

Czy w polskim systemie podatkowym powinny funkcjonować konsensualne metody określenia wysokości zobowiązania podatkowego na wzór wniosku o wydanie na posiedzeniu wyroku skazującego i orzeczenia kar uzgodnionych z oskarżonym (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?

dr Andrzej Dmowski

Adwokat, ORCID: 0000-0003-2405-4583

Streszczenie

Obowiązujący system podatkowy nie przewiduje konsensualnych form zakończenia postępowania podatkowego. Z wyjątkami uregulowanymi w przepisach dotyczących uzyskania porozumienia między podatnikiem a organem podatkowym (np. uprzednie porozumienie cenowe) – zakończenie postępowania podatkowego jest oparte na władczym rozstrzygnięciu w stosunku do podatnika. W toku 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, którą jest funkcja fiskalna (zapewnienie wpływów budżetowych), oraz chęć obniżania kosztów wymiaru i samego poboru zobowiązań podatkowych, należy zastanowić się nad pytaniem, czy system podatkowy powinien przewidywać konsensualne metody określenia wysokości zobowiązania podatkowego i/lub konsensualne metody określenia wysokości należnego podatku do zapłaty. Należy podkreślić, że z sukcesem funkcjonują w procedurze karnej konsensualne metody zakończenia postępowania karnego, m.in. wnioski o wydanie na posiedzeniu wyroku skazującego i orzeczenia kar uzgodnionych z oskarżonym oraz dobrowolne poddanie się odpowiedzialności karnej.

Wprowadzenie nowego sposobu powstania zobowiązania podatkowego na podstawie hipotetycznej umowy (porozumienia) między podatnikiem a organem podatkowym wydaje się niecelowe. Ponadto mogłoby podważać założenia całego systemu podatkowego i konstrukcji samego podatku jako świadczenia cechującego się przymusowym charakterem, bezzwrotnością i nieodpłatnością, jednostronnością ustalania (władztwo państwa), ogólnym charakterem, formą pieniężną. Wysokość zobowiązania podatkowego nie powinna podlegać negocjacji między

podatnikiem a organem podatkowym, lecz powinna zostać określona (ustalona) zgodnie z przepisami prawa podatkowego w prawidłowej wysokości, co podlega kontroli sądownoadministracyjnej.

Jednakże do rozważenia pozostaje wykorzystanie instytucji z zakresu władztwa państwa, polegającej na umorzeniu części zaległości podatkowej, uregulowanej w art. 67a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹. Zdaniem autora istnieje możliwość wprowadzenia konsensualnych form zakończenia postępowania podatkowego. Potencjalny konsensus między podatnikiem a organem podatkowym mógłby zakładać 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, a z drugiej strony umorzenie przez organ podatkowy bądź zobowiązanie organu podatkowego do umorzenia części zaległości podatkowej – pod pewnymi warunkami. Wspomniany konsensus mógłby się przyczynić do istotnego skrócenia skomplikowanych i długotrwałych postępowań podatkowych i sądownoadministracyjnych, generujących istotne koszty, a równocześnie do zwiększenia wpływów fiskalnych w przypadkach obarczonych dużym ryzykiem nieściągalności należności publicznoprawnych.

Słowa kluczowe: koncyliacyjne formy wymiaru podatku, konsensualne formy zakończenia postępowania podatkowego, umowa podatkowa, mediacja podatkowa, porozumienie w zakresie wysokości należnego podatku, konsensualne metody wymiaru podatku, orzeczenie uzgodnionej kary, dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, umorzenie zaległości podatkowej.

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.

Keywords: conciliatory forms of tax assessment, consensual forms of ending tax proceedings, tax agreement, tax mediation, agreement on the amount of tax due, consensual methods of tax assessment, adjudication of an agreed penalty, voluntary submission to criminal liability, write-off of tax arrears.

1. WPROWADZENIE

W obowiązującym w Polsce systemie podatkowym zobowiązanie podatkowe powstaje albo z mocy prawa w procedurze tzw. samoobliczenia podatku przez podatnika, albo na podstawie decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podat-

kowego (decyzji wymiarowej), wydanej przez organ podatkowy i doręczonej podatnikowi. W każdym z tych dwóch przypadków wysokość zobowiązania podatkowego powinna być jednoznacznie wskazana. Nie podlega ona jakimkolwiek „negocjacom” ani nie może być przedmiotem „porozumienia”

między dłużnikiem publicznoprawnym (podatnikiem, płatnikiem) a wierzycielem publicznoprawnym (Skarbem Państwa, jednostką samorządu terytorialnego) reprezentowanym przez właściwy organ podatkowy. Podatek charakteryzuje się zaś takimi cechami, jak: przymusowy charakter, bezwrotność i nieodpłatność, jednostronność ustalania (władztwo państwa), ogólny charakter, forma pieniężna. W konsekwencji obecnie obowiązujące przepisy nie przewidują żadnej konsensualnej (za porozumieniem stron) metody określania wysokości zobowiązania podatkowego czy też wysokości należnego podatku do zapłaty.

Warto także odnieść się do zagadnienia ściągłości zaległości podatkowych. Zgodnie ze stanowiskiem Najwyższej Izby Kontroli (NIK) z marca 2021 r. w kwestii egzekwowania zaległości podatkowych² ich poziom na koniec września 2020 r. przekroczył 109 mld zł³. Jednoznacznie stwierdzono, że dochodzenie takich zaległości było przeważnie nieskuteczne, gdyż podmioty, którym wymierzono zobowiązania, nie miały majątku, z którego byłaby możliwa egzekucja. Dodatkowo istotnie, bo dwukrotnie, wzrosła w 2019 r. – w stosunku do 2017 r. – kwota odpisanych należności podatkowych z powodu ich przedawnienia; wyniosła ona 6,95 mld zł. Jako przyczyny takiego stanu rzeczy wskazano: nadużycia, głównie w podatku od towarów i usług; nieposiadanie przez zobowiązanych majątku, który mógłby podlegać egzekucji; nieustalenie faktycznego miejsca zamieszkania podatnika lub siedziby dłużnika oraz brak jakiegokolwiek kontaktu z zobowiązanym celem ustalenia majątku podlegającego egzekucji. W konsekwencji w 2019 r. skuteczność egzekucji, mierzona relacją kwoty wyegzekwowanych zaległości podatkowych do kwoty zaległości objętych tytułami wykonawczymi, wyniosła 43,8%⁴.

Mając jednak na uwadze podstawową funkcję podatków, którą jest funkcja fiskalna (zapewnienie wpływów budżetowych), oraz chęć obniżania kosztów wymiaru i samego poboru zobowiązań podatkowych, należy się zastanowić nad pytaniem, czy system podatkowy powinien przewidywać konsensualne metody określenia wysokości zobowiązania podatkowego i/lub konsensualne metody określania wysokości należnego podatku do zapłaty. Fundamentalne znaczenie ma kwestia, czy korzystniejszym rozwiązaniem dla interesów fiskalnych Skarbu Państwa jest zawarcie pewnego rodzaju ugody (porozumienia) między podatnikiem a organem podatkowym w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego lub wysokości należnego podatku do zapłaty (np. w związku z ewentualnym częściowym umorzeniem zaległości podatkowych), jeżeli podatnik równocześnie ureguluje pozostałą część zaległości podatkowej.

Wprowadzenie takiego nowego sposobu kształtowania zobowiązania podatkowego na podstawie ugody (umowy) zawartej między podatnikiem a organem podatkowym wydaje się mało realne (zob. dalsza część opracowania), a nawet mało pożądane w świetle teorii prawa podatkowego. Jednakże wprowadzenie możliwości zawarcia pewnego rodzaju umowy między podatnikiem a organem podatkowym, przewidującej warunki, po których spełnieniu dojdzie do konsensualnego zakończenia szeroko rozumianego postępowania podatkowego, daje też pewne korzyści.

Podatnik w ramach takiej umowy mógłby być zobowiązany do:

- natychmiastowej zapłaty określonej części zaległości podatkowej;
- potwierdzenia kwoty i wymagalności zobowiązania podatkowego;
- zrzeczenia się uprawnienia do kwestionowania (zaskarżenia) zawartej ugody (umowy);
- zrzeczenia się uprawnienia do kwestionowania (zaskarżenia) określonej wartości zaległości podatkowych.

Warunki te mogłyby mieć podobny charakter do warunków zawieszających na gruncie prawa cywilnego, chociaż całkowicie autonomiczny w stosunku do nich (warunki zbliżone do warunków zawieszających skuteczność czynności prawnej w prawie cywilnym⁵).

Z kolei 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).

Omawiany postulat, wbrew pozorom, nie jest aż tak rewolucyjny.

W świetle obowiązującego art. 67a § 1 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.

Można by wprowadzić modyfikację ustawową polegającą na tym, że organ podatkowy dodatkowo byłby uprawniony do zawarcia umowy (porozumienia) z podatnikiem w zakresie spełnienia przez tego podatnika warunków „zawieszających” i na tej podstawie umarzałby (byłby zobowiązany umorzyć) określoną część zaległości podatkowej danego podatnika.

Takie rozwiązanie z jednej strony dawałoby możliwość zakończenia:

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

Takie postępowania i spory wiążą się nie tylko z bardzo wysokimi kosztami po stronie Skarbu Państwa, lecz także z niepewnością co do prawidłowości wydanych decyzji podatkowych w zakresie sądowej kontroli tych decyzji. Istotna jest również kwestia samej ściągłości zaległości podatkowych w postępowaniu egzekucyjnym.

Z drugiej strony zastosowanie omawianego rozwiązania powodowałoby, że podatnik:

- dokonywałby natychmiastowego przelewu środków finansowych w celu zapłaty określonej części zaległości podatkowej;

- nie kwestionowałyby ustaleń poczynionych w ramach kontroli instancyjnej bądź sądownoadministracyjnej;
- uzyskiwałyby pewność co do wysokości zobowiązania podatkowego oraz pewność co do jego wygaśnięcia przez jego częściową faktyczną zapłatę i częściowe umorzenie.

Rozważania w tym zakresie warto rozszerzyć – mimo dalekiej analogii – o omówienie procedury karnej. Idea nowelizacji ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego⁶, polegającej na dodaniu art. 335 i 387, sprowadzała się do umożliwienia stosowania w procedurze karnej tzw. konsensualnych trybów zakończenia postępowania, tj. w szczególności ustalania w ramach porozumienia między podejrzanym (oskarżonym) a oskarżycielem publicznym kary, środków karnych oraz zobowiązania do naprawienia wyrządzonej szkody (w domyśle – kary mniej dolegliwej dla podejrzanego [oskarżonego], co jednocześnie wiąże się z pokryciem przez niego kosztów skróconego procesu oraz wypłatą odszkodowania dla pokrzywdzonego).

Wieloletnia, pozytywna praktyka funkcjonowania konsensualnych form zakończenia postępowania karnego jest pośrednim dowodem na możliwość zawarcia faktycznego porozumienia między podmiotami o co do zasady sprzecznych interesach, tj. podejrzanym (oskarżonym) a oskarżycielem publicznym (przy równoczesnej „kontroli” sądu), w sprawie skrócenia procesu karnego, pokrycia związanych z tym procesem kosztów przez podejrzanego (oskarżonego), poniesienia uzgodnionej (domyślnie – zmniejszonej) kary przez osobę uznaną za winną zarzuczanych czynów, wypłaty odszkodowania osobie pokrzywdzonej.

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

2. SPOSÓB POWSTANIA ZOBOWIĄZANIA PODATKOWEGO I JEGO WYSOKOŚĆ

W polskim systemie prawnym zobowiązania podatkowe powstają tylko na dwa sposoby⁷, tj. z mocy prawa oraz na podstawie doręczonej decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego⁸. Sposób powstania zobowiązania podatkowego ma fundamentalne znaczenie dla wielu instytucji prawa podatkowego. Przykładowo przedawnienie obowiązku podatkowego może dotyczyć tylko zobowiązań powstających w wyniku doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego⁹. Sposób powstania zobowiązania podatkowego wpływa również na ustalenie terminu płatności podatku oraz moment rozpoczęcia naliczania odsetek za zwłokę¹⁰. Dodatkowo różny moment rozpoczęcia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego¹¹ jest uzależniony od sposobu powstania tego zobowiązania¹². Ordynacja podatkowa nie precyzuje bezpośrednio sposobu powstania konkretnego zobowiązania podatkowego. W celu ustalenia, w jaki sposób powstaje dane zobowiązanie podatkowe, należy się odwołać do konkretnej ustawy podatkowej (prawa materialnego) regulującej dany podatek.

Zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa samistnie w momencie zaistnienia zdarzenia określonego w ustawie regulującej dany podatek. Przykładem takich zdarzeń

wskazanych przez ustawodawcę jest uzyskanie przychodu (dochodu) w podatku dochodowym od osób fizycznych lub w podatku dochodowym od prawnych, posiadanie nieruchomości w podatku od nieruchomości czy też wykonanie czynności podlegającej opodatkowaniu (odpłatna dostawa towarów lub odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju) w 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 i wpłacił podatek (nie wpłacił tego podatku w prawidłowej wysokości), organ podatkowy jest zobowiązany do wydania decyzji określającej prawidłową wysokość zobowiązania podatkowego¹³.

Wysokość zobowiązań podatkowych powstających z mocy prawa jest precyzyjnie określona bezpośrednio w ustawie podatkowej lub podatnik (ewentualnie płatnik) samodzielnie oblicza wysokość zobowiązania podatkowego, zgodnie z wymogami określonymi w przepisach prawa materialnego podatkowego¹⁴. Metoda samoobliczenia podatku przez podatnika (płatnika) jest najczęściej stosowana do obliczania wysokości zobowiązania podatkowego, tj. podmioty wskazane w ustawach podatkowych powinny samodzielnie obliczyć wysokość podatku, pobrać ten podatek (jeżeli są płatnikiem tego podatku) oraz wpłacić ten podatek w prawidłowej wysokości do właściwej jednostki – wierzyciela publicznoprawnego.

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 zapłaty¹⁵, 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.

Deklaracja podatkowa – deklaracja wymiarowa, przygotowana i złożona przez podatnika, jest oświadczeniem wiedzy danego podatnika, cechującym się domniemaniem prawdziwości. Ta metoda wymiaru podatku rodzi obowiązek wykonania zobowiązania (zapłaty podatku) przez podatnika. Deklaracja podatkowa jest dodatkowo środkiem poboru podatku, podlegającym kontroli przez organy podatkowe. 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.

W przypadku zobowiązań podatkowych powstających z mocy prawa obowiązki wymiarowe są więc przeniesione na podatnika, co sprzyja obniżaniu kosztów wymiaru i poboru zobowiązań podatkowych. To właśnie ten cel ekonomii fiskal-

nej (minimalizacja kosztów poboru samych podatków) przyświecał ustawodawcy, gdy nakładał na podatnika obowiązek samodzielnego obliczenia i wpłacenia podatku w prawidłowej wysokości (w przypadku płatnika – dodatkowo pobrania podatku).

Jeśli weźmie się pod uwagę całokształt systemu podatkowego, w drodze wyjątku zobowiązania podatkowe powstają przez doręczenie decyzji ustalających wysokość tych zobowiązań podatkowych (np. w podatku od nieruchomości w odniesieniu do osób fizycznych, w podatku od spadku i darowizn). W tych przypadkach to właściwy organ podatkowy ustala wysokość zobowiązania podatkowego i bierze na siebie odpowiedzialność za jego wysokość.

Ustawodawca podatkowy przyjął 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 podatkowego¹⁶ (prawidłową wysokość zobowiązania podatkowego), jeżeli podatnik:

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

W konsekwencji w każdym przypadku stwierdzenia nieprawidłowości w czynnościach podatnika organy podatkowe są uprawnione do wydania decyzji o charakterze deklaratoryjnym¹⁷. Ta decyzja zatem (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 zadeklarowana przez podatnika nie zostanie doręczona temu podatnikowi, obowiązuje domniemanie prawne, że podatnik prawidłowo określił w deklaracji zobowiązanie i podatek do zapłaty¹⁸.

Deklaracja podatkowa złożona przez podatnika może zostać przez niego skorygowana, o ile nie toczy się kontrola podatkowa lub postępowanie podatkowe¹⁹. Korekta deklaracji podatkowej przez podatnika jest także dopuszczalna w wyniku czynności sprawdzających²⁰. Skorygowana deklaracja podatkowa korzysta z domniemanie prawnego jej prawdziwości²¹, chyba że organ podatkowy określi wysokość zobowiązania podatkowego w innej wysokości²².

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 oceny²³. W konsekwencji w przypadku nieskorygowania deklaracji podatkowej przez podatnika organ podatkowy powinien wszcząć kontrolę podatkową, a w przypadku braku korekty deklaracji po zakończeniu kontroli podatkowej²⁴ organ powinien wszcząć postępowanie podatkowe w celu określenia prawidłowej kwoty zobowiązania podatkowego i należnego podatku.

To domniemanie prawne prawdziwości deklaracji podatkowej ma istotne znaczenie dla rozkładu tzw. ciężaru dowodu.

Domniemanie powoduje, że to organ podatkowy powinien udowodnić inną wysokość zobowiązania podatkowego niż wykazana przez podatnika w deklaracji podatkowej²⁵. Precyzyjne ustalenie stanu faktycznego (przez organy podatkowe) w prawie podatkowym służy do zastosowania normy materialnego prawa podatkowego. Organ, aby zastosować tę normę, powinien ustalić najpierw stan faktyczny. W konsekwencji ustalenie prawdy obiektywnej to podstawowy obowiązek organu podatkowego w trakcie postępowania dowodowego²⁶. 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. Obecne przepisy stanowią, że organ podatkowy określa prawidłową wysokość zobowiązania podatkowego, a nie zaległości podatkowej czy odsetek.

Niezależnie od powyższego – cała procedura szeroko rozumianego postępowania podatkowego (zasady przeprowadzania czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej, postępowania podatkowego sensu stricto, postępowania egzekucyjnego) ma na celu doprowadzić do określenia zobowiązania podatkowego w prawidłowej wysokości oraz skłonić podatnika, aby samodzielnie zapłacił podatek. Sama idea możliwości złożenia przez podatnika korekty zeznania podatkowego oraz wyłączenia możliwości wydania decyzji ustalającej dodatkowe zobowiązanie podatkowe²⁷ (sposób kalkulacji wysokości dodatkowego zobowiązania podatkowego²⁸) ma docelowo skłonić podatnika, aby samodzielnie uiścił należny podatek. Z ekonomicznego punktu widzenia (z perspektywy interesów fiskalnych Skarbu Państwa) sytuacją najbardziej pożądaną jest nakłonienie podatnika, aby samodzielnie, w prawidłowej wysokości, skalkulował zobowiązanie podatkowe i – co najważniejsze – wpłacił należny podatek. Wieloletnie postępowania podatkowe i sądowno-administracyjne bardzo często są nieefektywne i kosztowne, a egzekucja zobowiązań podatkowych jest stosunkowo niska. Tego rodzaju działania nie spełniają kluczowego założenia efektywnego zapewnienia wpływów budżetowych oraz obniżenia kosztów wymiaru i samego poboru zobowiązań podatkowych.

Jeśli chodzi o zobowiązania podatkowe powstające na mocy decyzji ustalającej²⁹, należy zaznaczyć, że te decyzje mają charakter konstytutywny. 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 doręczenia³⁰. 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 również dokonania prawidłowej wykładni przepisów prawa materialnego. Podatnik nie ponosi wówczas ryzyka prawidłowego obliczenia podatku, jak dzieje się to w przypadku samoobliczenia zobowiązania podatkowego powstającego z mocy prawa. Zobowiązanie podatkowe powstaje zatem z dniem doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego, tworzącej nowy, konkretny stosunek prawno-

podatkowy i wywołującej 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 tę okoliczność, z praktycznego punktu widzenia nie ma możliwości, aby wszystkie zobowiązania podatkowe powstawały na podstawie decyzji wydanej przez organ podatkowy³¹. Dlatego jako zasadę ogólną przyjęto powstawanie zobowiązań podatkowych z mocy prawa z zastosowaniem modelu samoobliczenia podatku przez podatnika, a w rezultacie również samodzielnej zapłaty przez niego należnego podatku. Otwarta pozostaje kwestia, jak w sytuacjach skomplikowanych i spornych (np. podatnik kwestionuje poczynione przez organ podatkowy ustalenia co do stanu faktycznego będącego podstawą do ewentualnego powstania zobowiązania podatkowego z mocy prawa; podatnik kwestionuje podstawy materialnoprawne wysokości określonego zobowiązania podatkowego) skłonić efektywnie podatników, aby samodzielnie wpłacili należny podatek (lub przynajmniej jego część). Niestety bardzo często są prowadzone postępowania, w których wyniku faktycznie brak możliwości wyegzekwowania należnego podatku.

Fundamentem dzisiejszego systemu podatkowego jest zamknięty katalog sposobów powstania zobowiązania podatkowego, określony w art. 21 Ordynacji podatkowej. Zobowiązanie podatkowe powstaje na podstawie bezwzględnie obowiązujących przepisów prawnych, które jednoznacznie powinny precyzować wysokość należnego podatku³². Również w przypadku zobowiązań podatkowych powstających na podstawie decyzji ustalających wysokość zobowiązania podatkowego przepisy nie dają możliwości jakiegokolwiek renegeacji, negocjacji, porozumienia czy też ugody co do wysokości wymiaru podatku. W konsekwencji ewentualne konsensualne formy zakończenia sprawy podatkowej między podatnikiem a organem podatkowym nie powinny dotyczyć wymiaru zobowiązania podatkowego, ponieważ powinno ono zostać określone obiektywnie i w prawidłowej wysokości. Jednakże taka ugoda czy też porozumienie mogą być zawarte w sprawie wygaśnięcia istniejącego zobowiązania podatkowego w części, która byłaby niezwłocznie faktycznie zapłacona (efektywna forma wygaśnięcia zobowiązania podatkowego przez jego zapłatę przez podatnika), oraz w części, która podlegałaby wygaśnięciu w nieefektywnej formie, tj. byłaby umorzona przez organ podatkowy (wygaśnięcie zobowiązania podatkowego przez jego umorzenie). Takie potencjalne porozumienie byłoby jedną z form zakończenia postępowania podatkowego (w szerokim ujęciu postępowania podatkowego, z postępowaniem egzekucyjnym łącznie), dającą efektywną możliwość skrócenia całego postępowania oraz realne natychmiastowe wpływy fiskalne w przypadku postępowań skomplikowanych i 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, że w innych państwach, zwłaszcza w systemach anglosaskich (m.in. w systemie amerykańskim), istnieją instytucje prawne dające ekonomiczny skutek w postaci zawartej umowy (ugody) między podatnikiem a organem

podatkowym, przewidującej z jednej strony obowiązek natychmiastowej zapłaty zobowiązania podatkowego przez podatnika, a z drugiej strony – ekonomiczne zmniejszenie wysokości tego zobowiązania (np. przez umorzenie części zaległości podatkowej).

3. 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. m.in. w art. 335 i 387. Rozwiązania wykorzystane w polskiej procedurze karnej były oparte na elementach procesu anglosaskiego, w szczególności na „zdecydowanym priorytecie autonomii i dyspozycyjności stron”³³. Mimo że sam model konsensualnych metod zakończenia procesu karnego ukształtowano na podstawie prawa amerykańskiego, to polskie modyfikacje zakresu zastosowania instytucji skazania bez rozprawy (art. 335 k.p.k.³⁴), dobrowolnego poddania się odpowiedzialności (art. 387 k.p.k.³⁵) czy też dzisiaj istniejącego wniosku o wydanie wyroku skazującego bez postępowania dowodowego (art. 338a k.p.k.³⁶) nie odpowiadają w pełni instytucji *plea bargaining*, funkcjonującej w prawie anglosaskim³⁷.

Porozumienie procesowe³⁸ zawarte między podejrzanym (oskarżonym) a oskarżycielem publicznym jest swoistego rodzaju umową zwięźającą uzgodnienia (pertraktację), która w formie wniosku jest wnoszona do sądu³⁹. Jak zauważył Stanisław Waltoś, główna idea takiego porozumienia wyraża się w łacińskiej paremii *do ut des* (daję, abys dał). Każda strona zyskuje bowiem pewne korzyści w drodze ustępstw na rzecz drugiej. Owe ustępstwa mogą się sprowadzać 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 bowiem kompetencje pozwalające na nieuwzględnienie wniosku i obranie innego kierunku postępowania.

W uzasadnieniu ustawy nowelizującej Kodeks postępowania karnego zostało wskazane, że celem zmian jest nie tylko rozszerzenie zakresu zastosowania konsensualnych form zakończenia postępowania karnego, lecz także odformalizowanie postępowania w przedmiocie wniosku o skazanie bez przeprowadzenia rozprawy i wniosku o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności karnej⁴⁰.

Należy podkreślić, że instytucja prawna unormowana w art. 335 k.p.k. wywarła znaczny wpływ na usprawnienie procesu karnego oraz redukcję jego kosztów. Równocześnie wnioski 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 orzeka-

nia, w którym strony pozostają biernymi adresatami rozstrzygnięć, nie uczestnicząc w formułowaniu treści decyzji procesowych⁴¹. Konsensualność stała się jedną z najważniejszych cech polskiej procedury karnej⁴². W pełnym zakresie potwierdzają to statystyki sądowe, według których ponad 60% spraw wszczętych z oskarżenia publicznego zakończono w procedurze konsensualnej⁴³, w tym głównie na podstawie art. 335 k.p.k.

Jeśli chodzi o same przesłanki i konstrukcję wniosku o wydanie na posiedzeniu wyroku skazującego oraz orzeczenie kar uzgodnionych z oskarżonym, to jeżeli oskarżony przyznaje się do winy, a w świetle jego wyjaśnień okoliczności popełnienia przestępstwa i wina nie budzą wątpliwości, ponadto 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 k.p.k. 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 dokonanyymi ustaleniami, a postawa oskarżonego wskazuje, że cele postępowania zostaną osiągnięte.

W konsekwencji porozumienie (konsensus) zawarte między stronami procesu (podejrzany [oskarżony] a prokuratorem) i zatwierdzone 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 postępowaniu przygotowawczym, tj. na posiedzeniu.

W przypadku drugiej z konsensualnych form zakończenia postępowania karnego, tj. dobrowolnego poddania się odpowiedzialności karnej (art. 387 k.p.k.), 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. Wspomniany 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 15 lat pozbawienia wolności. Wniosek może również dotyczyć wydania określonego rozstrzygnięcia w przedmiocie poniesienia kosztów procesu.

Zgodnie z art. 387 § 2 k.p.k. 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 pouczone o możliwości zgłoszenia przez oskarżonego takiego wniosku.

Podsumowując założenia instytucji dobrowolnego poddania się karze, należy zauważyć, że kluczowym warunkiem umożliwiającym skorzystanie z jej dobrodziejstw jest brak sprzeciwu prokuratora, tj. dojście do konsensusu między stronami procesu.

Trzecią konsensualną metodą zakończenia postępowania karnego jest wniosek o wydanie wyroku skazującego bez postępowania dowodowego, przewidziany w art. 338a k.p.k. 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 przeprowadzania postępowania dowodowego. Uprawnienie to przysługuje oskarżonemu, któremu zarzucono przestępstwo zagrożone karą nieprzekraczającą 15 lat pozbawienia wolności. Wniosek może również dotyczyć wydania określonego rozstrzygnięcia w przedmiocie poniesienia kosztów procesu.

Omawiane instytucje, stosowane w ramach procedury karnej unormowanej w Kodeksie postępowania karnego, oczywiście nie mają nic wspólnego z procedurą podatkową unormowaną w Ordynacji podatkowej. Jednakże powstaje pytanie, czy na wzór opisanych konsensualnych form zakończenia postępowania karnego nie powinny być wprowadzone także konsensualne metody określenia wartości zobowiązania podatkowego i/lub określenia wartości należnego podatku do zapłaty przez podatnika, czyli konsensualne formy zakończenia postępowania podatkowego.

Należy podkreślić, że określenie i pobór podatków to – tylko lub aż – kwestie finansowe. Pójście na pewnego rodzaju ustępstwa między stronami postępowania podatkowego w szerokim ujęciu (tj. między podatnikiem a organem podatkowym) wydaje się na pierwszy rzut oka nawet łatwiejsze niż osiągnięcie konsensusu w procedurze karnej, ponieważ wspomniane postępowanie podatkowe wiąże się tylko z aspektami finansowymi. Jeśli przyjmie się założenie, że kluczową funkcją podatków jest funkcja fiskalna, tj. zapewnienie wpływów budżetowych, to nie tylko teoretycznie wydaje się możliwe ustalenie procedury pewnego rodzaju ustępstw w aspekcie finansowym, co z jednej strony zapewni szybki, bezpośredni i realny wpływ środków finansowych do budżetu (a nie tylko teoretyczne zapisy księgowe w zakresie wymagalnych kwot zaległości podatkowych), a z drugiej strony – pewnego rodzaju korzyść finansową dla podatnika, tj. ekonomiczne zmniejszenie obciążenia publicznoprawnego oraz zmniejszenie bądź wyeliminowanie ewentualnego ryzyka karnego skarbowego. Absolutnie niepożądana jest bowiem sytuacja, w której organy podatkowe prowadzą bezskutecznie postępowanie egzekucyjne w zakresie zobowiązań publicznoprawnych w stosunku do podatników i nie uzyskują należnych wpływów budżetowych, podczas gdy równocześnie podatnicy bezpośrednio (lub osoby fizyczne działające w imieniu i na rzecz tych podatników) wykorzystują wszystkie dopuszczalne uprawnienia do zaskarżania czynności procesowych, ponosząc odpowiedzialność za zo-

bowiązania podatkowe, których nie chcą lub nie mogą uregulować, a przy tym są obciążeni ryzykiem odpowiedzialności karnej skarbowej.

Kwestią do rozważenia jest właśnie zastosowanie wspomnianej wyżej paremii *do ut des*, tj. ustalmy jakąś kwotę finansowego konsensusu, aby zakończyć spór.

Problem sprowadza się więc do określenia, którego elementu powinien dotyczyć ów konsensus wypracowany między podatnikiem a organem podatkowym, tj. czy wysokości zobowiązania podatkowego, czy wysokości należnego podatku do zapłaty.

4. UPZEDNIE PROJEKTY USTAWODAWCY NOWYCH INSTYTUCJI W PRAWIE PODATKOWYM W ZAKRESIE KONSENSUALNEGO (OPARTEGO NA POROZUMIENIU) SPOSOBU ZAŁATWIANIA SPRAW PODATKOWYCH – UMOWA PODATKOWA I MEDIACJA

Ustawodawca opracował projekt z dnia 4 czerwca 2019 r. ustawy – Ordynacja podatkowa⁴⁴, który stanowił kompleksowy zbiór nowych przepisów dotyczących ogólnego prawa podatkowego, regulujących stosunki prawnopodatkowe między zobowiązanymi a organami podatkowymi. Przepisy nowej Ordynacji podatkowej miały wejść w życie z dniem 1 stycznia 2021 r. Ustawa nie została jednak uchwalona przez parlament⁴⁵, a tylko część jej zapisów i instytucji prawnych weszła do porządku prawnego na podstawie innych ścieżek legislacyjnych. Jednakże niezależnie od powyższego warto przedstawić ówczesne propozycje ustawodawcy, będące ograniczoną próbą wprowadzenia konsensualnych procedur do postępowania podatkowego.

Projekt zawierał dział III „Postępowanie podatkowe”, obejmujący m.in. rozdział 10 „Umowa podatkowa” (art. 411-414) oraz rozdział 11 „Mediacja” (art. 415-428).

Zgodnie z treścią uzasadnienia omawianego projektu nowe instytucje w prawie podatkowym w postaci umowy podatkowej i mediacji miały stanowić jedną z tzw. niewładczych form załatwiania spraw podatkowych, jeszcze do niedawna uznawanych za nieprzydatne w prawie podatkowym⁴⁶. Komisja Kodyfikacyjna Ogólnego Prawa Podatkowego⁴⁷, kierując się doświadczeniami innych państw, podjęła decyzję, aby uregulować w nowej Ordynacji podatkowej koncyliacyjne metody załatwiania spraw podatkowych. Miało to polegać na umownym rozstrzygnięciu trudnych kwestii między podatnikiem i organem podatkowym.

Zgodnie z założeniami podatek i organ podatkowy mieli mieć możliwość porozumienia się bezpośrednio albo z udziałem neutralnej i bezstronnej osoby trzeciej (tj. mediatora). Mediacja miała mieć charakter dobrowolny, być inicjowana przez podatnika albo przez organ podatkowy oraz wykorzystywana w tych sytuacjach, gdy mogła być zawarta umowa podatkowa. Poza tym 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 efektywniejsze.

Jednakże zgodnie z założeniami ustawodawcy nie w każdym przypadku byłoby dopuszczalne zawarcie umowy podatkowej, np. nie mogłaby ona dotyczyć wysokości samego podatku. Umowy podatkowe w świetle projektu mogłyby

być natomiast stosowane m.in. „w procesie dowodowym, zwłaszcza gdy dotyczy to ustaleń stanu faktycznego sprzed kilku lat, ustalenia wartości transakcji, czynności lub zdarzenia, czy też rodzaju ulg uznaniowych (np. ilość rat albo termin odroczenia podatku)”⁴⁸. 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”⁴⁹.

Zgodnie z założeniami umowa podatkowa nie miała być umową w znaczeniu cywilistycznym. Z charakteru i umiejscowienia przepisów o umowie podatkowej miało wyraźnie wynikać, że nie jest to konstrukcja typowa dla prawa cywilnego, oparta w decydującej mierze na równoprawności stron i ekwiwalentności świadczeń. Umowa podatkowa miała być uregulowana tylko na użytek Ordynacji podatkowej, bez odwoływania się do przepisów Kodeksu cywilnego.

Przyjęto założenie, że umowa podatkowa nie zastępuje decyzji podatkowej, tj. samodzielnie nie rozstrzyga sprawy. Możliwość zawarcia umowy podatkowej miała realizować zasadę ugodowego załatwiania spraw (art. 28 § 2 omawianego projektu).

Ustawodawca wyjaśnił 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. [Ordynacji podatkowej] (np. w sprawach dotyczących uprzednich porozumień cenowych). Brak jasnej podstawy normatywnej dla takich uzgodnień stoi jednak na przeszkodzie upowszechnieniu się takiej praktyki”⁵⁰.

Ustawodawca literalnie stwierdził, że: „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 (przestrzeń rozmowy i uzgodnień) między podatnikiem a organem podatkowym otwiera się nie tylko w sprawach rozstrzyganych w warunkach tzw. uznania administracyjnego⁵¹ (np. w sprawach ulg w spłacie podatku)”⁵².

Ponadto zdaniem 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”⁵³.

Zgodnie z art. 411 § 2 omawianego projektu umowa podatkowa miała być zawierana w granicach prawa przez przyjęcie przez organ podatkowy i stronę ustaleń, w szczególności:

- 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 w myśl art. 411 § 3 umowa podatkowa nie mogła:
- polegać na ustaleniach dotyczących bezpośrednio wysokości wymiaru;
 - dotyczyć przesłanek stwierdzenia unikania opodatkowania w rozumieniu art. 33 tego projektu 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 usług⁵⁴.

W konsekwencji Komisja Kodyfikacyjna Ogólnego Prawa Podatkowego jednoznacznie przyjęła założenie, że opracowane metody koncyliacyjnego załatwienia spraw podatkowych nie miały w żadnym zakresie dotyczyć wysokości wymiaru podatku. Wprawdzie omawiane regulacje i tak nie zostały uchwalone przez ustawodawcę i nie weszły do porządku prawnego, ale właśnie to założenie mogło spowodować, że te rozwiązania nie były często stosowane, a nawet byłyby martwymi zapisami ustawowymi.

Kluczowym zagadnieniem z punktu widzenia podatnika w zakresie poczynienia jakichś ustaleń z organem podatkowym jest określenie wysokości zobowiązania podatkowego i/lub wysokości wymiaru należnego podatku. Wyłączenie tej kwestii z zakresu potencjalnej umowy podatkowej oraz mediacji najprawdopodobniej (zdaniem autora) spowodowałyby brak zainteresowania tą instytucją ze strony podatników.

W obowiązującym systemie podatkowym istnieje zamknięty katalog sposobów powstania zobowiązania podatkowego, określony w art. 21 Ordynacji podatkowej, tj. zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa bądź na mocy decyzji ustalającej owe zobowiązanie podatkowe, co jednoznacznie potwierdza dorobek doktryny i judykatury. Wprowadzenie nowego sposobu powstania zobowiązania podatkowego na podstawie hipotetycznej umowy (porozumienia) między podatnikiem a organem podatkowym wydaje się niecelowe. Ponadto mogłoby podważać założenia całego systemu podatkowego oraz konstrukcji samego podatku jako świadczenia cechującego się przymusowym charakterem, bezwrotnością i nieodpłatnością, jednostronnością ustalania (władztwo państwa), ogólnym charakterem i formą pieniężną. Wysokość zobowiązania podatkowego nie powinna podlegać negocjacji między podatnikiem a organem podatkowym, lecz powinna zostać określona (ustalona) zgodnie z przepisami prawa podatkowego w prawidłowej wysokości, co podlega kontroli sądownoadministracyjnej.

Jednakże do rozważenia pozostaje (zdaniem autora) możliwość wykorzystania instytucji z zakresu władztwa państwa, polegającej na możliwości umorzenia części zaległości podatkowej, uregulowanej w art. 67a Ordynacji podatkowej. Należy zwrócić uwagę, że 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 racjonalne byłoby rozszerzenie dotychczasowej regulacji dotyczącej umorzenia części zaległości podatkowych np. o możliwość zawarcia stosownej umowy (porozumienia) między podatnikiem a organem podatkowym, czy też może wystarczająca jest interpretacja dzisiejszych zapisów ustawowych, zgodnie z którą w szczególności zawarcie odpowiedniej umowy między podatnikiem a organem podatkowym, zakładającej m.in. natychmiastową płatność części zaległości podatkowej przez podatnika, bez dalszego prowadzenia z nim sporu, jest owym przypadkiem uzasadnionym ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym.

5. AKTUALNE PROBLEMY UTRUDNIAJĄCE WPROWADZENIE KONSENSUALNYCH METOD OKREŚLENIA WYSOKOŚCI ZOBOWIĄZANIA PODATKOWEGO

Obowiązujące przepisy nakazują, aby organ podatkowy podjął działania w celu sprawdzenia prawidłowej wysokości zobowiązań podatkowych powstających z mocy prawa, w tym przeprowadził odpowiednie postępowanie dowodowe. Z kolei 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 lub ustalona wysokość zobowiązania podatkowego nie powinna być negocjowana, lecz powinna 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 przez niego uzgodnionej z organem podatkowym części zaległości podatkowej, a z drugiej strony umorzenie przez organ podatkowy lub zobowiązanie organu podatkowego do umorzenia części zaległości podatkowej nie podważałoby fundamentów systemu podatkowego.

Przeciwnicy konsensualnych form zakończenia postępowania podatkowego mogą podnosić kwestię, że bezcelowe jest zawieranie jakiegokolwiek porozumienia w sprawie już istniejących zaległości podatkowych podatników, ponieważ wierzyciel publicznoprawny może ścigać od tych podatni-

ków zaległości podatkowe w pełnej wysokości, łącznie z odsetkami. Jednakże w praktyce wygląda to całkowicie odmiennie.

Czysty zapis księgowy dotyczący wysokości należności budżetowych (w szczególności należności podatkowych) przekłada się w pełnym zakresie na realne wpływy budżetowe. Kwota niewyegzekwowanych należności podatkowych jest ogromna. Koszt prowadzenia szeroko rozumianych postępowań podatkowych i sądownoadministracyjnych⁵⁵ jest również bardzo duży. Trzeba więc zadać pytanie, czy dla interesów Skarbu Państwa nie byłoby korzystniejsze natychmiastowe otrzymanie chociaż części wierzytelności podatkowych dzięki zawarciu porozumienia z podatnikiem i mimo umorzenia podatnikowi części zaległości podatkowych, jeśli jednocześnie zostanie zakończone postępowanie podatkowe, co pozwala na uniknięcie dodatkowych kosztów wiążących się z dalszymi postępowaniami kontrolnymi, wymiarowymi, sądowymi i egzekucyjnymi, w tym uniknięcie ryzyka braku możliwości ściągnięcia (zaspokojenia) wierzytelności podatkowych. W opinii autora takie procedury są pożądane i powinny jak najszybciej być wdrożone do systemu prawnego.

Powstaje również wątpliwość, czy analizowane konsensualne metody zakończenia postępowania podatkowego nie będą stanowiły pola do nadużyć, w szczególności w zakresie ewentualnego ryzyka popełniania przestępstw m.in. korupcji czynnej i biernej⁵⁶. Mimo że takie ryzyko potencjalnie istnieje, to analogiczne ryzyko towarzyszy przecież konsensualnym formom zakończenia postępowania karnego (art. 335, 338a, 387 k.p.k.). Należy podkreślić, że w przypadku procedury karnej i negocjacji między podejrzanym (oskarżonym) a prokuratorem w zakresie np. wymiaru kary i środków karnych, sposobu naprawienia szkody dane statystyczne nie wykazują jakiegokolwiek istotnej liczby takich przestępstw. W konsekwencji ukształtowanie precyzyjnych ram prawnych dotyczących warunków zawierania postulowanych porozumień pozwoli stworzyć skuteczne narzędzie do szybkiego zakończenia wielu postępowań podatkowych, a przy tym zapewnić istotne wpływy budżetowe.

Dodatkowo można przeanalizować dane historyczne⁵⁷ przedstawione w stanowisku NIK 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 NSA⁵⁸.

W konsekwencji organy podatkowe muszą brać pod uwagę fakt, że 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 sądownoadministracyjne, oraz niepewność w tym zakresie.

Obowiązujące przepisy jednoznacznie precyzują obowiązek dochodzenia pełnego zaspokojenia (ściągnięcia) wierzytelności publicznoprawnych oraz przypadki, w których organ podatkowy może z urzędu udzielać ulg w spłacie zobowiązań podatkowych⁵⁹. Żaden z warunków, od którego spełnienia jest uzależniona możliwość umorzenia zobowiązania podatkowego przez organ podatkowy, nie dotyczy „niskiego prawdopodobieństwa ściągłości całej zaległości podatkowej lub istotnych kosztów z tym związanych”.

W konsekwencji dopuszczalność zawarcia konsensualnego porozumienia z podatnikiem przez organ podatkowy – z uwagi na ekonomiczne podejście do faktycznego uzyskania wpływów fiskalnych – dawałaby możliwość osiągnięcia korzyści przez obie strony postępowania.

6. PODSUMOWANIE

Komisja Kodyfikacyjna Ogólnego Prawa Podatkowego podjęła próbę wprowadzenia do polskiego systemu prawnego konsensualnych form załatwiania spraw podatkowych. Mimo że projektowane instytucje umowy podatkowej i mediacji nie mogły dotyczyć w żadnym zakresie wymiaru podatku, stanowiły próbę ukształtowania procedury dojścia do porozumienia między stronami postępowania podatkowego o sprzecznych interesach, m.in. co do stanu faktycznego będącego przedmiotem sporu. Ustawodawca nie zdecydował się jednak na wprowadzenie tych nowych form prawnych. Przy czym równocześnie ten sam ustawodawca zgodził się na stosowanie konsensualnych form zakończenia postępowania karnego. Instytucja wniosku o wydanie na posiedzeniu wyroku skazującego i orzeczenia kar uzgodnionych z oskarżonym 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 perspektywy prawa podatkowego korzystanie z metod szybszego zakończenia postępowania podatkowego w postaci konsensusu między stronami (podatnikiem i organem podatkowym) jest nie tylko możliwe, ale również pożądane. Jeśli pominie się aspekt negocjacyjnej formy ustalania (określenia) wysokości zobowiązania podatkowego jako niecelowej oraz podważającej spójność systemu podatkowego, możliwe wydaje się zastosowanie modelu porozumienia stron postępowania podatkowego w odniesieniu do obiektywnie określonej (ustalonej) wysokości zobowiązania podatkowego, jednocześnie przewidującego m.in. natychmiastową zapłatę określonej części zaległości podatkowej przez podatnika oraz

umorzenie określonej części zaległości podatkowej przez organ podatkowy. Taki konsensus dawałby możliwość szybkiego zakończenia postępowania podatkowego oraz zapewniłaby realne wpływy fiskalne w sytuacjach, gdy prawdopodobieństwo uzyskania zakładanych wpływów fiskalnych nie byłoby znaczne.

Przypisy:

- ¹ Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm., dalej: Ordynacja podatkowa.
- ² Najwyższa Izba Kontroli, *Informacja o wynikach kontroli. Egzekwowanie zaległości podatkowych*, 25 marca 2021 r., KBF.430.001.2021, nr ewid. 19/2021/P/20/010/KBF, https://www.nik.gov.pl/kontrola/wyniki-kontroli-nik/pobierz,kbf~p_20_010_202009211332151600687935~01.typ,kk.pdf, dostęp: 8.02.2023.
- ³ Tamże, s. 11: „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”.
- ⁴ Tamże, s. 14: „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”.
- ⁵ Określenie warunku na tle prawa cywilnego – art. 89-94 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 1360 ze zm., dalej: Kodeks cywilny).
- ⁶ Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 1375, dalej: „Kodeks postępowania karnego” lub „k.p.k.”.
- ⁷ Art. 21 Ordynacji podatkowej.
- ⁸ Art. 21 § 1 Ordynacji podatkowej: „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”.
- ⁹ Art. 68 Ordynacji podatkowej.
- ¹⁰ Art. 48 Ordynacji podatkowej.
- ¹¹ *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. A. Mariański, wyd. 2, Warszawa 2023.
- ¹² Art. 70 Ordynacji podatkowej.
- ¹³ 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 ciężącego 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”.
- ¹⁴ Metoda samoobliczenia podatku przez podatnika, np. stosowana w podatku dochodowym od osób fizycznych lub podatku dochodowym od osób prawnych.
- ¹⁵ Art. 21 § 2 Ordynacji podatkowej.

- ¹⁶ Art. 21 § 3 Ordynacji podatkowej.
- ¹⁷ Art. 21 § 3 i 3a Ordynacji podatkowej.
- ¹⁸ Art. 21 § 5 Ordynacji podatkowej.
- ¹⁹ Art. 81 i 81b Ordynacji podatkowej.
- ²⁰ Art. 274 Ordynacji podatkowej.
- ²¹ Art. 21 § 2 Ordynacji podatkowej.
- ²² Art. 21 § 3 Ordynacji podatkowej.
- ²³ Art. 272 Ordynacji podatkowej.
- ²⁴ Art. 290 Ordynacji podatkowej.
- ²⁵ Art. 122 i 187 Ordynacji podatkowej.
- ²⁶ *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. A. Mariański, dz. cyt.
- ²⁷ Art. 58a i nast. Ordynacji podatkowej.
- ²⁸ Art. 58b i nast. Ordynacji podatkowej.
- ²⁹ Art. 21 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej.
- ³⁰ *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. A. Mariański, dz. cyt.
- ³¹ M.in. z uwagi na znacząco niższą liczbę pracowników administracji skarbowej w porównaniu do liczby podatników, liczby różnych podatków, a w konsekwencji hipotetycznej liczby zobowiązań podatkowych w danym okresie.
- ³² *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, wyd. 9, Warszawa 2020.
- ³³ P. Kardas, *Konsensualne sposoby rozstrzygnięcia w świetle nowelizacji kodeksu postępowania karnego z dnia 10 stycznia 2003 r.*, „Prokuratura i Prawo” 2004, nr 1, s. 32.
- ³⁴ Art. 335 k.p.k. (wniosek o wydanie na posiedzeniu wyroku skazującego i orzeczenie kar uzgodnionych z oskarżonym):

„§ 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 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. 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 przejrzania akt sprawy, o czym należy ich pouczyć.

- § 4. W wypadku gdy sąd, uwzględniając wniosku, o którym mowa w § 1, zwrócić 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".
- ³⁵ Art. 387 k.p.k. (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 przypadku 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".
- ³⁶ Art. 338a k.p.k. (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 przypadku lub środka kompensacyjnego bez przeprowadzenia postępowania dowodowego. Wniosek może również dotyczyć wydania określonego rozstrzygnięcia w przedmiocie poniesienia kosztów procesu".
- ³⁷ Ang. *plea bargaining* – tzw. targowanie się o karę; por. P. Kardas, dz. cyt., s. 32-36.
- ³⁸ A. Bogusłowicz, „*Postępowanie skrócone*” – klasyczna forma konsensualnego sposobu zakończenia postępowania karnego, „Prokuratura i Prawo” 2006, nr 4.
- ³⁹ S. Waltoś, „*Porozumienia*” w polskim procesie karnym «*de lege lata*» i «*de lege ferenda*». *Próba oceny dopuszczalności*, „Państwo i Prawo” 1992, nr 1, s. 38.
- ⁴⁰ Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Kodeks postępowania karnego, ustawy – Kodeks karny i niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 870 (VII kad.), <https://orka.sejm.gov.pl/Druki7ka.nsf/0/96832B0ED113D8FBC1257AB4004F3B04/%24File/870/870uzasadnienie.doc>, s. 15, dostęp: 9.02.2023; ustawa z dnia 27 września 2013 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania karnego oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 1247.
- ⁴¹ 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*, „Prokuratura i Prawo” 2005, nr 9, s. 26.
- ⁴² P. Wiliński, *Konsensualizm a kontrydiktoryjność w polskim procesie karnym*, w: *Adwokatura a modele procedur sądowych*, red. J. Giezek, A. Malicki, Warszawa 2013, s. 25.
- ⁴³ S. Waltoś, w: P. Hofmański, S. Waltoś, *Polski proces karny. Zarys systemu*, Warszawa 2013, s. 294.
- ⁴⁴ Rządowy projekt ustawy – Ordynacja podatkowa, druk sejmowy nr 3517 (VIII kad.), <https://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/B670900845B482D9C12584170033BE62/%24File/3517.pdf>, dostęp: 9.02.2023.
- ⁴⁵ Rządowy projekt ustawy – Ordynacja podatkowa, druk sejmowy nr 3517 (VIII kad.), przebieg procesu legislacyjnego: <https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=3517>, dostęp: 9.02.2023.
- ⁴⁶ Uzasadnienie rządowego projektu ustawy – Ordynacja podatkowa, druk sejmowy nr 3517 (VIII kad.), <https://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/B670900845B482D9C12584170033BE62/%24File/3517-uzas.docx>, s. 14, dostęp: 9.02.2023.
- ⁴⁷ Komisja Kodyfikacyjna Ogólnego Prawa Podatkowego została powołana na mocy rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 21 października 2014 r. w sprawie utworzenia, organizacji i trybu działania Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego (Dz.U. poz. 1471).
- ⁴⁸ Uzasadnienie rządowego projektu ustawy – Ordynacja podatkowa, druk sejmowy nr 3517 (VIII kad.), dok. cyt., s. 14.
- ⁴⁹ Tamże, s. 15.
- ⁵⁰ Tamże, s. 432.
- ⁵¹ Podobnie Z. Kmiecik, *Mediacja i koncyliacja w prawie administracyjnym*, Kraków 2004, s. 160-168.
- ⁵² Uzasadnienie rządowego projektu ustawy – Ordynacja podatkowa, druk sejmowy nr 3517 (VIII kad.), dok. cyt., s. 432.
- ⁵³ Tamże, s. 432-433.
- ⁵⁴ Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 931 ze zm.
- ⁵⁵ Obecnie brak jest szacunkowych danych w tym zakresie.
- ⁵⁶ Art. 228 i 229 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 1138 ze zm.).
- ⁵⁷ Brak jest aktualnych danych w tym zakresie.
- ⁵⁸ Najwyższa Izba Kontroli, *Informacja o wynikach kontroli. Wykonywanie wyroków wojewódzkich sądów administracyjnych i Naczelnego Sądu Administracyjnego przez urzędy skarbowe i izby celne*, 2 kwietnia 2015 r., KBF-4101-005-00/201, nr ewid. 22/2015/P/14/016/KBF, <https://www.nik.gov.pl/plik/id,8567,vp,10671.pdf>, s. 6, dostęp: 9.02.2023.
- ⁵⁹ Art. 67d Ordynacji podatkowej.

Bibliografia

Literatura

- Bogusłowicz A., „*Postępowanie skrócone*” – klasyczna forma konsensualnego sposobu zakończenia postępowania karnego, „Prokuratura i Prawo” 2006, nr 4.
- 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*, „Prokuratura i Prawo” 2005, nr 9.
- Kardas P., *Konsensualne sposoby rozstrzygania w świetle nowelizacji kodeksu postępowania karnego z dnia 10 stycznia 2003 r.*, „Prokuratura i Prawo” 2004, nr 1.
- Kmiecik Z., *Mediacja i koncyliacja w prawie administracyjnym*, Kraków 2004.
- Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. A. Mariański, wyd. 2, Warszawa 2023.
- Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, wyd. 9, Warszawa 2020.
- Waltoś S., „*Porozumienia*” w polskim procesie karnym «*de lege lata*» i «*de lege ferenda*». *Próba oceny dopuszczalności*, „Państwo i Prawo” 1992, nr 1.
- Waltoś S., w: P. Hofmański, S. Waltoś, *Polski proces karny. Zarys systemu*, Warszawa 2013.
- Wiliński P., *Konsensualizm a kontrydiktoryjność w polskim procesie karnym*, w: *Adwokatura a modele procedur sądowych*, red. J. Giezek, A. Malicki, Warszawa 2013.

Źródła internetowe

- Rządowy projekt ustawy – Ordynacja podatkowa, druk sejmowy nr 3517 (VIII kad.), przebieg procesu legislacyjnego: <https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=3517>, dostęp: 9.02.2023.

Akty prawne

- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 21 października 2014 r. w sprawie utworzenia, organizacji i trybu działania Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego, Dz.U. poz. 1471.
- Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 1138 ze zm.
- Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 1375 ze zm.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 931 ze zm.
- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 1360 ze zm.

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

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.

Inne źródła

Najwyższa Izba Kontroli, *Informacja o wynikach kontroli. Egzekwowanie zaległości podatkowych*, 25 marca 2021 r., KBF.430.001.2021, nr ewid. 19/2021/P/20/010/KBF, https://www.nik.gov.pl/kontrole/wyniki-kontroli-nik/pobierz,kbf~p_20_010_202009211332151600687935~01,typ,kk.pdf, dostęp: 8.02.2023.

Najwyższa Izba Kontroli, *Informacja o wynikach kontroli. Wykonywanie wyroków wojewódzkich sądów administracyjnych i Naczelnego Sądu Administracyjnego przez urzędy skarbowe i izby celne*, 2 kwietnia 2015 r., KBF-4101-005-00/201,

nr ewid. 22/2015/P/14/016/KBF, <https://www.nik.gov.pl/plik/id,8567,vp,10671.pdf>, dostęp: 9.02.2023.

Rządowy projekt ustawy – Ordynacja podatkowa, druk sejmowy nr 3517 (VIII kad.), <https://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/B670900845B482D9C12584170033BE62/%24File/3517.pdf>, dostęp: 9.02.2023.

Uzasadnienie rządowego projektu ustawy – Ordynacja podatkowa, druk sejmowy nr 3517 (VIII kad.), <https://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/B670900845B482D9C12584170033BE62/%24File/3517-uzas.docx>, dostęp: 9.02.2023.

Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Kodeks postępowania karnego, ustawy – Kodeks karny i niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 870 (VII kad.), <https://orka.sejm.gov.pl/Druki7ka.nsf/0/96832B0ED113D8FBC1257AB4004F3B04/%24File/870-uzasadnienie.doc>, dostęp: 9.02.2023.