazuje fakt, że w myśl tej koncepcji umowa podatkowa nie stanowi jednego aktu, lecz dwa – zwykłą władczą decyzję organu podatkowego oraz akt przystąpienia podmiotu biernego do tej decyzji, w wyniku którego ten ostatni zrzeka się swojego prawa do zaskarżenia wydanej decyzji. Trzecia z omawianych koncepcji – decyzyjna (wł. *concertiva*, którą w ocenie autora można wiązać z doktryną decyzyjonizmu) – nie neguje związania organu podatkowego zasadą niedyspozytywności, lecz wskazuje, że należy rozróżniać:

- 1) niedyspozytywność punktową, gdy rozwiązanie danego problemu jest jednoznaczne ze względu na brzmienie prawa lub zagadnienie faktyczne, a zatem nie ma żadnej przestrzeni dla swobodnych decyzji stron stosunku zobowiązania podatkowego – możliwa jest jedynie weryfikacja poprawnego zastosowania normy prawnopodatkowej;
- 2) niedyspozytywność zakresową, gdy rozwiązanie danego problemu należy do zakresu możliwych rozwiązań o jasno wytyczonych granicach – w takim wypadku także nie ma przestrzeni do swobodnego decydowania, gdyż organy podatkowe (inaczej niż organy administracji) nie posiadają dyskrecjonalnych uprawnień, w takiej sytuacji muszą zatem wybrać rozwiązanie najbardziej zgodne z zasadami prawa podatkowego – znów możliwa jest jedynie weryfikacja poprawnego zastosowania normy prawnopodatkowej;
- 3) niedyspozytywność odwróconą, gdy rozwiązanie danego problemu należy do zakresu możliwych rozwiązań o niedających się jednoznacznie wytyczyć granicach – w takim wypadku otwiera się przestrzeń do negocjacji jako tzw. mniejsze zło; ustalenia stron mają już zatem konstytutywny, a nie jedynie deklaratoryjny, charakter.

W ten sposób w ujęciu koncepcji decyzyjnej umowy podatkowe stanowią akty *sui generis* [3, s. 411-412; 7, s. 271-272; 8].

Ostatnia ze wspomnianych koncepcji zdaje się korespondować z niemiecką koncepcją umów administracyjnych (niem. *Vergleichsvertrag*), których zawarcie jest możliwe wyłącznie wtedy, gdy ustalenie danej okoliczności faktycznej lub prawnej nie jest możliwe w toku postępowania dowodowego. W tym wypadku porozumienie stron także ma stanowić „mniejsze zło” w porównaniu do standardowej procedury, która wymusza podjęcie żmudnych działań pozbawionych szansy powodzenia. Koncepcja ta została recypowana w polskiej doktrynie na gruncie prawa administracyjnego, a następnie została przeniesiona do prawa podatkowego – umowę podatkową w świetle polskiego projektu można zawrzeć w każdej sprawie,

jeżeli wprost nie zakazuje tego prawo (co dotyczy np. wysokości zobowiązania podatkowego), a o dopuszczalności zawarcia umowy ma decydować natura danego zagadnienia [9, s. 969; 10, s. 433 i 434].

Kiedy mówi się o niemieckich umowach administracyjnych, warto podnieść także kwestię ich relacji do decyzji administracyjnej – otóż mogą one ją zastępować, mogą jej towarzyszyć lub też mogą nie pozostawać z nią w żadnej relacji [11, s. 138]. Z oczywistych względów włoskie rozwiązanie wybiera pierwszą z tych możliwości – horyzontalna decyzja podatkowa wydana z przystąpieniem podmiotu biernego stanowi alternatywę dla wertykalnej decyzji podatkowej wydawanej samodzielnie przez organ. Tymczasem autorzy polskiej umowy podatkowej wybrali wariant, w którym umowa podatkowa towarzyszy decyzji podatkowej – sama jej nie zastępuje, lecz wiąże organ przy jej wydawaniu (co tworzy mimowolnie dodatkową kategorię skarg na decyzje niezgodne z zawartą umową). Autorzy uzasadnienia projektu nie wskazali *ratio legis* takiego rozwiązania [11, s. 138; 10, s. 432].

4. ZAKOŃCZENIE

Poczyniona w obu częściach niniejszego artykułu analiza umożliwiła postawienie tezy, że przedmiotem negocjacji przy zawieraniu umów podatkowych mogą być wszystkie okoliczności danej sprawy, z tym że niektóre z nich mogą być negocjowane bezpośrednio – dotyczy to bądź uprawnień stron o charakterze dyskrecjonalnym (np. udzielenia przez organ ulgi w spłacie), bądź też kwestii wymagających działań o charakterze decyzyjnym (np. ustalenie niemożliwych do zweryfikowania okoliczności faktycznych sprawy); w tych wypadkach ustalenia stron będą miały charakter konstytutywny, a inne mogą być negocjowane jedynie pośrednio – dotyczy to kwestii, które mogą być weryfikowane przez strony, jak wystąpienie określonych przesłanek zastosowania danej instytucji (co pośrednio wywiera skutek w kwestiach zastrzeżonych dla woli ustawodawcy, jak należność czy wysokość zobowiązania podatkowego); w takim wypadku porozumienie stron ma charakter deklaratoryjny. O ile w pierwszym wypadku można mówić o prawdziwej umowie stron, o tyle w drugim – w instytucji *de qua* widzieć należy jedynie narzędzie rozwiązywania sporów (ekwiwalent znanych prawu cywilnemu alternatywnych metod rozwiązywania sporów na gruncie prawa podatkowego). Umowy podatkowe mają zatem niejednorodną naturę, różną w zależności od przedmiotu porozumienia. W tej perspektywie nie ma potrzeby wyłączenia określonych kwestii z zakresu zagadnień mogących być przedmiotem uzgodnień, jak czyni to polski projektodawca.

Ponadto instytucja umów podatkowych może mieć charakter samoistny, tj. stanowić decyzję horyzontalną (wydawaną wspólnie przez strony), która zastępowałaby decyzję wertykalną (wydawaną samodzielnie przez organ), lub też niesamoistny – w takim wypadku konieczna jest następcza decyzja wertykalna. Ze względu na ekonomikę postępowania wybór tego drugiego rozwiązania przez projektodawców nowej Ordynacji podatkowej budzi wątpliwości. Umowa podatkowa ma skracać postępowanie, a nie je wydłużać, tzn. być dodatkowym fragmentem procedury przed wydaniem zwykłej decyzji. Ponadto, jak już wspomniano, takie rozbitcie instytucji na akt umowy i akt następczej decyzji stwarza dodatkowe pole do

sporów sądowych, gdyż możliwy staje się brak zgodności między obydwoma aktami.

Odpowiedzi wymaga także pytanie, czy właściwym wehikułem prawnym dla umów podatkowych jest instytucja umowy, którą przewidziano w projekcie nowej Ordynacji podatkowej, czy też np. funkcjonująca we Włoszech instytucja przystąpienia (adhezji) do decyzji podatkowej. Po pierwsze pamiętać należy o tym, że umowy podatkowe tylko częściowo mają charakter transakcyjny, który umożliwia stronom swobodne decydowanie o sprawie, w dużej mierze natomiast zachowują charakter jedynie komunikacyjny, który umożliwia stronom dojście do konsensusu w przedmiocie stanu faktycznego i jego prawidłowej subsumpcji. Z tego powodu koncept „umowy” może prowadzić do błędnego odbioru społecznego rzeczonyj instytucji, o czym świadczy zmiana nazwy, jaka nastąpiła we Włoszech. Tymczasem pojęcie „decyzji” w większym stopniu zdaje się wskazywać, że wciąż mowa o mechanizmie służącym do wykonania prawa. Biorąc natomiast pod uwagę przedstawioną powyżej pierwszorzędną rolę podmiotów biernych w procesie stosowania prawa podatkowego, zasadne wydaje się dopuszczenie ich do wydawania takich aktów – jest to zgodne z zasadą subsydiarności, jaka wynika z idei piramid wdrożenia, gdyż umożliwia organom podatkowym załatwienie sprawy podatkowej w drodze porozumienia bez konieczności odwołania się do bardziej angażujących działań władczych. Ponadto warto odwołać się do cywilnej koncepcji umów adhezyjnych, w których autonomia woli strony słabszej jest ograniczona jedynie do możliwości zaakceptowania lub nie oferty strony dominującej. Podobnie na gruncie prawa podatkowego organ podatkowy znajduje się w pozycji uprzywilejowanej – posiada ostatecznie pełną swobodę rozstrzygnięcia danej sprawy, czy to za pomocą decyzji horyzontalnej, czy to za pomocą decyzji wertykalnej. Podmiotowi biernemu pozostaje jedynie możliwość adhezji do ostatecznej „oferty” organu wypracowanej w toku negocjacji. Z tych powodów koncepcja przystąpienia

do decyzji podatkowej, jako instytucji prawnej umożliwiającej konsensualne załatwienie sprawy podatkowej, wydaje się lepszym rozwiązaniem niż koncepcja umowy, którą przyjęto w polskim projekcie.

Całkowicie odrębną kwestią pozostaje natomiast zapewnienie mentalnej gotowości piastunów organów podatkowych oraz podmiotów biernych lub ich reprezentantów do stosowania tego typu mechanizmów. Należy jednak zasygnalizować, że może ona stanowić, obok wadliwości konstrukcyjnych, główną przyczynę niepowodzenia wdrożenia w Polsce projektowanej instytucji umowy podatkowej.

Bibliografia:

- [1] Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze sprostowaniem i zm.
- [2] Costituzione della Repubblica Italiana, Gazzetta Ufficiale nr 298 z dnia 27 grudnia 1947 r.
- [3] S. La Rosa, *Principi di diritto tributario*, G. Giappichelli Editore, Torino 2016.
- [4] A. Nita, *Porozumienia w prawie podatkowym. Horyzontalne metody determinacji powinności podatkowej*, Warszawa 2014.
- [5] Komisja Kodyfikacyjna Ogólnego Prawa Podatkowego, *Kierunkowe założenia nowej ordynacji podatkowej*, Warszawa, wrzesień 2015 r.
- [6] Wyrok TK z dnia 28 października 2015 r., K 21/14.
- [7] F. Randazzo, *Manuale di diritto tributario*, G. Giappichelli Editore, Torino 2018.
- [8] M. Versiglioni, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, 2015, www.treccani.it (dostęp: 2.04.2019).
- [9] F.O. Kopp, U. Ramsauer, *Verwaltungsverfahrensgesetz. Kommentar*, München 2003, za: A. Krawczyk, *Umowa administracyjna, w: Reforma prawa o postępowaniu administracyjnym. Raport zespołu eksperckiego*, Warszawa, maj 2016, s. 129 i 130.
- [10] Uzasadnienie projektu ustawy – Ordynacja podatkowa, pismo Prezesa Rady Ministrów do Marszałka Sejmu z dnia 4 czerwca 2019 r., DKPL. WK.10.2.20.2019.EJ(20).
- [11] A. Krawczyk, *Umowa administracyjna, w: Reforma prawa o postępowaniu administracyjnym. Raport zespołu eksperckiego*, Warszawa, maj 2016.

Artykuł do redakcji wpłynął: 12.06.2019 r.

Zweryfikowaną wersję po recenzji otrzymano: 24.09.2019 r.

Adres autora: gryziak.bartosz@gmail.com

NOWOŚĆ WYDAWNICZA



PODATEK OD TOWARÓW I USŁUG: REFLEKSJE NA ROK 2019 WYDANIE SZÓSTE ROZSZERZONE I ZAKTUALIZOWANE

prof. dr. hab. Witold Modzelewski

Niniejsza książka jest uporządkowanym zbiorem artykułów, które ukazały się głównie w „Serwisie Doradztwa Podatkowego” wydawanym w formie elektronicznej przez Instytut Studiów Podatkowych (www.isp-modzelewski.pl) oraz w miesięczniku „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” ukazującym się nakładem Instytutu od ponad 22 lat. Teksty te mają charakter praktyczny i adresowane są do Czytelników zajmujących się zawodowo podatkiem od towarów i usług. Mogą również służyć studentom poznającym tajniki tego podatku. Przystępny sposób narracji, prostota przekazu, połączone z profesjonalnym podejściem, pozwalają Czytelnikowi zrozumieć podatek od towarów i usług i poszerzyć wiedzę na jego temat. Książka uwzględnia stan prawny na dzień 1 stycznia 2019 r.

Zeszyt 282, 202 strony, format A5, oprawa miękka