

MAŁGORZATA SZUSTEK-JANOWSKA
Lublin

PODSTAWOWE ZAŁOŻENIA PROJEKTU ORDYNACJI PODATKOWEJ

We wrześniu 1993 r. podjęto w Ministerstwie Finansów prace nad kodyfikacją części ogólnej prawa podatkowego. Były one prowadzone przez wyodrębniony w strukturze Ministerstwa Finansów Zespół do Spraw Reformy Systemu Podatkowego. Efektem tych prac jest złożony 28 lipca 1995 r. do Sejmu rządowy projekt ordynacji podatkowej. Już w fazie prac nad tym projektem w parlamencie Rząd złożył 19 lutego 1996 r. autopoprawkę.

Na przełomie 1996 i 1997 r. projekt jest w dalszym ciągu przedmiotem prac parlamentu – odpowiednich komisji sejmowych¹.

I. ZAŁOŻENIA PROJEKTU USTAWY ORDYNACJA PODATKOWA

W zakresie podstawowych założeń ordynacji podatkowej² należy uwzględnić dwie kwestie:

- przesłanki kodyfikacji ogólnego prawa podatkowego,
- ważniejsze rozwiązania projektu.

¹ Treść artykułu opiera się na projekcie ordynacji podatkowej w wersji opublikowanej przez „Rzeczpospolitą” 27 lutego 1996 r., tj. uwzględniającej autopoprawki Rządu, nazywanym dalej w skrócie projektem lub projektem ordynacji.

² Według autorów projektu. Por. *Uzasadnienie do projektu ustawy Ordynacja podatkowa*, druk sejmowy nr 1177.

1. Przesłanki kodyfikacji części ogólnej prawa podatkowego

Do najważniejszych przesłanek kodyfikacji części ogólnej prawa podatkowego należą:

- dotychczasowy stan ustawodawstwa w zakresie ogólnego prawa podatkowego;
- reforma części szczególnej prawa podatkowego;
- niski poziom skuteczności poboru podatków;
- słabe gwarancje ustawowej ochrony uczestników postępowania.

Dotychczasowy stan ustawodawstwa części ogólnej prawa podatkowego został przez autorów projektu oceniony jako zły. Najpoważniejszą przyczyną takiej oceny jest rozproszenie przepisów zaliczanych do części ogólnej tej gałęzi prawa.

Część materialnoprawna zasadniczo uregulowana jest w ustawie o zobowiązaniach podatkowych³. Ze względu na normowaną materię powinien to być akt prawny o szczególnym, wręcz ustrojowym znaczeniu. Tego typu regulacjom stawia się bowiem wysokie wymagania w zakresie techniki legislacyjnej, a ustawa o zobowiązaniach podatkowych jest, zdaniem autorów projektu, aktem nieprzejrzystym. Na skutek wielokrotnych nowelizacji stała się „zbiorem zatomizowanych norm”⁴, nie tworzących spójnej i przejrzystej całości. Jednocześnie zawiera ona istotne luki, a szereg instytucji unormowanych jest w sposób niekonsekwentny lub anachroniczny.

Ustawa o zobowiązaniach podatkowych nie jest jedynym aktem prawnym zawierającym regulacje materialnoprawne ogólnego prawa podatkowego. Część przepisów o charakterze generalnym znajduje się w poszczególnych ustawach podatkowych, zwłaszcza wprowadzonych w okresie reformy systemu podatkowego. Jest to rozwiązanie, które dodatkowo pogarsza jakość i utrudnia poruszanie się w prawie podatkowym.

Podobnie wygląda sytuacja w części formalnoprawnej ogólnego prawa podatkowego. Zrąb tej regulacji znajduje się w kodeksie postępowania administracyjnego⁵. Przepisy te nie przystają do aktualnej rzeczywistości w zakresie prawa podatkowego, szczególnie z powodu zmiany modelu wymiaru i poboru podatków – z decyzyjnego na samoobliczenie lub obliczenie przez płatnika.

³ Ustawa z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. Nr 108 z 1993 r., poz. 486 z późniejszymi zmianami), nazywana dalej ustawą o zobowiązaniach podatkowych.

⁴ Por. *Uzasadnienie do projektu ustawy ordynacja podatkowa*, druk sejmowy nr 1177, s. 1.

⁵ Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 1980 r., Nr 9, poz. 26, z późniejszymi zmianami), nazywany dalej kodeksem postępowania administracyjnego.

Ta podstawowa zmiana pociąga za sobą pewne konsekwencje, które powinny znaleźć odzwierciedlenie w regulacjach prawnych z tego zakresu. Chodzi między innymi o precyzyjną i kompletną regulację praw i obowiązków zarówno podatników, jak i organów podatkowych, szczególnie w postępowaniu kontrolnym oraz na etapie czynności sprawdzających.

Tak jak w zakresie części materialnoprawnej ogólnego prawa podatkowego, tak też w części proceduralnej rozproszenie przepisów jest poważnym, wręcz systemowym mankamentem. Poza kodeksem postępowania administracyjnego regulacje te zawarte są w ustawie o kontroli skarbowej⁶, w ustawie o zobowiązaniach podatkowych oraz w poszczególnych ustawach podatkowych.

Z tego wynika, że najważniejszym problemem jest sprawa uregulowania ogólnego prawa podatkowego w jednym akcie prawnym. Drugim, może nie mniej ważnym jest potrzeba zsynchronizowania części ogólnej z unowocześnionym, dostosowanym w dużej mierze do gospodarki wolnorynkowej, systemem podatkowym. Reforma części szczególnej niejako wymusza reformę części ogólnej prawa podatkowego.

Brak harmonii między instytucjami ogólnego prawa podatkowego, szczególnie części materialnoprawnej, a rozwiązaniami zreformowanej w latach dziewięćdziesiątych części szczególnej osłabił efektywność poboru podatków. Okoliczność ta została podkreślona w uzasadnieniu do projektu. Rozwiązania nowo wprowadzonych podatków, przy braku odpowiednich regulacji części ogólnej, dają możliwości nadużyć i w konsekwencji przerzucenia ciężaru podatkowego na pozostałą część podatników. Wyeliminowanie tego mankamentu jest, zdaniem autorów projektu, niezbędne do zwiększenia dochodów budżetowych bez konieczności podwyższania stawek podatkowych. Podwyższenie poziomu skuteczności poboru podatków ma być, według tej koncepcji, drogą wiodącą w kierunku obniżenia podatków.

W związku ze zmianą modelu wymiaru i poboru podatków konieczna jest pełniejsza ustawowa regulacja praw i obowiązków uczestników postępowania. Wiele obowiązków nakładano aktami podustawowymi, łatwo i często zmienianymi. Wytworzono w ten sposób stan niepewności u podatników co do przysługujących im praw i ciążących na nich obowiązków. Wszystko to powoduje brak akceptacji tych rozwiązań przez podatników i ich identyfikacji z interesami państwa.

⁶ Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz.U. Nr 100, poz. 442, z późniejszymi zmianami).

2. Przegląd ważniejszych rozwiązań projektu ordynacji podatkowej

W zakresie przepisów ogólnych na uwagę zasługuje uregulowanie przedmiotowego zakresu zastosowania projektowanej ustawy, zdefiniowanie pojęć: „obowiązek podatkowy” i „zobowiązanie podatkowe” oraz wprowadzenie tzw. słowniczka pojęć. Autorzy projektu uznają, że ordynacja zawiera zamknięty katalog należności publicznoprawnych, do których będzie miała zastosowanie. Wynika to, ich zdaniem, z braku delegacji do wydania odpowiedniego aktu prawnego rozciągającego przepisy tej ustawy na inne należności publicznoprawne. Zwrócono także uwagę na to, że został zdefiniowany obowiązek podatkowy i zmieniono definicję zobowiązania podatkowego. Według projektu zawiera ona obok świadczenia pieniężnego także miejsce oraz termin tego świadczenia. Słowniczek pojęć z kolei pełni funkcję porządkującą oraz zawiera w sobie definicje ustawowe pojęć wykorzystywanych w dalszej części ustawy.

Ordynacja podatkowa, odmiennie od ustawy o zobowiązaniach podatkowych, wymienia wszystkie organy podatkowe. Znosi przy tym instytucję podatkowych komisji odwoławczych przy izbach skarbowych. Nieco inaczej także reguluje pozycję Ministra Finansów. Nie jest on organem podatkowym w sensie ścisłym, ponieważ nie dokonuje wymiaru podatku. Jednocześnie skonkretyzowano jego kompetencje nadzorcze, przyznając mu wyraźnie uprawnienie do dokonywania wykładni przepisów podatkowych, zarówno ustawowych, jak i podustawowych. Także organy podatkowe pierwszej instancji otrzymały wyraźną podstawę do dokonywania interpretacji przepisów podatkowych.

Rozwiązania odnoszące się do powstania zobowiązania podatkowego, zdaniem autorów projektu, są wyrazem dostosowania ich do rozwiązań materialnoprawnych. W szczególności na uwagę zasługuje nowa instytucja nakazu zapłaty podatku, która będzie miała zastosowanie w sytuacjach, gdy podatnik złoży zeznanie lub deklarację i nie uiszczy wykazanego tam podatku. Rozwiązanie to ma pozwolić na szybsze egzekwowanie zaległości podatkowych. Nową także instytucją jest zwolnienie płatnika z obowiązku pobrania podatku lub zaliczki na podatek. Jej wprowadzenie podyktowane jest potrzebami praktyki, zwłaszcza w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych. Także pod wpływem doświadczeń praktyki szczegółowo uregulowano przesłanki określenia podstawy opodatkowania w drodze szacunkowej oraz wydania decyzji w sprawie wysokości straty poniesionej przez podatnika.

W projekcie ordynacji zaproponowano dokładniejsze określenie zakresu odpowiedzialności podatnika, płatnika i inkasenta. Doprecyzowano niektóre istotne dla tej odpowiedzialności pojęcia

oraz odmiennie niż obecnie uregulowano kwestię wpływu zmian ustroju majątkowego w małżeństwie na zakres odpowiedzialności majątkowej podatnika. Dwa nowe rozwiązania pojawiły się w odniesieniu do odpowiedzialności płatnika. Jedno odnosi się do możliwości dochodzenia przez niego w drodze cywilnoprawnej równowartości nie pobranego od podatnika podatku, drugie natomiast przewiduje wynagrodzenie za wypełnianie przez płatników i inkasentów obowiązki.

Inne niż dotychczas przewidziano rozwiązania w zakresie zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych. Projekt umożliwia dokonanie zabezpieczenia przed wydaniem decyzji, zarówno określającej jak i ustalającej, a także przed wydaniem nakazu zapłaty. Zmiany w zakresie hipoteki i zastawu ustawowego podyktowane są, według opinii autorów projektu, koniecznością uszczelnienia systemu podatkowego i ochrony obrotu gospodarczego. Realizacji tego drugiego zadania ma służyć:

- wprowadzenie obowiązku ujawniania hipotek ustawowych;
- wprowadzenie rejestru zastawów skarbowych;
- wprowadzenie instytucji wydawania zaświadczeń o obciążeniu rzeczy lub praw na rzecz Skarbu Państwa lub gminy.

Uszczelnienie obecnego systemu poboru podatków jest także celem przedłożonych propozycji w zakresie zaległości podatkowej i jej skutków finansowych. Między innymi temu ma służyć zrównanie z zaległością podatkową nienależnej lub zawyżonej nadpłaty, nienależnego lub zawyżonego zwrotu podatku oraz nienależnego lub zawyżonego wynagrodzenia płatników lub inkasentów.

Wśród rozwiązań dotyczących wygasania zobowiązań podatkowych projekt przewiduje pewne zmiany w stosunku do stanu obecnego. Niektóre mają charakter formalny, np: uregulowanie sposobu zapłaty podatków. Ograniczają się one tylko do przesunięcia uregulowania z rozporządzenia Ministra Finansów do ustawy. Inne natomiast mają charakter merytoryczny, np. kwestia potrącenia zobowiązania podatkowego czy przejęcia majątku podatnika za jego zaległości podatkowe. W zakresie potrącenia wyszczególniono tytuły uprawniające do potrącenia oraz rozszerzono możliwość dokonania potrącenia na podatki samorządowe. W zakresie przejęcia majątku podatnika za jego zaległości podatkowe wprowadzono możliwość dokonania tego przejęcia na podstawie umowy pomiędzy odpowiednimi organami a podatnikiem.

Szczupłość dotychczasowej regulacji nadpłaty podatku i problemy praktyczne z nią związane są przyczyną rozbudowania w projekcie ordynacji przepisów odnoszących się do tej kwestii. Zaproponowano między innymi konkretny sposób postępowania w przypadku powstania nadpłaty na skutek

prawomocnego orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego. W odrębnym rozdziale uregulowano też instytucję stwierdzenia nadpłaty. Ma ona dać podatnikom, którzy nie zgadzają się ze stanowiskiem organów podatkowych, możliwość kwestionowania wysokości podatku w przypadku zobowiązania powstającego z mocy prawa, bez narażania się na niebezpieczeństwo zapłaty odsetek za zwłokę. W tym samym rozdziale uregulowano od dawna niezbędną instytucję korekty złożonych zeznań i deklaracji przez podatników.

Należy zwrócić uwagę, że projekt ordynacji odróżnia instytucję nadpłaty podatku od instytucji zwrotu podatku. Ta ostatnia dotyczy, w obecnym stanie prawnym, podatku VAT i akcyzowego.

Kolejną kwestią, której regulacja została zaproponowana w projekcie, jest informacja podatkowa i związana z nią tajemnica skarbową. Celem tych rozwiązań jest, z jednej strony, usprawnienie obiegu informacji o podatnikach i sprawniejsze działanie organów podatkowych, a z drugiej – ochrona interesów podatników. Z tymi zagadnieniami, w pewnym sensie, wiąże się problem deklaracji majątkowych. Jest to nowa instytucja, której zadaniem ma być umożliwienie weryfikacji wywiązywania się podatników z obowiązków podatkowych.

Nowym rozwiązaniem, wprowadzonym do projektu pod wpływem praktyki, jest regulacja sukcesji praw i obowiązków podatkowych. Propozycja przedstawiona w projekcie ordynacji jest w zasadzie odpowiednikiem regulacji określających skutki przekształcenia formy prawnej i łączenia osób prawnych, przewidziane w przepisach regulujących powoływanie i funkcjonowanie poszczególnych rodzajów osób prawnych. Przewidziano także odpowiednią regulację, w tym zakresie, dla osób fizycznych.

Pewne zmiany i uzupełnienia zaproponowano w zakresie odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe. Między innymi zmianie uległ krąg podmiotów, które ponoszą tę odpowiedzialność. Usunięto zeń małżonka podatnika, osoby pozostające z podatnikiem w faktycznym pożyciu, spadkobierców podatnika, osoby, którym wystawia się nakaz płatniczy. Jakby w zamian za te osoby zaliczono do osób trzecich użytkowników nieruchomości oraz osoby prawne powstałe w wyniku podziału innej osoby prawnej.

Na szczególną uwagę zasługuje regulacja czynności sprawozdawczych. Po raz pierwszy pojawiła się ona w przepisach, mimo że takie czynności były i są wykonywane przez organy podatkowe co najmniej od chwili wprowadzenia powszechnego podatku dochodowego od osób fizycznych. Chodzi tutaj o czynności o charakterze techniczno-rachunkowym polegające na weryfikacji danych wynikających z dokumentacji składanej przez podatników.

Położono przy tym nacisk na tzw. ugodowe załatwianie spraw wynikających z tych czynności, np. w razie stwierdzenia przez organ podatkowy, że dokumentacja złożona przez podatnika zawiera oczywiste pomyłki, podatnik ma prawo je skorygować bez ponoszenia negatywnych konsekwencji. Czynności tych nie można utożsamiać ze wszczęciem postępowania podatkowego.

Ostatnią kwestią uregulowaną w tzw. materialnoprawnej części ordynacji podatkowej jest kontrola podatka. Należy zwrócić uwagę, że uregulowano tu tylko kontrolę prowadzoną przez organy podatkowe. Poza ordynacją proponuje się pozostawić kontrolę prowadzoną przez inspektorów kontroli skarbowej na podstawie ustawy o kontroli skarbowej⁷. Projekt precyzuje, kto może być kontrolowany, jaki jest cel kontroli, jakie są uprawnienia kontrolującego oraz obowiązki i uprawnienia kontrolowanego, a także w jaki sposób kontrola powinna się zakończyć. Odróżnia się w tym ostatnim wypadku protokół kontroli od raportu z kontroli.

Postępowanie podatkowe zostało uregulowane w projekcie ordynacji w sposób podobny do przedwojennej ordynacji podatkowej. W jednym akcie prawnym starano się „zebrać” jak największą część przepisów odnoszących się do postępowania w sprawach podatkowych. Uznano, że niektóre instytucje procesowe są ściśle związane z rozwiązaniami materialnoprawnymi oraz że specyfika postępowania w sprawach podatkowych jest na tyle duża, iż nie można poprzestać tylko na zmianach w odpowiednich częściach kodeksu postępowania administracyjnego.

Zaproponowana regulacja zasad ogólnych postępowania nie odbiega właściwie od unormowań zawartych w kodeksie postępowania administracyjnego. Podstawowa różnica dotyczy zakresu obowiązku informowania strony o obowiązujących przepisach prawa podatkowego, związanych z przedmiotem postępowania. Ograniczono ten obowiązek tylko do postępowań, których celem jest wydanie decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego.

W sposób odmienny od dotychczasowego uregulowano zakres podmiotowy pojęcia strony postępowania podatkowego. W odpowiednich przepisach projektu wyliczono poszczególne kategorie podmiotów, które mogą wystąpić jako strona. W ten sposób uwzględniono specyfikę postępowania podatkowego i dostosowano tę regulację do przepisów materialnoprawnych. Ponadto w zakresie regulacji pozycji strony postępowania podatkowego zwraca uwagę nowa instytucja kuratora skarbowego. Funkcję tę miałyby sprawować osoba wyznaczona przez organ podatkowy w celu prowadzenia za wynagrodzeniem spraw podatkowych w imie-

⁷ Por. przyp. 6.

niu podatnika. Kurator skarbowy może być ustalony w dwóch przypadkach, tzn. w przypadku śmierci podatnika prowadzącego działalność gospodarczą oraz gdy nie można ustalić miejsca pobytu podatnika prowadzącego działalność gospodarczą.

W zakresie załatwiania spraw wprowadzono zmianę polegającą na wydłużeniu terminu załatwiania spraw przez organy pierwszej instancji do dwóch miesięcy od wszczęcia postępowania. W ten sposób jako generalną zasadę potraktowano termin dwumiesięczny na załatwienie sprawy.

Regulacja doręczeń także różni się od dotychczasowej, ponieważ wprowadzono obowiązek ustanowienia pełnomocnika do spraw doręczeń przez stronę wyjeżdżającą za granicę na co najmniej 6 miesięcy oraz przez zagraniczne osoby fizyczne nie mające miejsca stałego pobytu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Nowym rozwiązaniem w zakresie doręczeń jest również instytucja wezwania publicznego, która ma znajdować zastosowanie w przypadku niemożności doręczenia pisma w normalnym trybie.

Dowody w postępowaniu podatkowym zostały nieco inaczej uregulowane niż dotychczas w kodeksie postępowania administracyjnego. W założeniu projektu zmiany te uwzględniają specyfikę postępowania podatkowego. Na szczególną uwagę zasługuje kwestia dowodów w postępowaniu podatkowym, tzn. regulacja ksiąg podatkowych jako dowodu w tym postępowaniu. Chodzi tu głównie o sytuację, która budziła wiele kontrowersji w praktyce, mianowicie o wpływ wadliwości ksiąg na ich moc dowodową. Zaproponowano rozwiązanie, według którego wadliwe prowadzenie ksiąg nie mające istotnego znaczenia dla sprawy, nie powoduje ich odrzucenia w postępowaniu.

Regulacja odwołań jest niewielką modyfikacją dotychczasowych rozwiązań. Jej celem jest usprawnienie postępowania, a także wyeliminowanie niekorzystnych, według autorów projektu, dla budżetu państwa i gminy dotychczasowych rozwiązań. Szczególnie chodzi tutaj o rozwiązania w zakresie wstrzymania wykonania decyzji. Zaproponowano, że wstrzymanie wykonania decyzji będzie możliwe tylko po dokonaniu wpłaty bezspornej kwoty podatków oraz 30% kwoty spornej. Ma to wyeliminować przypadki bezzasadnego składania odwołań. Zwraca także uwagę rozszerzenie zastosowania odstępstwa od zasady *reformatio in peius* na decyzje określające wysokość zobowiązania podatkowego.

Istotne, według autorów projektu, zmiany dotyczą wygaśnięcia decyzji. Rozszerzono katalog przesłanek powodujących wygaśnięcie decyzji o specyficzne dla spraw podatkowych przypadki, tj. niedopełnienie warunków uprawniających do skorzystania z ulg lub do skorzystania z ryczałtowych form opodatkowania oraz niedotrzymanie odroczonego terminu płatności. Powodują one wygaśnięcie decyzji w tych sprawach, i to ze skutkiem od dnia doręczenia decyzji.

Wprowadzono także instytucję częściowego wygaśnięcia decyzji. Dotyczy ona sytuacji, gdy organ podatkowy rozłożył zaległość podatkową na raty, a strona nie dotrzymała terminu płatności którejs z rat. Dzięki temu rozwiązaniu skutki prawne niedotrzymania terminu płatności jednej czy kilku rat, mogą być ograniczone tylko do tych rat. Nie wpływają one na status zapłaconych już rat i tych, których termin płatności jeszcze nie nadszedł.

II. OCENA PROJEKTU USTAWY

Przesłanki opracowania projektu ordynacji zostały prawidłowo uchwycone. Wielokrotnie zwracano uwagę, zarówno w literaturze jak i w orzecznictwie, na niedomagania obecnych rozwiązań w zakresie ogólnego prawa podatkowego⁸. Jest to więc sprawa bezdyskusyjna. Podobnie, nie budzącą większych zastrzeżeń jest koncepcja regulacji tych zagadnień w jednym akcie prawnym⁹. Rodzą się natomiast pytania o zakres materii prawnej uregulowanej w ordynacji oraz o kształt niektórych rozwiązań szczegółowych.

Na zakres przedmiotowy regulacji prawnej ordynacji podatkowej wpływa, z jednej strony, dobór zagadnień, jakie powinny być w niej uregulowane, a z drugiej – kompleksowość regulacji poszczególnych instytucji¹⁰. Przyjęło się, że ordynacja podatkowa normuje tzw. ogólne prawo podatkowe, tzn. rozwiązania znajdujące zastosowanie do wszystkich lub większości podatków. Dzielą się one zasadniczo na dwie grupy: jedna – to zagadnienia, które muszą znaleźć się w akcie prawnym o takim charakterze jak ordynacja podatkowa; druga grupa – to rozwiązania, które mogą i raczej powinny znaleźć się w ordynacji, ale dopuszczalne jest pozostawienie ich poza tą

⁸ Por. referaty W. Łączkowskiego, J. Małeckiego, B. Brzezińskiego, W. Olszowego wygłoszone na Zjeździe Katedr Prawa Finansowego Wigry '95, opublikowane w: *Podatki w orzecznictwie sądowym*, Warszawa 1996, a także opracowania w tym zakresie R. Mastalskiego, np. *Kierunki zmian ogólnego prawa podatkowego*, „Glosa” nr 1 z 1995 r., s. 3, 4, i *Zagadnienia reformy ogólnego prawa podatkowego*, „Państwo i Prawo”, 1992, nr 8, s. 19-23.

⁹ Por. R. Mastalski, *Niektóre zagadnienia części ogólnej prawa podatkowego*, (Acta Universitatis Wratislaviensis, No 1093, Przegląd Prawa i Administracji XXVI), Wrocław 1990, s. 143, oraz publikacje powołane w przyp. 8; także: W. Olszowy, *Podejmowanie decyzji podatkowej i jej sądowa kontrola w Polsce*, Łódź 1994, s. 232-234.

¹⁰ Por. R. Mastalski, *Ordynacja podatkowa. Zakres regulacji prawnej*, „Przegląd Podatkowy”, 1996, nr 1, s. 3.

regulacją¹¹. Do pierwszej grupy należą na pewno zobowiązania podatkowe i postępowanie podatkowe.

Można uznać, że projekt ordynacji to niezbędne minimum spełnia – reguluje zarówno zobowiązania, jak i postępowanie podatkowe. Powstaje jednak pytanie: czy projekt reguluje te kwestie w sposób wyczerpujący, czy nie pozostawia poza swoim zakresem zagadnień, które należą do zobowiązań lub postępowania? Otóż właśnie pozostawia. Najważniejszy zarzut dotyczy pozostawienia poza ordynacją podatkową tak ważnej z punktu widzenia postępowania podatkowego instytucji jak kontrola skarbową¹². Jest to mankament proponowanej regulacji poważny i trudny do usprawiedliwienia. Argumenty autorów projektu też nie przekonują¹³. Podobna sytuacja jest z przepisami proceduralnymi, zamieszczonymi dotychczas w poszczególnych ustawach podatkowych. Chodzi tu głównie o podatki wprowadzane w ramach reformy systemu podatkowego. Ich nowoczesne rozwiązania wymagały odpowiednich uregulowań proceduralnych i o charakterze ogólnym, których brak było zarówno w ustawie o zobowiązaniach podatkowych, jak i w kodeksie postępowania administracyjnego. W związku z tym na okres przejściowy zamieszczano je w nowo wprowadzanych ustawach, z uzasadnieniem, że w odpowiednim czasie zostaną przeniesione do ordynacji podatkowej. Tak jednak się nie stało, co wynika z przepisów przejściowych i końcowych projektu ordynacji. Mało tego, niektóre instytucje dotychczas znajdujące się w ustawie o zobowiązaniach podatkowych, ze względu na to, że „dotyczą one jednego podatku” lub „podatników jednego podatku”¹⁴, mają być przeniesione do odpowiednich ustaw części szczególnej prawa podatkowego. Należy uzupełnić, że tylko w obecnym stanie prawnym mają tak wąskie zastosowanie. Nie oznacza to przecież, że w przyszłości nie pojawią się rozwiązania, dla których byłyby przydatne, a wiadomo, że przepisy części ogólnej nie mogą być tworzone tylko dla aktualnych rozwiązań części szczególnej, gdyż wówczas ich stabilność byłaby uzależniona od trwałości części szczególnej, a to właśnie część ogólna powinna być stabilizatorem szeroko rozumianego systemu podatkowego.

W aktach prawnych tej rangi, co projektowana ordynacja podatkowa wymagania stawiane są nie tylko co do treści, ale także co do odpowiedniego usystematyzowania tej treści. Struktura takiego aktu prawnego musi być jasna i przejrzysta. Tymczasem projekt pozostawia wrażenie mało czytelnego aktu

¹¹ Por. tamże.

¹² Por. tamże, s. 4, 5.

¹³ Por. *Projekt ordynacji podatkowej. Zarzuty Rady Legislacyjnej i odpowiedzi Ministerstwa Finansów*, „Rzeczpospolita”, 1995, nr 226(4179) z 29 września s. 17.

¹⁴ Por. *Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy ordynacja podatkowa*, s. 27, pkt. 6 i 7.

prawnego, o zagmatwanej i nie do końca przemyślanej strukturze. Wydaje się, że jego treść powinna zostać uporządkowana w toku prac parlamentarnych¹⁵.

W zakresie r o z w i ą z a ń s z c z e g ó ł o w y c h już początkowe regulacje budzą wątpliwości. W opinii wielu osób¹⁶ zakres stosowania ordynacji podatkowej wcale nie jest tak precyzyjnie określony, a przede wszystkim katalog świadczeń, do których może być ona stosowana, nie jest zamknięty – jak uważają autorzy projektu. Wiadomo, że rozciągnięcie ordynacji na inne niż podatek świadczenia o charakterze publicznoprawnym jest dopuszczalne, ale w drodze ustawowej, i to raczej na ściśle określony czas¹⁷, a nie tak jak proponuje się w projekcie.

Podobna jest sytuacja w zakresie proponowanej regulacji podstawowych pojęć oraz tzw. słowniczka pojęć. Wydaje się, że regulacja zarówno obowiązku podatkowego jak i definicja zobowiązania podatkowego powinny być bardziej doprecyzowane. Przepis proponujący, aby zakres podmiotowy, przedmiotowy oraz moment powstania obowiązku podatkowego określały ustawy podatkowe, jest przekreśleniem dotychczasowego dorobku zarówno doktryny, jak i orzecznictwa uzewnętrznionego w orzeczeniu Trybunału Konstytucyjnego z 1988 r.¹⁸ Ustawa podatkowa powinna regulować wszystkie elementy konstrukcyjne podatku, a nie tylko niektóre, jak chcieliby projektodawcy. Co więcej, z projektu wynika, że prawa i obowiązki podatkowe podatników, płatników i inkasentów mogą być regulowane przez wszelkiego rodzaju przepisy podatkowe, a więc i podstawowe¹⁹. Przyzwolenie na takie regulacje tchnie wstecznictwem i ujawnia rzeczywiste intencje projektodawców.

Wydaje się też, że nie można przeceniać funkcji porządkującej słowniczka wyrażeń ustawowych. Rozwiązanie to w wersji zaproponowanej w projekcie ordynacji pełni tylko funkcję wewnętrzną – w stosunku do samej ordynacji, a nie zewnętrzną, czyli w stosunku do całego systemu podatkowego. Jedyne ta druga mieści się w konwencji kodyfikacji ogólnego prawa podatkowego i może

¹⁵ Por. M a s t a l s k i, *Ordynacja podatkowa. Zakres regulacji prawnej*, s. 4

¹⁶ Por. np. T. D ę b o w s k a - R o m a n o w s k a, *Prawo daninowe – podstawowe pojęcia konstytucyjne i ustawowe. Część II*, „Glosa” z 1996 r., nr 12, s. 2; B. B r z e z i ń s k i, *Opinia o projekcie ustawy ordynacja podatkowa*, Kancelaria Sejmu Biuro Studiów i Ekspertyz, Ekspertyza nr 59, wrzesień 1995r., s. 4; W. O l s z o w y, *Opinia prawna do projektu ustawy ordynacja podatkowa*, Kancelaria Sejmu Biuro Studiów i Ekspertyz, Informacja nr 348, wrzesień 1995, s. 4.

¹⁷ Por. D ę b o w s k a - R o m a n o w s k a, dz. cyt., s. 2.

¹⁸ Por. orzeczenie z 19 października 1988 r., sygn. Uw 4.88.

¹⁹ Por. art. 4 ust. 1 w związku z art. 3 pkt. 1 projekt ordynacji.

wypełniać funkcję ujednociającą terminologię. Byłoby to rozwiązanie wręcz bezcenne z punktu widzenia wykładni prawa podatkowego²⁰.

Podsumowując dział I projektu – przepisy ogólne – należy uznać, że regulacja ta nie spełnia wymagań stawianych kodyfikacjom. Nie uwzględniono ani dorobku nauki²¹, ani – jak zwrócono na to uwagę wyżej – dorobku orzecznictwa.

W zakresie regulacji odnoszącej się do organów podatkowych należy zasadniczo pozytywnie ocenić przepisy wyraźnie przyznające Ministrowi Finansów uprawnienie do dokonywania wykładni prawa podatkowego, zwłaszcza że będą one publikowane. Jednak rozwiązanie to napawa także niepokojem, ponieważ w ten sposób zostanie zalegalizowane w obszarze prawa podatkowego tzw. prawo powielaczowe. Podobnie niepokojące jest wyposażenie organów podatkowych pierwszej instancji w uprawnienie do dokonywania na żądanie podatnika, płatnika lub inkasenta pisemnych interpretacji. Przyczyną owego niepokoju jest brak przygotowania merytorycznego organów podatkowych pierwszej instancji do tego typu czynności.

Niezwykle obszerna regulacja zobowiązań podatkowych budzi mieszane odczucia. Z jednej strony pojawiły się regulacje, których brak był dotkliwie odczuwany w praktyce, np. przepisy odnoszące się do sukcesji praw i obowiązków podatkowych, do zwolnienia płatnika z obowiązku pobrania podatku lub zaliczki na podatek, do korekt składanych przez podatników zeznań i deklaracji. Z drugiej jednak strony pojawiły się rozwiązania co najmniej dyskusyjne, np. nakaz zapłaty, deklaracje majątkowe, a na domiar złego wymieszano rozwiązania dotyczące zobowiązań podatkowych z przepisami z zakresu postępowania podatkowego. Po prostu niektóre rozwiązania, mimo iż krytykowano dotychczasowe ich zamieszczenie w ustawie o zobowiązaniach podatkowych, zostały mechanicznie stamtąd przeniesione do działu III projektu ordynacji, traktującego o zobowiązaniach podatkowych. Jako przykład takiego zabiegu można podać regulację kontroli podatkowej, informacji podatkowych, rachunków. Pod tym względem ordynacja nie tylko nie poprawia stanu ustawodawstwa, ale nawet go pogarsza.

W zakresie rozwiązań szczegółowych tego działu projektu istotne zastrzeżenia budzi instytucja nakazu zapłaty. Pozwala ona na przejście do postępowania egzekucyjnego bez wydawania decyzji podatkowej. Wyklucza tym samym

²⁰ Por. R. M a s t a l s k i, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Warszawa 1995, s. 106 nn.

²¹ Por. t e n ż e, *Zagadnienia reformy ogólnego prawa podatkowego*, s. 23-25; t e n ż e, *Kierunki zmian ogólnego prawa podatkowego*, s. 6, 7; t e n ż e, *Orzecznictwo podatkowe Trybunału Konstytucyjnego a polski system podatkowy*, „Państwo i Prawo”, 1993, nr 4, s. 3 nn.

możliwość ubiegania się np. o rozłożenie płatności na raty, odroczenie terminu płatności. Oznacza to ograniczenie ochrony prawnej podatnika.

Nie może także oprzeć się krytyce zmiana w zakresie odpowiedzialności podatnika. Rozciągnięto ją na majątek wspólny podatnika i jego małżonka. Do tej pory konieczna była decyzja wydana na podstawie art. 40 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, aby egzekucja mogła być prowadzona z majątku wspólnego małżonków. Proponowane rozwiązanie stwarza swoisty automatyzm. Tym samym dyskryminuje małżonka podatnika, któremu nie przysługuje nawet żaden środek prawny. Podobnie proponuje się to rozwiązanie w stosunku do płatnika i inkasenta, ponieważ zasadę tę rozciągnięto także na te dwie grupy podmiotów²². To ostatnie rozwiązanie już w ogóle jest niezrozumiałe.

Niezwykłe bulwersującą społeczność jest sprawa deklaracji majątkowych. Wydaje się, że nie można usprawiedliwiać ewentualnych niedociągnięć w pracy organów podatkowych kosztem podatników, stawiając nad nimi straszak w postaci konieczności wylegitymowania się z posiadanego majątku. Organy podatkowe mają wszelkie niezbędne instrumenty, aby na bieżąco kontrolować, czy podatnicy prawidłowo naliczają i odprowadzają podatki, i skutecznie je egzekwować, zwłaszcza że mają do pomocy wyspecjalizowany pion organów kontrolnych w postaci kontroli skarbowej. Rozwiązanie zaproponowane w ordynacji nie ma żadnego uzasadnienia, a budzi jedynie złe skojarzenia, tym bardziej że jest swoistym obejściem instytucji przedawnienia. Ponadto konstrukcja ta pozostaje w sprzeczności z podstawową zasadą podatkową, że obowiązek podatkowy określają ustawy regulujące określone podatki. Proponowane rozwiązanie nie jest związane z konkretnym podatkiem i nie jest zamieszczone w przepisach części szczególnej prawa podatkowego, jest więc sprzeczne z konstytucją²³.

Jako szczególnie uciążliwe dla podatników oceniane jest obłożenie ich obowiązkami w zakresie czynności sprawdzających. Skoro są to tylko czynności techniczno-rachunkowe organów podatkowych, prowadzone przed wszczęciem postępowania, to nie można im nadawać faktycznie rangi takiej jak czynnościom wyjaśniającym prowadzonym w ramach postępowania podatkowego, zwłaszcza że podatnik nie jest jeszcze stroną postępowania i nie ma żadnych gwarancji procesowych. Wymaganie od niego pełnej dyspozycyjności już na tym etapie jest

²² Por. B. B r z e z i ń s k i, *Ordynacja podatkowa – uwagi o projekcie ustawy*, „Monitor Podatkowy”, 1996, nr 2, s. 34.

²³ Por. szerzej na ten temat: A. K o m a r, *Ordynacja podatkowa na cenzurowanym*, „Przegląd Podatkowy”, 1995, nr 11, s. 3; R. M a s t a l s k i, *Ordynacja podatkowa w systemie prawa*, „Przegląd Podatkowy”, 1996, nr 2, s. 3, 4.

jawnym zachwianiem wszelkich proporcji w rozkładzie praw i obowiązków pomiędzy podatnikami i organami podatkowymi. Jest to tym bardziej naganne, że uznaje się, iż ta instytucja wprowadzana jest ze względu na ochronę interesów podatnika, który może „bezkarnie” usunąć pomyłki w składanej dokumentacji.

Celem kodyfikacji postępowania podatkowego w ramach ordynacji podatkowej było m.in. uwzględnienie specyfiki tego postępowania. Po dokonaniu jednak krótkiego przeglądu dotychczasowej regulacji i tej proponowanej w ordynacji podatkowej należy stwierdzić, że niewiele różnią się od siebie. Zmodyfikowano m.in. zasady ogólne postępowania – najczęściej poprzez ich okrojenie. Tak na przykład postąpiono z zasadą obowiązku informowania strony o okolicznościach faktycznych i prawnych mogących mieć wpływ na jej prawa i obowiązki. Wprowadzono ponadto kilka nowych rozwiązań, które jednak nie decydują o całym postępowaniu. Są najczęściej drobnymi uzupełnieniami istniejących już rozwiązań, idącymi w kierunku wyposażenia organów podatkowych w bardziej skuteczne instrumenty egzekwowania podatków. W takiej sytuacji trudno nawet oceniać projekt w tej części. Wydaje się jednak, że nie harmonizuje on z częścią szczególną prawa podatkowego.

Reasumując należy stwierdzić, że długo przygotowywany projekt okazuje się poważnie nie dopracowany. Wyraźnie widać brak spójnej koncepcji tego aktu. Projekt opiera się w zasadzie na dwóch założeniach konstrukcyjnych: jedno odnosi się do zebrania w jeden akt prawny jak największej ilości przepisów dotychczas rozproszonych, a drugie na wyeliminowaniu kontrowersji, jakie pojawiły się w okresie funkcjonowania nowych podatków, zarówno w orzecznictwie sądowym, jak i w praktyce organów podatkowych, a także zostały zauważone przez doktrynę.

Zdecydowanie negatywnie należy ocenić poziom techniki legislacyjnej, widoczny w wadliwej strukturze projektu i poszczególnych przepisów oraz w chaosie pojęciowym i poważnej nieporadności językowej.

Wyraźnie rysuje się także jednostronność proponowanych rozwiązań i obniżenie poziomu ochrony prawnej podatnika.

THE BASIC ASSUMPTIONS
OF THE PROJECT OF TAX LAW

S u m m a r y

The paper discusses the basic assumptions of the governmental project of tax law.

The task of the proposed regulation is to:

- codify the general tax law,
- modernize and orchestrate part of the general tax law with its particular part,
- increase the effectiveness of taxation,
- increase the statutory protection of the participants of operation.

An analysis has been made as to the regulation of the basic solutions of the project. What results from this analysis is the following:

- it does not satisfy the requirements of codification of the general tax law,
- it does not increase the statutory protection of the participants of operation.

The author concludes that the proposed solutions stand a chance to improve taxation.

Translated by Jan Kłos