

Umowy podatkowe w państwie prawa – projekt nowej Ordynacji podatkowej na tle doświadczeń włoskich (cz. 1). Skarbowość masowa

Tax ‘arrangements’ in the state of law – the draft of the new General Tax Act in the view of Italian experiences (part 1). Mass taxation

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.

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

1. WPROWADZENIE

Na potrzeby niniejszego artykułu za umowę podatkową uznaje się każdą instytucję prawną, która umożliwia konsensualne, tj. oparte na porozumieniu stron, a nie na władczym podporządkowaniu jednej strony drugiej, załatwienie sprawy podatkowej lub poszczególnych jej kwestii – mowa zatem o umowie w znaczeniu materialnym, a nie formalnym. Kontrowersyjność tego typu mechanizmów wynika z napięcia między dwiema wartościami: dyrektywą optymalizacji postępowania, której miałyby służyć wprowadzenie umów podatkowych do porządku prawnego, oraz zasadą państwa prawa, która mogłaby doznać uszczerbku, gdyby przyznać organom podatkowym władzę w zakresie negocjowania kwestii dotyczących zobowiązania podatkowego.

Niniejszą koncepcję implementować ma instytucja umowy podatkowej, przewidziana w projekcie nowej Ordynacji podatkowej. Umowy takie będą mogły być zawierane w granicach prawa w każdej prawnie dopuszczalnej kwestii (katalog otwarty, wyłączenia dotyczyć mają m.in. wysokości zobowiązania podatkowego), a zawarte w nich ustalenia mają wiązać organ podatkowy przy wydawaniu decyzji (z drobnymi wyjątkami, np. jeżeli umowę zawarto z naruszeniem prawa) [1]. Czy jest to właściwe rozwiązanie?

Zważywszy na skromne doświadczenia polskiego prawa z instytucją *de qua* (wskazać można jedynie na praktycznie martwą instytucję postępowania mediacyjnego w ramach postępowania przed sądami administracyjnymi¹⁾), kiedy analizuje się przedstawiony problem, warto odwołać się do doświadczeń innych krajów. Szczególnie godne uwagi są

Włochy, gdzie instytucja umowy podatkowej (wł. *concordato tributario*) była przewidziana jeszcze w XIX w. (w tym miejscu trzeba zaznaczyć, że wkrótce po zjednoczeniu Włoch tamtejsze prawo podatkowe pozostawało pod przemożnym wpływem koncepcji cywilistycznych)². Następnie w latach 50. już XX w., tj. zaraz po II wojnie światowej, kiedy jeszcze w cieniu faszystowskiego reżimu stawiano fundamenty Republiki, umowę tę przekształcono w przystąpienie (adhezję) podmiotu biernego do decyzji podatkowej (wł. *adesione all'accertamento*), gdyż takie rozwiązanie miało lepiej oddawać naturę prawną tej instytucji [zob. tzw. ustawa Tremelloni, 4]. Mimo to w latach 70. ubiegłego wieku instytucję tę (prawie całkowicie) usunięto z włoskiego porządku prawnego ze względu na zarzuty natury korupcyjnej³. Nie był to jednak koniec jej historii, bo po kolejnym 20-leciu powróciła ona do włoskiego systemu prawa jako podstawowe narzędzie całego pakietu rozwiązań mających ograniczyć liczbę sądowych postępowań podatkowych⁴. Warto zatem zadać pytanie: dlaczego włoski ustawodawca zmienił zdanie? Omówienie przyczyn, z których wynikać ma konieczność wdrażania niewłaściwych metod działania administracji skarbowej, stanowi przedmiot części pierwszej niniejszego artykułu. W części drugiej zostaną przedstawione ograniczenia, jakie w tym zakresie wynikają z konstytucyjnych zasad podatkowych, oraz wnioski.

2. SKARBOWOŚĆ MASOWA

Jako przyczynę powrotu umów podatkowych do włoskiego prawa wskazać należy tzw. skarbowość masową (wł. *fiscalità di massa*), która we Włoszech zaczęła kształtować się jeszcze w latach 70. XX w. w wyniku przemian społeczno-gospodarczych⁵. Skutkuje ona kryzysem na gruncie prawa podatkowego klasycznej, pozytywistycznej koncepcji stosunków publicznoprawnych, zakładającej omnipotencję organów władzy publicznej, które mają być zdolne zapewnić wykonanie prawa za pomocą władczych uprawnień; obrazowo model ten w niemieckiej doktrynie prawa publicznego nazywa się stosunkiem przemocy (niem. *Gewaltverhältnis*). Prawo podatkowe odchodzi zatem od wzorców prawa administracyjnego, a wykazuje tendencję do przerzucania obowiązków związanych z jego wykonywaniem na podmioty bierne (co dotyczy także Polski). Obecnie powszechnym standardem jest bezdecyzyjny tryb poboru podatków i związana z nim zasada samowymiaru, a jeżeli wziąć pod uwagę przykładowo programy współpracy przy wypełnianiu obowiązku podatkowego (ang. *cooperative compliance*, por. umowa o współpracy – także zawarta w projekcie nowej Ordynacji podatkowej), może dojść do tego np. obowiązek samokontroli [10, w szczególności rozdział 4]⁶.

Jak zatem widać, wykonywanie prawa podatkowego powierzono jest w pierwszej kolejności podmiotom biernym, do organów podatkowych należy natomiast reagowanie na ewentualne nieprawidłowości. Z tego powodu we włoskiej doktrynie mówi się, że decyzje podatkowe przestają należeć do sfery fizjologii podatków, a przechodzą do sfery ich patologii [11, s. 248].

Jeszcze mocniej zamianę ról między organami podatkowymi a podmiotami biernymi wyraża koncepcja włoskiego sądowego postępowania podatkowego jako postępowania o odwróconych stronach: chociaż formalnie powodem jest

podmiot bierny, który zaskarża decyzję organu podatkowego, to materialnie powodem jest organ podatkowy, który w zaskarżonej decyzji zakwestionował zastosowanie prawa podatkowego przez podmiot bierny. W konsekwencji odwróceniu ulega rozkład ciężaru dowodu (tu warto wskazać, że sam fakt pojawiania się koncepcji ciężaru dowodu na gruncie prawa podatkowego świadczy o słabości organów podatkowych, które nie są już w stanie wszechstronnie wyjaśnić okoliczności danej sprawy) [12, s. 3]. W Polsce kwestia ciężaru dowodu w sprawach podatkowych wciąż budzi kontrowersje jako „obca” naturze zobowiązania podatkowego, które ma być determinowane wyłącznie przez ustawę, a nie siłę argumentacyjną stron. Podejście takie – w dobie skarbowości masowej – ocenić należy według autora jako nieodpowiadające realiom społeczno-gospodarczym [13, s. 286].

Jeśli zatem się przyjmie, że ciężar wykonywania prawa podatkowego (inaczej niż w prawie administracyjnym) spoczywa na podmiocie biernym, należy zwrócić uwagę na jego działanie. Ze względu na jego skutek podmiot bierny ma do wyboru trzy drogi:

- 1) rzetelnego wypełnienia obowiązku podatkowego, czyli zachowania zgodnego i formalnie, i materialnie z normą prawnopodatkową (ang. *tax compliance*, co odpowiada łac. *secundum legem*);
- 2) unikania opodatkowania, czyli zachowania pozornie formalnie zgodnego z treścią normy prawnopodatkowej, lecz pod względem materialnym sprzecznego z jej celem (ang. *tax avoidance*, co odpowiada łac. *praeter legem*, czyli obejściu prawa);
- 3) uchylania się od opodatkowania, czyli zachowania wprost naruszającego normę prawnopodatkową tak formalnie, jak i materialnie (ang. *tax evasion*, co odpowiada łac. *contra legem*).

Ze względu na zamiar podmiotu biernego można próbować wyróżnić także wadliwe wypełnienie obowiązku podatkowego, czyli zachowanie, które miało doprowadzić do rzetelnego wypełnienia obowiązku podatkowego, lecz z jakichś przyczyn nie osiągnęło tego rezultatu. Podobnie rzetelne wypełnienie tego obowiązku można dzielić na dobrowolne i wymuszone. Z perspektywy funkcjonowania systemu podatkowego kluczowe pytanie dotyczy tego, jak sprawić, aby podmioty bierne wybierały pierwszą z tych dróg, a zatem jak doprowadzić do skutku w postaci powszechnego poprawnego rozliczenia [zob. 14, s. 188 i nast.].

Wybór jednego ze wskazanych zachowań zależy od tzw. morale podatkowego (ang. *tax morale*), czyli postawy podmiotu biernego, która powinna przyjąć postać woli dobrowolnego rzetelnego wypełnienia ciężącego na nim obowiązku [15, s. 1-27]. To, czy rzeczywiście przyjmie taką postać, zależy od wielu czynników. Warto wymienić ekonomiczne, które będą przemawiać raczej przeciw poprawnemu rozliczeniu (w klasycznym ujęciu do oszustw podatkowych skłaniać ma właśnie rachunek zysków i strat), lub też psychologiczne (takie jak strach przed wykryciem i ukaraniem lub poczucie sprawiedliwości podatkowej), które mogą budować wolę rzetelnego wypełnienia obowiązku podatkowego [16, s. 7 i 8].

W świetle powyższego administracja skarbowa w swoim działaniu powinna uwzględnić jako podstawową funkcję zadanie budowania morale podatkowego wśród podmiotów

biernych. Służyć temu ma wdrażanie koncepcji regulacji re-sponsywnej (ang. *responsive regulation*) [zob. 17, s. 385-394; szerzej: 18] oraz zarządzania metaryzykiem podatkowym (ang. *meta risk management, compliance risk management*) [19]. Prowadzą one do przyjmowania tzw. piramid wdrożenia (ang. *pyramid enforcement approach*), tj. usystematyzowanych strategii działania organów podatkowych, zakładających powiązanie określonych form działania z określonym poziomem ryzyka podatkowego generowanego przez dany podmiot bierny na zasadzie im wyższe ryzyko podatkowe, tym intensywniejsze działanie. Ma to wytworzyć dwie tendencje:

- 1) pierwsza, tzw. ku podstawie piramidy, gdzie znajdują się podmioty dobrowolnie rzetelnie wypełniające swoje obowiązki, ma wywierać presję na podmiotach biernych, aby te w celu uniknięcia intensywniejszych działań ze strony organów podatkowych dobrowolnie poprawnie wykonywały ciążące na nich obowiązki;
- 2) druga, tzw. ku szczytowi piramidy, gdzie znajdują się podmioty uchylające się od opodatkowania, ma umożliwić racjonalne zarządzanie zasobami przez administrację skarbową, która w ten sposób ma je kierować wyłącznie tam, gdzie rzeczywiście są potrzebne [20, s. 603-605].

Koncepcje te dopiero przenikają do polskiej doktryny, co należy ocenić negatywnie, biorąc pod uwagę zachodzącą już ich implementację do polskiego prawa⁷.

Jak na tle opisanych koncepcji prezentują się umowy podatkowe? Jest to narzędzie skierowane do tych podatników, którzy z jednej strony chcą rzetelnie wypełnić swój obowiązek podatkowy (o czym świadczy chęć skorzystania z tego typu instytucji – z przyczyn aksjologicznych nie można nie założyć dobrej wiary podatnika), a z drugiej strony popełniają w tej kwestii błędy (o czym świadczy toczące się postępowanie przed organem). Skuteczne sięgnięcie po omawianą instytucję wyraża tendencję ku podstawie piramidy, gdyż prowadzi do przesunięcia podmiotu biernego do kategorii podmiotów, które jeszcze dobrowolnie (choć już we współpracy z organem) dokonały poprawnego rozliczenia. Nieskuteczne odwołanie do możliwości zawarcia takiej umowy wyraża tendencję ku szczytowi piramidy i otwiera organowi drogę do sięgnięcia po intensywniejsze działanie, np. wydanie decyzji już nie horyzontalnej (czyli konsensualnej, w ramach porozumienia), lecz wertykalnej (samodzielnej, w pełni władczej).

3. ZAKOŃCZENIE

Biorąc pod uwagę opisaną wyżej rolę podmiotu biernego w wykonywaniu prawa podatkowego oraz ekonomikę postępowania, wprowadzenie umów podatkowych do porządku prawnego może się wydawać szczególnie atrakcyjne. Organy podatkowe nie posiadają już bowiem zasobów umożliwiających im skuteczne zapewnienie poprawnego wykonywania prawa podatkowego poprzez ich władcze uprawnienia – w warunkach skarbowości masowej ciężar wymiaru i poboru podatków spoczywa w pierwszej kolejności na podmiocie biernym. Wszelkie metody, które z jednej strony pozwoliłyby w możliwie największym stopniu oszczędzić zasoby administracji skarbowej, a z drugiej strony służyłyby także budowie morale podatkowego podmiotów biernych (a temu służyć ma nie konfrontacja, lecz współpraca organów podatkowych z tymi podmiotami), wydają się zatem jak najbardziej zasadne.

Ten idealistyczny entuzjazm ostudzić musi jednakże pytanie o granice dopuszczalności stosowania niewładczych metod działania administracji skarbowej: czy tego typu rozwiązania mogą być stosowane w państwie prawa? Odpowiedź na to pytanie, jak też wnioski z obu części artykułu, zawarte są w drugiej jego części.

Przypisy:

- ¹ W 2017 r. skierowano do mediacji tylko 1 sprawę (dla porównania w pierwszym roku funkcjonowania tej instytucji, tj. 2004 r., do mediacji skierowano 679 spraw, z których większość z zakresu prawa podatkowego); ostatnie załatwienie sprawy w postępowaniu mediacyjnym przed sądami administracyjnymi nastąpiło w 2015 r. [2, s. 19-20].
- ² Pierwsze wzmianki sięgają art. 4 ustawy z 23 czerwca 1873 r. nr 1444 [3].
- ³ Por. reforma wprowadzona dekretem prezydenta Republiki z dnia 29 września 1973 r. nr 600 [5]. Możliwość stosowania omawianej instytucji pozostała jedynie w przypadku opłaty stempowej i podatku od spadków i darowizn, por. odpowiednio dekrety prezydenta Republiki z dnia 26 października 1972 r. nr 634 i 637 [6].
- ⁴ Powrót tej instytucji nastąpił na mocy dekretu z mocą ustawy z dnia 30 września 1994 r. nr 564 [7], zatwierdzonego ze zmianami przez ustawę z dnia 30 listopada 1994 r. nr 656 [8].
- ⁵ Narodziny skarbowości masowej we Włoszech wiązać należy z reformą z lat 70. XX w. dokonaną na podstawie ustawy z dnia 9 października 1971 r. nr 825 [9], w której wyniku pierwotnie m.in. usunięto przystąpienie do decyzji podatkowej z włoskiego systemu prawa.
- ⁶ Warunkiem uczestnictwa w programie współpracy przy wypełnianiu obowiązku podatkowego jest posiadanie przez podatnika należytych mechanizmów kontroli wewnętrznej (właśnie samokontroli podatkowej), tak aby efektywnie mógł on informować organy podatkowe o napotykanym ryzykach podatkowych.
- ⁷ Jedną z nielicznych prac odnoszących się do koncepcji *cooperative compliance*, która ma zostać implementowana w nowej Ordynacji podatkowej w postaci umowy o współpracy, napisała Hanna Filipczyk [21, s. 45-59].

Bibliografia:

- [1] Projekt ustawy – Ordynacja podatkowa, pismo Prezesa Rady Ministrów do Marszałka Sejmu z dnia 4 czerwca 2019 r., DKPL. WK.10.2.20.2019.EJ(20), art. 411-414, bip.kprm.gov.pl/download/75/54252/RM-10-73-19.pdf [dostęp: 24.06.2019].
- [2] Naczelny Sąd Administracyjny, *Informacja o działalności sądów administracyjnych w 2017 roku*, Warszawa, 12 marca 2018.
- [3] Ustawa z dnia 23 czerwca 1873 r. nr 1444, *Gazzetta Ufficiale* nr 186 z dnia 7 lipca 1873 r.
- [4] Ustawa z dnia 5 stycznia 1956 r. nr 1, *Gazzetta Ufficiale* nr 6 z dnia 6 stycznia 1956 r.
- [5] Dekret prezydenta Republiki z dnia 29 września 1973 r. nr 600, *Gazzetta Ufficiale* nr 268 z dnia 16 października 1973 r.
- [6] Dekrety prezydenta Republiki z dnia 26 października 1972 r. nr 634 i 637, *Gazzetta Ufficiale* nr 292 z dnia 11 listopada 1972 r.
- [7] Dekret z mocą ustawy z dnia 30 września 1994 r. nr 564, *Gazzetta Ufficiale* nr 230 z dnia 1 października 1994 r.
- [8] Ustawa z dnia 30 listopada 1994 r. nr 656, *Gazzetta Ufficiale* nr 280 z dnia 30 listopada 1994 r.
- [9] Ustawa z dnia 9 października 1971 r. nr 825, *Gazzetta Ufficiale* nr 263 z dnia 16 października 1971 r.
- [10] OECD, *Co-operative compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, OECD Publishing, Paris 2013.
- [11] F. Randazzo, *Manuale di diritto tributario*, G. Giappichelli Editore, Torino 2018.
- [12] L. Lombardo, *Le prove nel processo tributario*, 2016, www.giustizia-tributaria.it [dostęp: 2.04.2019].

- [13] A. Nita, *Zakres i ciężar dowodu w postępowaniach dotyczących zobowiązań podatkowych*, w: *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, H. Dzwonkowski, J. Kulicki (red.), Warszawa 2016.
- [14] Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva. Anno 2017*, załącznik do *Nota di Aggiornamento del documento di economia e finanza*.
- [15] M. Halla, *Tax Morale and Compliance Behavior: First Evidence on a Causal Link*, „The B.E. Journal of Economic Analysis & Policy” 2012, t. 12, nr 1.
- [16] M. Niesiobędzka, *Dlaczego nie płacimy podatków? Psychologiczna analiza uchylania się od opodatkowania*, Warszawa 2013.
- [17] S. Kasiewicz, *Ryzyko regulacyjne w koncepcji Responsive Regulation*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego” 2015, nr 854.
- [18] I. Ayres, J. Braithwaite, *Responsive Regulation: Transcending the Deregulation Debate*, Oxford University Press, 1992.
- [19] J. Braithwaite, R. Williams, *Meta Risk Management and Tax System Integrity*, Australian National University, Working Paper no. 23, October 2001, <https://openresearch-repository.anu.edu.au/bitstream/1885/41639/2/WP23.pdf> [dostęp: 2.04.2019].
- [20] K. Murphy, *Moving towards a more effective model of regulatory enforcement in the Australian Taxation Office*, „British Tax Review” 2004, nr 6.
- [21] H. Filipczyk, *Program poprawnego rozliczenia opartego na współpracy (cooperative compliance) jako instrument zwalczania unikania opodatkowania*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2014, nr 1.

Artykuł do redakcji wpłynął: 4.04.2019 r.

Zweryfikowaną wersję po recenzji otrzymano: 12.06.2019 r.

Adres autora: bartek.gryziak@gmail.com