

## CZY POTRZEBNA JEST NOWA ORDYNACJA PODATKOWA?

Leonard Etel

1. Generalna przebudowa ordynacji podatkowej jest potrzebna z wielu powodów. Zasadniczym jest ten, że chyba wszyscy tego chcą.<sup>1</sup> Postulaty zasadniczych zmian i przebudowy ordynacji podatkowej są formułowane nie tylko przez podatników permanentnie narzekających na jakość prawa podatkowego, ale także przez organy podatkowe, naukę i judykaturę.<sup>2</sup> Źle skonstruowany przepis to nie tylko kłopot podatnika, który go bardzo często nie rozumie i przez to nie wie, jak się zachować, ale także problem organu podatkowego, który musi go stosować, także nie rozumiejąc. Nie wspomnę już o sądach i doktrynie, gdzie sztuka wykładni stosowana w odniesieniu do lichych przepisów bardzo często prowadzi też do takich samych wyników. Charakterystyczne jest przy tym, że postulaty te dotyczą już nie tylko poszczególnych przepisów, ale całej instytucji, działów i struktury obowiązującej ordynacji podatkowej.

Skąd te nasilenie w ostatnim czasie postulatów, których celem jest potrzeba gruntownych zmian w ordynacji? Akt ten został przygotowa-

- 
- 1 Nawet jej twórcy wskazują na potrzebę wprowadzenia zmian – zob. prof. Modzelewski, O tym co zmienić w Ordynacji podatkowej, <http://ksiegowosc.infor.pl/wiadomosci/143475>.
  - 2 B. Brzeziński, Ordynacja podatkowa – perspektywy zmian, „Prawo i Podatki” 2006, nr 1; G. Gołębiowski (red.), H. Dzwonkowski (red.), Konferencja „Zmiany w Ordynacji podatkowej. Poprawa jakości i uproszczenia”, Warszawa, 8 stycznia 2013 r.; Ministerstwo Gospodarki, Nowa Ordynacja podatkowa – projekt rekomendacji, Warszawa, październik 2014; PKPP Lewiatan, Czarna lista barier dla rozwoju przedsiębiorczości 2014, Warszawa, kwiecień 2014 r., dostęp: <http://www.konfederacja Lewiatan.pl>

ny prawie 20 lat temu, wszedł w życie 1 stycznia 1998 r. i w ciągu tego czasu ponad 80 razy był nowelizowany. Można więc powiedzieć, że ordynacja zestarzała się i już dzisiaj nie odpowiada wymogom stawianym tego typu aktom. A starzeje się brzydko. Jest tak z kilku powodów.

2. Przede wszystkim prawo podatkowe rozwija się bardzo dynamicznie z uwagi na to, że różnego rodzaju zjawiska i procesy będące przedmiotem jego regulacji podlegają ciągłej ewolucji. Najlepszym przykładem są instrumenty prawne wykorzystywane w obrocie gospodarczym, które co do zasady muszą być uwzględnione w prawie podatkowym. Są one tworzone i wykorzystywane bardzo często jedynie po to, aby nie płacić podatków. Do niedawna optymalizacja podatkowa nie była tak powszechnie stosowana jak obecnie. Musi to znaleźć odzwierciedlenie w ordynacji podatkowej.

Innym przykładem obiektywnego czynnika wymuszającego zmiany w ordynacji jest wykorzystywanie środków komunikacji elektronicznej w kontaktach z podatnikiem. Kto w 1997 roku myślał o tym, że będzie to jeden z najdogodniejszych i najtańszych sposobów doręczania decyzji, wezwań, składania deklaracji czy też udzielania informacji? W chwili obecnej jest to jeden z ważniejszych problemów do uregulowania w o.p. Trudno to będzie zrobić – tak jak obecnie – w drodze dopisywania do obowiązujących regulacji kolejnych, uszczegóławiających funkcjonowanie komunikacji elektronicznej. Trzeba to unormować całościowo i w uporządkowany sposób, co nie jest możliwe w drodze kolejnych nowelizacji przepisów.

3. Nie bez wpływu na kształt o.p. miało wejście Polski do UE i związane z tym uwarunkowania prawne. W pierwotnym kształcie w o.p. nie było w ogóle przepisów dotyczących np. wymiany informacji podatkowych pomiędzy państwami UE czy też dopuszczalności pomocy publicznej udzielanej w formie różnorodnych preferencji podatkowych. Stosowne unormowania dosyć szybko zostały wprowadzone do o.p., ale można mieć duże wątpliwości co do racjonalności ich konstrukcji, co daje się zauważyć po kilkuletnim stosowaniu przepisów dotyczących zwłaszcza pomocy publicznej.<sup>3</sup> Niektóre z tych regu-

---

3 Regulacje dotyczące wymiany informacji z innymi państwami są regulowane w prawie międzynarodowym, a także w dużej mierze są implementacją dyrektyw UE regulujących te kwestie.

lacji wymagają rekonstrukcji. Jako przykład można wskazać, że terminy przedawnienia zobowiązania podatkowego z o.p. (co do zasady 5 lat) nie są dostosowane do terminu przedawnienia zwrotu pomocy publicznej (10 lat) uzyskanej w postaci ulgi uznaniowej.

4. Wejście Polski do UE, rozwój technologii, a także zjawisk i procesów będących przedmiotem prawa podatkowego jest przyczyną obiektywną dezaktualizacji rozwiązań przyjętych w o.p. kilkanaście lat temu. Trzeba stwierdzić, że ustawodawca starał się temu zapobiec, dokonując w tym akcie zmian, niekiedy bardzo obszernych. Ciągłe nowelizacje o.p. w większości przypadków miały na celu dostosowanie tego aktu do bieżących problemów związanych ze stosowaniem jej przepisów. Pojawiał się problem i ustawodawca reagował, wprowadzając określoną regulację. Było to przysłowiowe „łatanie dziur”. I to widać w obowiązującej o.p. Nie było to przemyślane budowanie nowego aktu w oparciu wcześniej wypracowany wzorzec – model docelowej części ogólnej prawa podatkowego. Tak ciągle poprawiana o.p. zatraciła swoją pierwotną strukturę, która także nie była bez wad. W efekcie obecny układ o.p. budzi jeszcze więcej zastrzeżeń niż ten pierwotny. Ciągłe dopisywanie nowych kawałków o.p. nie mogło poprawić jej struktury. Przykładem może być zawartość przedmiotowa poszczególnych działów. Pogrupowanie przepisów w ramach 12 działów ma sens, gdy ich zawartość jest mniej więcej porównywalna. Tymczasem są działy bardzo obszerne (dział IV Postępowanie podatkowe ma ok. 150 artykułów) i działy, gdzie znajduje się jeden przepis (dział VIII – Przepisy karne). Można też mieć zasadne wątpliwości co do potrzeby utrzymania rozdziału 21 – Odpowiedzialność odszkodowawcza w dziale IV, składającego się z jednego artykułu, który ma tylko i wyłącznie charakter informacyjny.<sup>4</sup> Trudno jest racjonalnie uzasadnić to, że regulacje dotyczące indywidualnych interpretacji podatkowych znajdują się w dziale II – Organy podatkowe i ich właściwość, a samodzielnym działem IIa są przepisy w sprawie cen transakcyjnych. Zarówno interpretacje, jak i ceny transferowe są to szczególne procedury podatkowe, które powinny znaleźć się w oddzielnym dziale o.p.

---

4 Art. 260. Do odpowiedzialności odszkodowawczej stosuje się przepisy prawa cywilnego.

Podobnie rzecz ma się np. z ulgami uznaniowymi, które są uregulowane w art. 67a (umorzenie, odroczenie i rozłożenie na raty), ale również w art. 22 § 2 (zwolnienie płatnika z obowiązku poboru podatku lub ograniczenie poboru zaliczek) i art. 48, gdzie jest unormowana instytucja odroczenia terminów przewidzianych w prawie podatkowym innych niż termin płatności podatku (ten ostatni jest uregulowany w art. 67a).

Nie są to jednak najważniejsze mankamenty obowiązującej ustawy. Jestem przekonany, że najprościej będzie zminimalizować wyżej zasygnalizowane wady technicznolegislacyjne. Myślę tu przede wszystkim o języku ustawy oraz jej systematyce wewnętrznej. Większego nakładu pracy wymagają zmiany o charakterze merytorycznym, dotyczące przedmiotu regulacji.

5. Wśród nich na pierwszy plan wysuwa się potrzeba zapisania w o.p. zasad ogólnych prawa podatkowego. Jest to najczęściej formułowana w literaturze przyczyna uzasadniająca zmiany w obecnie obowiązującej o.p. Nie tylko wg mnie jest to jedna z najtrudniejszych, ale zarazem najważniejszych rzeczy do zrobienia w nowej o.p. W chwili obecnej można już mówić o ukształtowaniu się w orzecznictwie i doktrynie kilku podstawowych dyrektyw postępowania, które określane są zasadami ogólnego prawa podatkowego. W momencie przygotowania jeszcze obowiązującej o.p. (początek lat dziewięćdziesiątych ubiegłego wieku) ani orzecznictwo sądowe, ani nauka nie wykształciły jeszcze w sposób wyraźny takich zasad, które mogły być traktowane jako podstawowe dla prawa podatkowego (np. nakaz wyważania interesu publicznego i podatnika, zakaz rozstrzygania wątpliwości na korzyść fiskusa, zakaz poszerzania obowiązków podatkowych lub ograniczania uprawnień w drodze analogii, ustawowe określanie wszystkich elementów konstrukcji podatku). W chwili obecnej dyrektywy te już funkcjonują w praktyce, co widać zwłaszcza w orzeczeniach sądów. Nie mają one jednak formy zamkniętego katalogu, ale niektóre z nich są już powszechnie akceptowane.<sup>5</sup> Nie można uporządkować części ogólnej prawa podatkowego bez ich wyartykułowania w przepisach ogólnych or-

---

5 B. Brzeziński, *Ordynacja podatkowa w świetle kryteriów oceny jakości aktów normatywnych*, [w:] R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Wokół nowelizacji*, Białystok 2009, s. 23 i n.

dynacji podatkowej. Stąd też powinien to być jeden z podstawowych elementów składowych nowej o.p.

Największym wyzwaniem związanym z przygotowaniem nowej ordynacji jest stworzenie takich mechanizmów, które prowadziłyby do wyważenia interesu publicznego i interesu podatnika. Nie można bezkrytycznie promować rozwiązań faworyzujących fiskusa czy też podatnika. Sprawy sporne muszą być rozwiązywane z poszanowaniem prawa podatnika, ale także z uwzględnieniem interesu państwa, czyli – w uproszczeniu – organizacji finansowanej przez wszystkich podatników. Jest to bardzo trudne, ale można starać się to osiągnąć, wprowadzając do ordynacji określone zasady – dyrektywy nakazujące interpretację wątpliwości z uwzględnieniem „interesów” obu stron stosunku podatkowego. Nie jest to nic nowego, ponieważ taki sposób interpretowania prawa wynika z Konstytucji RP.

Warto zwrócić uwagę, że w obecnej o.p. zasady ogólne już funkcjonują, z tym że są one zamieszczone w dziale IV Postępowanie podatkowe. Muszą być one (przynajmniej niektóre z nich) przeniesione do przepisów ogólnych, ponieważ zasada legalizmu, zaufania, udzielania informacji czy też przekonywania nie mogą obowiązywać – a na to wskazuje ich umiejscowienie – jedynie na gruncie postępowania podatkowego.<sup>6</sup> Przestrzeganie tych zasad jest także konieczne we wszystkich relacjach zachodzących pomiędzy organem podatkowym a podatnikiem.

Wyżej wskazane zasady prawa podatkowego obowiązywałyby nie tylko na gruncie o.p. W tym kontekście należy zwrócić uwagę na interesujący postulat, który został sformułowany w literaturze odnośnie do stosunku ordynacji do innych ustaw podatkowych. Zgodnie z nim należy wprowadzić obowiązek dokonywana wykładni ustaw podatkowych zgodnie z ordynacją podatkową,<sup>7</sup> a szczególnie sformułowanymi w niej zasadami ogólnymi.

6. Za dokonaniem zmian w o.p. przemawia też postulowana potrzeba określenia praw podatnika w formie otwartego katalogu zawartego w jednym dokumencie. Można to zrobić w formie „miękkiej”, tj. karty lub deklaracji prawa podatnika albo też „twardej” – poprzez

---

6 H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury podatkowe*, Warszawa 2006, s. 633.

7 A. Gorgol, *Ordynacja podatkowa czy daninowa?*, „Państwo i Prawo” 2012, nr 4.

wyartykułowanie tych praw w o.p. Wskazuje się, że wyeksponowanie praw podatnika w jednym miejscu (karcie lub ustawie) służy polepszeniu relacji pomiędzy podatnikami i organami podatkowymi. W Polsce 18 maja 2011 roku ogłoszona została Deklaracja praw podatnika, ale jej wpływ na polepszenie relacji pomiędzy nimi a organami podatkowymi nie jest duży.<sup>8</sup> W związku z tym należałoby w nowej o.p. określić najważniejsze i już ugruntowane w literaturze i orzecznictwie prawa podatnika. Taki ich „remanent” pozwoliłby odnieść je do szczegółowych uprawnień podatnika wynikających z o.p. i odpowiedzieć na pytanie, czy w sferze prawnej prawa te mogą być należycie chronione. Ich sformułowanie w ustawie miałyby też wpływ na praktykę stosowania prawa, a zwłaszcza jego wykładnię. Kwestią do rozstrzygnięcia jest to, czy w o.p. mają być zawarte podstawowe prawa podatnika w ujęciu ogólnym (w tym człowieka i obywatela), czy też – za czym się opowiadam – specyficzne prawa przysługujące tylko podatnikom, a wynikające z prawa podatkowego.<sup>9</sup>

7. Zmiany w o.p. są konieczne również z uwagi na ogromny dorobek orzecznicy. Sądy bardzo często wyjaśniały istotę poszczególnych regulacji, która była następnie akceptowana przez organy podatkowe i podatników. Można jednak wskazać na wiele kontrowersyjnych rozstrzygnięć, które potęgowały spory interpretacyjne. Wiele z nich można rozwiązać jedynie w drodze zmian ustawy. W tym kontekście należy zwrócić uwagę na orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego. Trybunał wydał ponad 20 orzeczeń dotyczących zgodności przepisów o.p. z konstytucją.<sup>10</sup> Nie w każdym przypadku stwierdzał niezgodność tych przepisów z ustawą zasadniczą, ale zarzuty formułowanych w uzasadnieniach wyroków świadczą o wielu zasadniczych mankamentach tego aktu, na co wskazywano w literaturze tuż po jego uchwaleniu.<sup>11</sup> Nie

8 B. Brzeziński, Kwartal po ogłoszeniu. Deklaracja prawa podatnika – i co dalej?, rozmowa przeprowadzona przez Beatę Chanowską-Dymlang, „Prawo i Podatki” 2011, nr 9 oraz komentarz prof. B. Brzezińskiego, [w:] Raport EY pt. System stworzony od podstaw, czyli prawdziwa historia 25-lecia polskich podatków.

9 B. Szczurek, Koncepcja ochrony prawa podatnika. Geneza, rozwój, perspektywy, Warszawa 2008, s. 155 i n.

10 Sygn. akt K 28/96; K 15/98; K 20/02; K 4/03; Sk 68/03; Sk 46/05; K 53/05; P 36/05; P 20/06; Sk 63/06; P 24/06; P 80/08; Sk 32/07; Sk 36/07; Sk 21/08; Sk 10/08; P 26/10; Sk 2/10; P30/11; Sk 18/09; Sk 40/12.

11 C. Kosikowski, Konstytucyjność Ordynacji podatkowej, „Państwo i Prawo” 1998, nr 2.

wszystkie wątpliwe co do ich zgodności z konstytucją regulacje o.p. zostały już z niej usunięte w wyniku zmian. To także przemawia za tym, aby rozpocząć prace nad nowym aktem.

8. Niektóre z rozwiązań wprowadzonych w życie 16 lat temu zostały w wyniku kolejnych nowelizacji zepsute albo stały się trudne w stosowaniu i muszą ulec generalnej przebudowie. Najlepszym przykładem są regulacje dotyczące terminów przedawnienia zobowiązania podatkowego, które są w łatwy sposób przerywane lub przedłużane przez organy podatkowe. Innym przykładem może być nadpłata podatku, której konstrukcja prawna jest nadmiernie skomplikowana i przez to prowadzi do powstawania licznych sporów interpretacyjnych. Przepisy te muszą być radykalnie uproszczone. Ustalenie zasad oprocentowania nadpłaty albo też różnic pomiędzy stwierdzeniem a określeniem nadpłaty przy kilkakrotnym odsyłaniu do innych przepisów jest bardzo trudne. Równie złożony jest tryb stwierdzania nadpłaty, gdzie najpierw należy określić wysokość zobowiązania – jak przyjmują sądy – w odrębnym postępowaniu podjętym po wszczęciu postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty. Konstrukcja prawna nadpłaty w wyniku ciągłego „poprawiania” stała się niezrozumiała nie tylko dla podatników.

Innym przykładem „przeregulowania” jest instytucja pełnomocnictwa, która straciła swój pierwotny charakter wynikający z kc. także w wyniku ciągłego poprawiania. W obowiązującej ordynacji poza klasycznym pełnomocnikiem w rozumieniu kc. (art. 136) można jeszcze wskazać dodatkowo: pełnomocnika w sprawach doręczeń (art. 145), pełnomocnika do podpisywania deklaracji (art. 80a), dwóch „reprezentantów” podatnika na etapie kontroli podatkowej (art. 281a i 284), kuratora oraz przedstawiciela (art. 138) oraz kuratora spadku (art. 205a). A jednocześnie nie ma czegoś takiego jak pełnomocnictwo ogólne do wszelkich spraw podatkowych.

Niektóre z funkcjonujących w o.p. przepisów nie sprawdziły się w praktyce i muszą być zmienione. Jako przykład można podać instytucję rozprawy, która może być przeprowadzana na etapie postępowania odwoławczego, ale w praktyce nie jest to rozwiązanie stosowane.<sup>12</sup> W literaturze wskazuje się przydatność tej instytucji na etapie postę-

---

12 W k.p.a. rozprawa może być zarządzana w każdym stadium postępowania (art. 89 § 1 k.p.a.).

powania pierwszoinstancyjnego, np. przy prowadzeniu postępowań w sprawie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. W ramach rozprawy istniałaby płaszczyzna umożliwiająca nawiązanie porozumienia pomiędzy organem podatkowym a podatnikiem co do takich kwestii jak np. wysokość i ilość rat albo termin odroczenia płatności czy też wysokość umorzenia.<sup>13</sup>

Dobrym przykładem instytucji, która powinna ulec dalszej przebudowie, są interpretacje wydawane przez organy podatkowe. Obecnie interpretacji tych jest tak dużo, że zaczynają dezorganizować pracę sądów. Uzyskanie interpretacji stało się jednym z tańszych sposobów optymalizacji opodatkowania. Za 40 zł każdy zainteresowany może uzyskać wykładnię organu, nawet wówczas gdy sprawa go nie dotyczy i jeszcze nie miała miejsca. Można też mieć też duże zastrzeżenia do jednolitości interpretacji wydawanych przez wójta, burmistrza, prezydenta. Dawno już sformułowany postulat uporządkowania interpretacji wydawanych przez samorządowe organy podatkowe jest zasadny, ale nie może doczekać się realizacji. Wydawanie interpretacji przez ok. 2500 gminnych organów podatkowych z założenia musi negatywnie odbijać się na ich jednolitości. Można mieć też poważne wątpliwości co do zasadności wydawania tak dużej ilości interpretacji indywidualnych w kontekście funkcjonowania interpretacji ogólnych.

Jako przykład instytucji wymagającej doprecyzowania można podać kary porządkowe (art. 262 o.p.) Jest to instytucja potrzebna, ale wymagająca kompleksowej regulacji. Trzeba jednoznacznie określić, kiedy może być stosowana zwłaszcza w odniesieniu do odmowy udziału w „innej czynności”. W przepisie tym nie ma ani słowa na temat potrzeby miarkowania kary w zależności od stopnia winy itp. (zasada adekwatności). Można też mieć wątpliwości co do zasadności wydania postanowienia o nałożeniu kary w ciągu 3 lat od końca roku, w którym wystąpiła przesłanka uzasadniająca nałożenia kary albo też przedawnienia obowiązku zapłaty kary po upływie 5 lat od końca roku, w którym upłynął termin płatności kary (art. 263).

9. Za przeprowadzeniem radykalnych zmian w obowiązującej o.p. przemawia również to, że nie ma w niej instytucji, które wystę-

13 Zob. A. Nita, Porozumienia w prawie podatkowym. Horyzontalne metody determinacji powinności podatkowej, Warszawa 2014, s. 200.



pują w większości nowoczesnych aktów tego typu. Przykładowo można tu wymienić klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania, nakaz współdziałania podatnika z organem podatkowym, czy też niewładcze formy działania organów podatkowych.

Tzw. agresywna optymalizacja podatkowa sprowadzająca się do tworzenia sztucznych konstrukcji prawnych po to, aby nie płacić podatku, może być powstrzymana tylko przez ponowne wprowadzenie klauzuli pozwalającej organom podatkowym tym praktykom przeciwdziałać. Obowiązujący art. 199a o.p. jest niewystarczający.

W nowym akcie powinien być także wprowadzony, na wzór niemiecki, nakaz współdziałania podatnika z organem podatkowym w trakcie postępowania, zwłaszcza wówczas, gdy to podatnik domaga się podjęcia przez organ podatkowy rozstrzygnięć dla niego korzystnych, np. udzielenia ulgi podatkowej (a jednocześnie odmawia przedstawienia dokumentów uzasadniających jej przyznanie, argumentując, że to na organie podatkowym ciąży obowiązek wyjaśnienia wszystkich okoliczności sprawy).

Brakuje w o.p. konsensualnych form rozstrzygania sporów podatkowych nie tylko w ramach postępowania podatkowego (konsultacje, negocjacje, mediacje). Interesujące postulaty w tym zakresie zostały sformułowane w literaturze przedmiotu.<sup>14</sup> Należy również bardzo poważnie rozważyć model prawny mediacji zaproponowany w raporcie PWC pt. „Podatkowe ADR. Alternatywne metody rozwiązywania sporów podatkowych - perspektywy mediacji podatkowej w Polsce”.<sup>15</sup>

Do tych form kształtowania stosunków organów podatkowych z podatnikami należy także zaliczyć programy tzw. poprawnego rozliczania opartego o współpracę (*cooperative compliance*) umożliwiające ograniczenie ucieczki przed opodatkowaniem.<sup>16</sup>

---

14 Zob. A. Nita, Porozumienia..., *op. cit.* oraz wyniki badań empirycznych zaprezentowane, [w:] P. Pietrasz, J. Siemieniako, E. Wróblewska, Czynniki zmniejszające rolę władczych form działania administracji skarbowej w realizacji zobowiązań podatkowych, Warszawa–Białystok 2013.

15 <http://www.pwc.pl>. Na potrzebę wprowadzenie tej instytucji wskazuje się również w rekomendacji Ministra Gospodarki.

16 H. Filipczyk, Programy poprawnego rozliczania opartego na współpracy (*cooperative compliance*) jako instrument zwalczania unikania opodatkowania, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2014, nr 1.

Dosyć powszechnie wskazuje na potrzebę wprowadzenia do o.p. tzw. karty rzetelnego podatnika, argumentując to tym, że tego typu dokument funkcjonuje w większości państw OECD.<sup>17</sup>

Wśród braków o.p. wskazuje się także instytucję zaniechania ustalania i poboru podatku. Reaktywowanie istniejącej w ustawie o zobowiązaniach podatkowych możliwości zaniechania ustalania i poboru podatku przyczyniłoby się do unikania powstawania zaległości podatkowych nawet wówczas, gdy istnieją przesłanki do uwolnienia podatnika od obowiązku zapłacenia podatku. Obecnie bowiem organ podatkowy nie może zastosować umorzenia zaległości przed jej powstaniem, co sprowadza się do tego, że uzasadniony wniosek podatnika o zastosowanie umorzenia może być rozpatrzony dopiero po upływie terminu płatności podatku, ponieważ dopiero wówczas powstanie zaległość podatkowa. Problem ten przestałby istnieć, gdyby organ mógł zaniechać poboru podatku.

10. Nieco odrębną kwestią jest sprawa tego, co powinno się znaleźć w nowej o.p., a w chwili obecnej jest uregulowane w innym akcie. To też może być argumentem przemawiającym za uchwaleniem nowej o.p. Odpowiadając na to pytanie, należy zgodzić się z powszechnie postulowaną potrzebą włączenia do o.p. przepisów zawartych w ustawie o identyfikacji i ewidencji podatników. Są to przepisy ogólnego prawa podatkowego, które powinny być zatem w o.p.

Formułowane w literaturze postulaty objęcia o.p. przepisów dotyczących egzekucji należności podatkowych nie wydają się być dostatecznie uzasadnione. Nie widać żadnych realnych korzyści z podzielenia obecnej materii ustawy o postępowaniu egzekucyjnym na dwie części, a mianowicie przepisów regulujących realizację należności podatkowych (o.p.) i przepisów regulujących pozostałe należności pieniężne i obowiązki niematerialne. Przeniesienie do o.p. egzekucji należności podatkowych w żaden sposób nie zwiększy jej efektywności. Poza tym byłby to kolejny przypadek rozrostu regulacji prawnych i niepotrzebnego dublowania się identycznych przepisów w o.p. i ustawie o postępowaniu egzekucyjnym. Stanowisko to nie powinno być rozumiane jako postulat pozostawienia bez zmian ustawy o postępowaniu egzeku-

---

17 Rekomendacje zmiany ustawy – Ordynacja podatkowa opracowane przez Ministerstwo Gospodarki.

cyjnym – są one konieczne, ponieważ nierozwiązany pozostaje problem zwiększenia skuteczności egzekwowania należności publicznoprawnych, w tym podatków. Problem ten powinien być jednak rozpatrywany nie tylko w odniesieniu do podatków i nie w ramach prac nad nową o.p.

W dyskusjach nad kształtem przyszłej o.p. wskazuje się także, że powinna być ona także powiększona o regulacje dotyczące odpowiedzialności karnej za popełnienie przestępstw i wykroczeń podatkowych. Jest to bowiem przedmiot większości kodeksów podatkowych. Odpowiedzialność karna to domena prawa karnego i nie ma sensu przenoszenia jej do o.p. W chwili obecnej jest ona kompleksowo uregulowana w kks. i ewentualna dekodyfikacja tej materii nie jest potrzebna.

Na tym tle można też negatywnie odnieść się do postulatu przyjęcia reguł postępowania z kodeksu postępowania administracyjnego z uregulowaniem w o.p. tylko niektórych instytucji specyficznych dla postępowania podatkowego.<sup>18</sup> Po tylu latach obowiązywania odrębnej procedury podatkowej i wykształcenia pewnej jego specyfiki, w tym zasad ogólnych, które przecież obowiązują i na gruncie postępowania, nie ma już teraz sensu powrót do stanu sprzed 1998 r., kiedy to postępowanie podatkowe było uregulowane w zasadzie w k.p.a.

Nie wydaje się także potrzebne przenoszenie do o.p. przepisów ustrojowych kształtujących funkcjonowanie organów podatkowych. Nie widzę potrzeby zamieszczania w ordynacji postanowień ustawy o urzędzie ministra finansów oraz urzędach i izbach skarbowych. Jeżeli już, to również należałoby rozważyć włączenie podobnych regulacji dotyczących samorządowych organów podatkowych (np. ustawy o samorządowych kolegiach odwoławczych) oraz organów celnych – ale po co? Nowa o.p. powinna regulować stosunki pomiędzy podatnikiem i organami podatkowymi, z pominięciem przepisów ustrojowych, uregulowanych w innych aktach. Zyska na tym przejrzystość i stabilność nowej o.p.

11. Można byłoby jeszcze długo wskazywać inne mankamenty obowiązującej o.p., które uzasadniają postulaty stworzenia nowego aktu. Wg mnie nie ma już takiej potrzeby – wystarczą te, które zostały przedstawione wyżej. A zatem trzeba napisać nową ordynację. Projek-

---

18 R. Mastalski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2009*, Wrocław 2009, s. 14.

tując ją, nie można całkowicie pominąć jeszcze obowiązujących przepisów. Trzeba wykorzystać to, że były one przez kilkanaście lat testowane w praktyce. Niektóre z nich bez zmian należy wprowadzić do nowego aktu. Pojawiające się głosy nawołujące do wyrzucenia obowiązującej o.p. do kosza i zastąpienia jej całkowicie nowym aktem oderwanym od funkcjonujących przez wiele lat przepisów, nie są zasadne. Należy uszanować dobrze funkcjonujące instytucje, których kształt określony został w dużej mierze przez naukę, orzecznictwo i praktykę.