

O POTRZEBIE ZMIAN W ORDYNACJI PODATKOWEJ

Henryk Dzwonkowski

1. W pierwszej kolejności należy odpowiedzieć na pytanie, czy właściwym byłby powrót do k.p.a. Mimo krytyki odejście od postępowania administracyjnego zaowocowało rozwojem ogólnego prawa podatkowego, mimo wszystkich jego znanych wad. Należy to oceniać jako postęp i uznać, że cofnięcie się do formuły k.p.a. byłoby krokiem wstecz. Nie oznacza to, że nie należy korzystać z równoległe powstającego dorobku postępowania administracyjnego, choć warto podkreślić, że również k.p.a. może obecnie wzorować się na ordynacji podatkowej. Dorobek ordynacji był bowiem w ostatnich latach szeroki i dynamiczny.

2. W dalszej kolejności wskazać należy, jaką ścieżkę pracy nad ordynacją podatkową należy wybrać?

Wykluczyć należy przy tym w pierwszej kolejności elementy metod prymitywnych, które nie zawierają żadnej myśli przewodniej, choć mogą technicznie wspomagać prace legislacyjne. Należą do nich prace na istniejącym materiale normatywnym oraz korzystanie z dorobku orzecznictwa, w tym nawet uchwał NSA.

Prima facie racjonalnym sposobem zbudowania zakresu i wyznaczenia treści ordynacji podatkowej powinno być skatalogowanie jej instytucji prawnych i dodanie albo wyeliminowanie dodatkowo potrzebnych lub zbędnych. Takie podejście, które ograniczyłoby się do operowania na istniejącym materiale normatywnym, utrwaliłoby jed-

nak obecny zestaw rozwiązań ze wszelkimi trudnościami jego uporządkowania. Wydaje się więc, że należy poszukiwać innego rozwiązania.

Wsparcie merytoryczne dla budowy ordynacji podatkowej stanowić powinny w zasadzie uchwały NSA i orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego. Należy jednak mieć świadomość, że nie wszystkie uchwały są powszechnie akceptowalne. Ponadto, ich wymowa powinna być zbieżna z nowo przyjętą koncepcją ordynacji. Tezy uchwał sprzeczne z założeniami powinny być na nowo przemyślane i zweryfikowane. Uchwały przenoszone wprost do legislacji, ładnie nawet sformułowane i dlatego chętnie wykorzystywane w rozstrzygnięciach indywidualnych, nie zawsze tworzą poprawne normy generalne (ogólne w sensie podmiotowym i abstrakcyjne co do przedmiotu).

3. Jakie powinny być kryteria przyjmowania założeń koncepcyjnych i szczegółowych rozwiązań? W jednym i drugim przypadku i koncepcje, i rozwiązania szczegółowe powinny mieć podstawy naukowe. Wiedza praktyczna pochodząca z praktyki orzeczniczej sądów i organów podatkowych jest bezcenna, ale dotyczy spraw jednostkowych. Na podstawie przypadków jednostkowych, choćby wielu, nie można zbudować prawidłowej całościowej konstrukcji teoretycznej. Praktyka nie ma narzędzi badawczych, a jedynie zbiór wiedzy o przypadkach. Oczywiście dobrze jest połączyć te umiejętności. Bo założenia powinny być kompleksowe, spójne i weryfikowalne w świetle wiedzy i doświadczenia życiowego, odwoływać się do rzeczywistości. Choć ostatecznie będą to normy prawne, które nie podlegają kryterium oceny prawdy i fałszu w sensie logiki formalnej. Reguły prawne powinny jednak normować rzeczywistość występującą w sferze prawnie regulowanej zachowania, a nie tworzyć konstrukcje fikcyjne. Należy więc unikać w miarę możliwości pojęć i zwrotów konwencjonalnych, które tworzy się w prawie podatkowym z reguły wtedy, gdy badanie naukowe nie zostanie do końca przeprowadzone i przyjmuje się, że zwrot „X” „z dużym prawdopodobieństwem” albo „przy przyjęciu pewnych konwencjonalnych założeń” „intuicyjnie odpowiada znaczeniu „Y”. Takie domykanie kolaniem legislacji świadczy o powierzchowności pracy naukowej nad każdym zagadnieniem. Celem ostatecznym będzie zatem stworzenie adekwatnej do rzeczywistości reguły zachowania o dobrze wyrażo-

nej językiem jasnej funkcji. Warunkiem jest jednak rozumienie przez tworzącego prawo celu danego unormowania.

4. Jaki „klucz” przyjąć do budowy ordynacji podatkowej z punktu widzenia jej zakresu?

- 1) Wykluczylismy już wyżej skorzystanie z wzorca k.p.a., który nie rozwiązywałby wielu problemów, a rodziłby nowe, nieznanne ostatnim doświadczeniom polskim sprzed wejścia w życie ordynacji podatkowej.
- 2) Pierwsze założenie to stworzenie z ordynacji podatkowej zbioru unormowań ogólnych, zawierających podstawowe pojęcia i pozostawienie w aktach tzw. prawa materialnego o poszczególnych podatkach (szczegółowego), rozwiązań normujących zachowania odnoszące się do konkretnego podatku (podatków, jeśli będzie ich w jednym akcie więcej).
- 3) Alternatywą dla powyższego rozwiązania byłoby „wyciągnięcie przed nawias” wszystkich rozwiązań wspólnych dla poszczególnych grup przepisów. Typowym przykładem mogą być procedury wymiarowe w podatkach rolnym, leśnym i od nieruchomości dla osób fizycznych oraz w podatku od spadków i darowizn, nazywane błędnie „powstawaniem zobowiązań z mocy decyzji”.
- 4) To ostatnie rozwiązanie jest racjonalne, gdyż redukuje znacznie materiał normatywny, czyni go bardziej przejrzystym, spójnym i konsekwentnym. Upraszcza prawo podatkowe.
- 5) Kolejnym założeniem byłoby skupienie w ordynacji wszelkich procedur podatkowych rozproszonych w innych aktach prawnych, takich jak kontrola skarbową i inne ustawy regulujące postępowanie podatkowe. Z drugiej zaś strony odesłanie do ordynacji podatkowej w tych regulacjach prawnych, które mogłyby korzystać z reguł jej procedur.
- 6) Dyskusyjne może być włączenie do ordynacji podatkowej przepisów o egzekucji. Stanowią one rdzeń regulacji o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Sprawy tej nie należy więc przesądzać, lecz zbadać ją w toku prac przedlegislacyjnych.

- 7) Ordynacja podatkowa powinna mieć jednolitą formułę układową. Moim zdaniem przepisy powinny być ułożone według schematu: powstawanie, wymiar i wykonywanie. Jeśli nie, to należy poszukać formuły konkurencyjnej, lepiej uzasadnionej. Każdy inny układ będzie bałaganem na wzór dotychczasowego układu.
- 8) Obowiązek to pojęcie, które wyraża powstawanie stosunku prawnego. Zobowiązanie podatkowe to wymierzony obowiązek podatkowy. Jedynie połączenie założeń z lit. e i f zapewni spójność ordynacji oraz całego prawa podatkowego.
- 9) W moim przekonaniu ordynacja podatkowa powinna powstawać „w jednej głowie”. Rozumiem przez to, że byłaby to praca zbiorowa posiadająca jednak lidera o bardzo silnej pozycji, narzucającego swoją koncepcję i decydującego o wszystkich wątpliwościach.
- 10) Poszczególne przepisy powinno się tak budować, że ich pierwotny kształt powinien stanowić zestaw uprawnień i obowiązków, które powinny się w nich znaleźć. W następnej kolejności należy napisać językową formułę przepisu. Uprawnienia i obowiązki powinny poprzedzać i determinować formułę językową.
- 11) Równoległe z procedurami ordynacji należy zbudować administrację podatkową dostosowaną do realizacji jej zadań. Ustalenia w zakresie struktur i kompetencji administracyjnych nie powinny przełamywać (dominować) nad regułami proceduralnymi.
- 12) Przyjęcie określonych założeń merytorycznych nie może przesądzać o konkretnych rozwiązaniach, jeżeli wymagania językowe skłaniają do zmian konstrukcji prawnych. Język i możliwość stworzenia odpowiednich reguł mogą i powinny modyfikować pierwotne założenia koncepcyjne.