

AKSJOLOGICZNE UWARUNKOWANIA ZMIAN W ORDYNACJI PODATKOWEJ. WYBRANE PROBLEMY. KIERUNKI ZMIAN

Andrzej Gorgol

1. Uwagi wstępne

Ordynacja podatkowa stanowi kodyfikację ogólnego prawa podatkowego, które ma zastosowanie przy obliczaniu i poborze podatków w znaczeniu ścisłym, opłat i niepodatkowych należności budżetowych.¹ Tytuł tej ustawy jest mylący, gdyż w rzeczywistości jej znaczenie wykracza poza ramy zagadnień typowo podatkowych i rozciąga się także na daniny publiczne.² Niewątpliwie zmiany w treści ordynacji podatkowej, a także bardzo prawdopodobne zastąpienie jej nową regulacją prawną mogą spowodować istotne następstwa fiskalne dla budżetu państwa i budżetów samorządowych. Kodyfikacja jest działaniem legislacyjnym mającym na celu standaryzację zarówno prawnych unormowań kluczowych dla danej dziedziny stosunków społecznych, jak i ich przedmiotu uregulowania. Z tego powodu uchylenie mocy obowiązywania ordynacji podatkowej lub zmiany jej treści powinny być rozpatrywane w odniesieniu zarówno do systemu prawa polskiego, jak i systemu podatkowego oraz innych danin publicznych. Uwarunkowania aksjologiczne

1 Por. art. 1 i art. 2 ustawy z dnia 28 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jedn. Dz.U. z 2012 r. poz. 749 ze zm., powołanej dalej jako o.p.

2 Szerzej zob. A. Gorgol, Ordynacja..., *op. cit.*, s. 8-12.

odgrywają niebagatelną rolę w procesie stanowienia i stosowania prawa. Natomiast ich wpływ na konstrukcję podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych jest mniejszy, ale ocena elementów technicznych poszczególnych instrumentów zasilenia finansowego państwa i samorządu terytorialnego nie może abstrahować chociażby od ustalenia ich zgodności z zasadami demokratycznego państwa prawnego realizującego standardy sprawiedliwości społecznej.³

System prawa polskiego powinien być spójny aksjologicznie. Podobnie jak akty prawne nie mogą stanowić przypadkowego zbioru, tak i wyrażone w nich wartości tworzą hierarchiczny układ oparty na regule wzajemnych relacji nadrzędności i podrzędności jego elementów. Niewątpliwie brak aksjologicznej spójności może przejawiać się w występowaniu sprzeczności pomiędzy aktami prawnymi lub ich poszczególnymi unormowaniami. Przepisy mogą występować w relacji kolizyjnego stosowania i wywoływać skutki nieprzewidziane w działaniach legislacyjnych. Dotyczy to sytuacji, gdy regulacje prawne mają zakresy obowiązywania częściowo pokrywające się, ale różnią się dyrektywami postępowania w tożsamym stanie faktycznym.⁴ Dochodzi wówczas to interferencji unormowań, która może oddziaływanie prawa wzmocnić lub osłabić w stosunku do przyjętych założeń legislacyjnych. Niepożądane skutki tego zjawiska powinny być usuwane także przy planowaniu zmian ogólnego prawa podatkowego. Natomiast niezmierzone korzyści z niego wynikające należałoby zdiagnozować i uwzględnić przy projektowaniu nowych regulacji.

2. Wartości ustrojowe jako fundament zmian w ordynacji podatkowej

Hierarchizacja wartości realizowanych przez przepisy prawa powszechnie obowiązującego w Polsce odzwierciedla fundamentalne założenie demokratycznego państwa prawnego, którego ustrój i funkcjonowanie określa Konstytucja RP. Prymat ustawy zasadniczej

3 Zob. art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

4 Stanowią one dyspozycję normy prawnej.

w systemie prawnym oznacza, że jest ona najwyższym prawem,⁵ a inne akty prawne nie mogą być z nią sprzeczne i podlegają wykładni prokonstytucyjnej. Ma ona bezpośrednie zastosowanie, chyba że odmienne rozwiązania wynikają z jej treści.⁶ Nadrzędność mocy prawnej unormowań konstytucyjnych wyklucza zastosowanie regulacji sprzecznych lub pozostających z nimi w kolizji. W aksjologicznym ujęciu oznacza to, iż ustrojowe wartości mają formę zasad prawnych bezpośrednio stosowanych, które są podstawowe i uniwersalne, gdyż stanowią fundament systemu prawnego. Wartości zawarte w innych regulacjach prawnych powinny być im podporządkowane. Należy przez to rozumieć, że uszczegóławiają one standardy konstytucyjne. Wady spójności systemu prawnego mogą polegać nie tylko na wewnętrznej jego sprzeczności lub kolizyjności, ale także na występowaniu luk prawnych. Jednak w odniesieniu do wartości realizowanych przez przepisy ogólnego prawa podatkowego taka „luka aksjologiczna” nie powinna zaistnieć, gdyż standardy konstytucyjne i tak byłyby realizowane zgodnie z regułą bezpośredniego stosowania ustawy zasadniczej.

Warto zauważyć, iż nie narusza założenia spójności systemowej dosłowne powtórzenie w akcie prawnym niższej rangi treści unormowania o wyższej mocy prawnej. Stanowi to jednak wadę, a takie rozwiązanie legislacyjne jest nieracjonalne i nielogiczne. Narusza ono tzw. „brzytwę Ockhama”,⁷ która wprowadza zakaz tworzenia niepotrzebnych bytów.⁸ Rozpatrując jej zastosowanie w sferze ogólnego prawa podatkowego, należy uznać, iż wymusza ona derogację takich przepisów, które nie wnoszą nic nowego do ustrojowego standardu. Dotyczy to zarówno zbędnego „przepisania” konstytucyjnych regulacji do innych aktów prawnych, jak i ograniczania ich treści.

Ustrojowa zasada praworządności nakłada na organy władzy publicznej obowiązek działania na podstawie i w granicach prawa.⁹ Natomiast ordynacja podatkowa zalicza tę regułę do ogólnych zasad postępowania podatkowego.¹⁰ Wynika z niej nakaz działania organów

5 Zob. art.8 ust.1 Konstytucji RP.

6 Zob. art.8 ust.1 Konstytucji RP.

7 R. Hainzman, *Filozofia średniowieczna*, Kęty 1999, s. 242–244.

8 *Entia non sunt multiplicanda praeter necessitate*.

9 Zob. art. 7 Konstytucji RP.

10 Zob. art. 120 o.p.

podatkowych na podstawie przepisów prawa. Niewątpliwie organy prowadzące postępowanie podatkowe i inne procedury podatkowe są organami władzy publicznej. Z tego punktu widzenia mają obowiązek bezpośredniego zastosowania ustrojowej reguły praworządności, która jest nadrzędna w stosunku do ogólnych zasad postępowania podatkowego oraz ma szersze zakresy podmiotowe i przedmiotowe zastosowania. Ordynacja podatkowa niepotrzebnie zawęża treść konstytucyjnej dyrektywy do działania tylko na podstawie prawa, a pomija istotny aspekt, aby odbywało się to w granicach prawa. Regulacja ta jest zatem nieracjonalna i nielogiczna, a przez to wadliwa.

Wartości konstytucyjne tworzą zarówno aksjologiczny fundament konstrukcji systemu prawnego, jak i mogą być uznane za wzorcowe rozwiązania, które pełnią funkcję dyrektyw stanowienia i stosowania przepisów prawa podatkowego. Stanowią kryteria oceny zgodności z ustawą zasadniczą innych aktów prawnych. Odgrywają one istotną rolę w systemowej i funkcjonalnej wykładni prawa. W tym kontekście warto zauważyć, że uwarunkowania aksjologiczne ogólnego prawa podatkowego zawarte są zarówno w przepisach konstytucyjnych, jak i preambule ustawy zasadniczej.¹¹ Wydaje się, że w zakresie legislacji podatkowej, jak i stosowania przepisów ordynacji podatkowej istotna rola tej preambuły nie jest powszechnie zauważana.¹² Wstęp do ustawy zasadniczej nie zawiera przepisów prawa.¹³ Niemniej jednak reguły prymatu i bezpośredniego stosowania Konstytucji RP rozciągają się także na jej preambułę.

Wartości unormowane w przepisach ustawy zasadniczej mają najwyższą moc prawną, która nie jest stopniowalna, gdy są rozpatrywane w zewnętrznej relacji do innych aktów prawnych. Powszechnie stosowaną metodą wykładni systemowej jest *argumentum a rubrica*.¹⁴ Interpretacja przepisu prawa odbywa się z uwzględnieniem jego „umiejscowie-

11 S. Gebethner, Obowiązki konstytucji tymczasowej okresu transformacji ustrojowej, [w:] Konstytucja RP. Oczekiwania i nadzieje, Warszawa 1997, s. 79–80.

12 Przedstawiciele doktryny rozpatrują tę kwestię w bardziej uniwersalnym wymiarze. Zob. np. M.E. Stefaniuk, Preambuła aktu normatywnego w doktrynie oraz procesie stanowienia i stosowania polskiego prawa w latach 1989–2007, Lublin 2009, s. 62, 96, 115.

13 Zob. np. S. Lewandowski, Charakter normatywny preambuły, „Studia Iuridica” 1998, t. 36, s. 114–136.

14 Zob. np. J. Wróblewski, Rozumienie prawa i jego wykładnia, Wrocław 1990, s. 74; L. Morawski, Wykładnia w orzecznictwie sądów. Komentarz, Toruń 2002, s. 198–199.

nia” w akcie prawnym. Zakładając racjonalność działań legislacyjnych, należy uznać, iż kolejność przepisów prawnych i ich grupowanie w jednostkach redakcyjnych nie jest przypadkowe. Z tego punktu widzenia wartości unormowane w rozdziale I Rzeczypospolita mają wyższą rangę niż te, które zawarte są w rozdziale II Wolności, prawa i obowiązki człowieka i obywatela, czy w rozdziale X Finanse publiczne. W przypadku zatem konieczności ustalenia treści wartości ustrojowych kształtujących treść ogólnego prawa podatkowego i praktykę jego stosowania nie można uznać za zasadne ograniczanie się do wycinkowego analizowania konstytucyjnych reguł odnoszących się do finansów publicznych, lecz należy podejść to tego zadania w sposób kompleksowy. Wymaga to zastosowania różnych metod wykładni do interpretacji całej ustawy zasadniczej, w tym także do usuwania stwierdzonych kolizji regulacji.

Warto zauważyć, że konstytucyjne uwarunkowania aksjologiczne w istotnym stopniu rzutują na konstrukcję postępowania podatkowego. Sprawy podatkowe charakteryzują się większą zawilnością niż typowe sprawy administracyjne.¹⁵ Rozpatrywane są w postępowaniu niespornym, w którym uczestniczą podmioty niemające przeciwstawnych interesów.¹⁶ Organ prowadzący postępowanie podatkowe jest także reprezentantem wierzyciela podatkowego, a także organem egzekucyjnym, który często wykonuje własne rozstrzygnięcie. Wniesienie odwołania od jego decyzji nieostatecznej stanowi uprawnienie strony¹⁷ lub podmiotu działającego na prawach strony.¹⁸ Takie uprawnienie nie przysługuje gminie lub Skarbowi Państwa, chociaż procedowane sprawy podatkowe dotyczą ich interesów fiskalnych, co ma wpływ na możliwość wykonywania przez nie zadań publicznych. Pomimo zatem konstytucyjnej gwarancji ochrony praw jednostek samorządu terytorialnego,¹⁹

15 Zob. np. A. Gorgol, *Postępowanie podatkowe jako szczególne postępowanie administracyjne*, [w:] *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, (red.) W. Wójtowicz, 7. wyd., Warszawa 2014, s. 198–201.

16 Zob. np. D. Strzelec, *Naruszenie przepisów w postępowaniu przez organy podatkowe*, Warszawa 2009, s. 34–35; W. Klonowiecki, *Strona w postępowaniu administracyjnym*, Lublin 1938, s. 65; A. Gorgol, *Dekodyfikacja postępowań administracyjnych w sprawach finansowych*, [w:] *Kodyfikacja postępowania administracyjnego. Na 50-lecie k.p.a.*, (red.) J. Niczyporuk, Lublin 2010, s. 193.

17 Por. art. 133 i art. 220 o.p.

18 Dotyczy to: prokuratora, Rzecznika Praw Obywatelskich i organizacji społecznej.

19 Zob. art. 165 ust. 2 Konstytucji RP.

które jako publiczne osoby prawne mają własny majątek,²⁰ wykonują władztwo podatkowe w zakresie podatków lokalnych²¹ i niektórych pozostałych podatków samorządowych,²² powinny być samorządne i finansowo samodzielne, gminy nie mają prawnej możliwości skorzystania z proceduralnych instrumentów, określanych w ordynacji podatkowej²³ jako odwołania, zażalenia, ponaglenia lub stanowiące doktrynalną kategorię nadzwyczajnych środków zaskarżenia,²⁴ nawet gdy postępowanie w sprawie ich dochodu podatkowego toczy się przed samorządowym kolegium odwoławczym, czy w obu instancjach przed organami podatkowymi administracji rządowej, tj. naczelnikiem urzędu skarbowego, dyrektorem izby skarbowej. Wydaje się, iż obecne rozwiązania prawne umotywowane są założeniem, iż bez względu na przynależność organu podatkowego do struktur administracji samorządowej lub rządowej, zawsze jest on obowiązany do działania w interesie publicznym, a samorząd terytorialny nie może być postrzegany jako obca struktura wobec demokratycznego państwa prawnego. Władcze działania administracji publicznej są zawsze przejawem działalności tego państwa.

Ordynacja podatkowa nie wyposaża gminnych organów w instrumenty skutecznego kształtowania korzystnych dla nich rozstrzygnięć w postępowaniu podatkowym toczącym się przed innym organem. W ramach samokontroli decyzji nieostatecznej mają one możliwość usunięcia popełnionych błędów i po uznaniu w całości odwołania za zasadne uchylenia lub zmiany własnej decyzji.²⁵ Ta faza postępowania odwoławczego nie toczy się jednak przed organem wyższej instancji. Organ pierwszej instancji ma zarówno uprawnienie, jak i obowiązek ustosunkowania się na piśmie do wniesionego odwołania i wypowiedzenia się w kwestii uchylenia decyzji w ramach jej samokontroli przed przekazaniem akt sprawy organowi odwoławczemu.²⁶ W prak-

20 Zob. art. 165 ust. 1 Konstytucji RP.

21 Zob. art. 168 Konstytucji RP.

22 Dotyczy to zwłaszcza podatku rolnego i podatku leśnego.

23 Por. art. 220, art. 236, art. 141 o.p.

24 Dotyczy wniosku o stwierdzenie nieważności ostatecznej decyzji, wznowienie postępowania zakończonego taką decyzją, uchylenie lub zmianę tej decyzji, stwierdzenie wygaśnięcia decyzji ostatecznej.

25 Zob. art. 226 § 1 o.p.

26 Zob. art. 227 § 2 o.p.

tyce oznacza to, że powtarzane są motywy prawne i uzasadnienie faktyczne zapadłego orzeczenia kwestionowanego przez stronę. W piśmie przewodnim załączonym do akt sprawy zawarte są stwierdzenia o braku podstaw do uchylenia własnej decyzji. Jest oczywiste, że gdyby takie podstawy wystąpiły, sprawa nadal byłaby rozpatrywana przez organ pierwszej instancji, a sporządzenie pisma i przekazanie akt sprawy do dalszego procedowania w ramach procedury odwoławczej byłoby bezprzedmiotowe.

Warto zauważyć, że samorządowe kolegia odwoławcze mają ograniczone kompetencje orzecznicze wykonywane w ramach nadzoru instancyjnego nad orzeczeniami samorządowych organów podatkowych pierwszej instancji. Nie mogą one wydać rozstrzygnięcia reformatoryjnego w stosunku do decyzji uznaniowej.²⁷ Mają obowiązek wydania decyzji o umorzeniu postępowania odwoławczego, gdy stało się ono bezprzedmiotowe.²⁸ Natomiast gdy postępowanie stało się w całości lub w części bezprzedmiotowe przed wydaniem zaskarżonej decyzji, jest ona uchylana w całości lub w części odpowiednio do zakresu tej bezprzedmiotowości, a postępowanie w sprawie umarzone.²⁹ W rachubę może wchodzić także wydanie decyzji kasacyjnej, gdy postępowanie dowodowe nie było przeprowadzone lub występuje konieczność jego uzupełnienia w znacznym zakresie przez organ pierwszej instancji.³⁰ W praktyce samorządowe kolegia odwoławcze nie mają środków prawnych, które wymusiłyby dostosowanie treści decyzji gminnego organu podatkowego do wymagań prawnych. Obecne rozwiązanie prawne jest wysoce kontrowersyjne, gdyż dodatkowo powoduje przewlekłość procedury prowadzącej do finalnego zakończenia sprawy podatkowej. Niekiedy gminne organy podatkowe prowadzą „swoistą politykę podatkową” w postępowaniu podatkowym. Wydają decyzje obarczone istotnymi wadami, które są uchylane przez samorządowe kolegia odwoławcze, a sprawa jest przekazywana do ponownego rozpatrzenia przez organ pierwszej instancji. Celem tej polityki jest unikanie dużych zwrotów nadpłaconych podatków. Dotyczy to w szczególności podatku od nieruchomości, którego przedmiotem są budowle związane z wykony-

27 Zob. art. 233 § 3 o.p.

28 Zob. art. 233 § 1 pkt 3 o.p.

29 Zob. art. 233 § 1 pkt 2 o.p.

30 Zob. art. 233 § 2 o.p.

waniem przez podatnika działalności gospodarczej.³¹ Należy uznać, iż kompetencje nadzorcze samorządowych kolegiów odwoławczych nie powinny być różnicowane w zależności od uznaniowego lub wydawanego w ramach związania przepisami prawa rozstrzygnięcia sprawy podatkowej. Ordynacja podatkowa nie chroni w tym zakresie zarówno podatnika, jak i jego wierzyciela. W interesie gminy powinno być uniknięcie zapłacenia oprocentowania nadpłaty podatku, która niezasadnie nie jest zwracana. Zagrożeniem dla jej gospodarki środkami publicznymi jest także skumulowanie wypłat tych nadpłat w ramach wykonywania budżetu w jednym roku kalendarzowym.

Ordynacja podatkowa nie jest zupełną kodyfikacją ogólnego prawa podatkowego. Z punktu widzenia konstytucyjnych uwarunkowań aksjologicznych pożądane byłoby rozszerzenie jej zakresu przedmiotowego obowiązywania także na instytucje proceduralne i materialne, mające zastosowanie na podstawie innych przepisów do różnych podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych. Sprawne wykonywanie zadań publicznych jest bowiem istotną cechą demokratycznego państwa prawnego i ustrojową wartością, która powinna być uwzględniona w procesie legislacji podatkowej. Formalne rozproszenie przepisów prawa podatkowego nie sprzyja urzeczywistnieniu tego standardu konstytucyjnego. Na przykład w ustawie o dochodach j.s.t. zawarte są przepisy, które regulują kompetencje i procedury stosowania fakultatywnych ulg w wykonaniu zobowiązań podatkowych, których przedmiotem są podatki samorządowe pobierane za obligatoryjnym pośrednictwem urzędów skarbowych.³² Postępowanie w sprawie zastosowania tych preferencji jest prowadzone przez naczelników urzędów skarbowych, a odwołania od ich decyzji są rozpatrywane przez dyrektorów izb skarbowych. Wójt, burmistrz, prezydent miast nie ma statusu organu podatkowego w tej procedurze. Jako organ wykonawczy gminy współdziała z organem prowadzącym postępowanie w tej sprawie. Wypowiada się w formie postanowienia w sprawie wyrażenia zgody lub odmowy jej wyrażenia na wydanie pozytywnej dla strony decyzji uznaniowej.³³ Odmowa wyrażenia zgody na zastosowania fa-

31 Zob. art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 9 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, tekst jedn. Dz.U. z 2014 r. poz. 849 ze zm.

32 Zob. art. 18 u.d.j.s.t.

33 Zob. art. 18 ust. 2 u.d.j.s.t.

kultatywnej ulgi jest wiążąca dla organu podatkowego, który nie może orzec niezgodnie z wolą wierzyciela uprawnionego do otrzymania dochodu z podatku od spadku i darowizn, karty podatkowej i podatku od czynności cywilnoprawnych.³⁴ Obecne rozwiązanie prawne stanowi zatem skuteczny instrument wpływania przez gminę, która nie jest stroną postępowania podatkowego, na treść kończącej tę procedurę decyzji uznaniowej.

Warto zauważyć, że konstytucyjne wartości nie narzucają ostatecznej formuły kodyfikacji ogólnego prawa podatkowego. W granicach uznania legislacyjnego można przyjąć odmienne rozwiązania związane z występowaniem norm sankcyjnych i sankcjonowanych. W obecnym stanie prawnym ordynacja podatkowa jest aktem prawnym kodyfikującym przede wszystkim przepisy, w których zakodowane są normy sankcjonowane. Natomiast sankcje za niezastosowanie jej przepisów zawarte są w kodeksie karnym skarbowym.³⁵ Wydaje się, że to rozwiązanie jest właściwe i może stanowić punkt odniesienia dla reformy ogólnego prawa podatkowego. Jednak za jego wadę należy uznać to, że rozgraniczenie norm sankcjonowanych i sankcyjnych nie jest konsekwentne. W ordynacji podatkowej zawarte są bowiem także przepisy karne,³⁶ które powinny być z niej usunięte.

Bardzo istotnym zagadnieniem jest charakter zmian ogólnego prawa podatkowego. Niewątpliwie można uznać, że pod rządem ordynacji podatkowej doszło już do wykształcenia się utrwalonej linii orzecznictwa sądów administracyjnych oraz praktyki jej stosowania przez organy podatkowe. Ten dorobek nie powinien być zmarnotrawiony w wyniku rewolucyjnej reformy ogólnego prawa podatkowego. W szczególności bardzo wątpliwe byłoby z punktu widzenia ustrojowej wartości pewności prawa i reguł jego stosowania wprowadzenie nowej nomenklatury utrwalonych już pojęć prawnego i prawniczego języka. Niewątpliwie stabilizacyjna funkcja przepisów prawa podatkowego nie wyklucza zmian nawet dynamicznych, które mają na celu usunięcie zdiagnozowa-

34 Szerzej zob. A. Gorgol, Wspólne zarządzanie dochodami gminy z podatków samorządowych rozliczanych z udziałem urzędów skarbowych, [w:] *Dziesięć lat reformy ustrojowej administracji publicznej w Polsce*, pod red. J. Parachominiuka, B. Uliaszka, E. Kruka, Warszawa 2009, s. 367–380.

35 Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, tekst jedn. Dz.U. z 2013 r. poz. 186 ze zm.

36 Dział VII o.p.

nych wad unormowań lub ich dostosowanie do zmieniających się społecznych i gospodarczych warunków. Niemniej jednak pożądane byłoby projektowanie nowych rozwiązań legislacyjnych z uwzględnieniem dotychczasowego dorobku prawnego i prawniczego.

3. Wybrane problemy uregulowania ogólnych zasad postępowania podatkowego

Procedury podatkowe powinny stanowić uporządkowany ciąg czynności kompetentnych organów podatkowych, które ukierunkowane są na rozstrzygnięcie indywidualnej sprawy podatkowej, kontrolę wykonania obowiązków podatkowych lub zweryfikowanie prawidłowości deklaracji podatkowych, terminów zapłaty podatków i zastosowania ulg podatkowych.³⁷ Jedynie postępowanie podatkowe jest procedurą jurysdykcyjną o pewnych cechach odrębności w stosunku do kodeksowego modelu postępowania administracyjnego. Analiza systemowa struktury ordynacji podatkowej uzasadnia wniosek, że postępowanie podatkowe jest wzorcową procedurą podatkową.³⁸ Natomiast kontrola podatkowa i czynności sprawdzające są procedurami odrębnymi, ale uwzględniającymi także niektóre rozwiązania wzorcowe. Przemawia za tym nie tylko sekwencja działów ordynacji podatkowej odnoszących się do procedur podatkowych, ale również liczne odesłania zawarte w dziale V i VI tej ustawy do przepisów o postępowaniu podatkowym.³⁹ Ten zabieg legislacyjny jest zasadny, gdyż eliminuje zbędne powtarzanie tych samych regulacji w kolejnych jednostkach redakcyjnych aktu prawnego. Powoduje on zarazem, iż ogólne zasady postępowania podatkowego stają się uniwersalnymi regułami dla wszystkich procedur podatkowych. Niewątpliwie trafne jest posługiwanie się w odniesieniu do nich normatywnym określeniem „ogólne zasady” ze

37 B. Brzeziński, W. Nykiel, Uwagi o treści i zakresie pojęcia „procedura podatkowa”, [w:] Procedura administracyjna wobec wyzwań współczesności, Łódź 2004, s. 60–61; A. Gorgol, Prawne aspekty kodyfikacji procedur podatkowych, [w:] Prawo podatkowe, (red.) P. Smoleń, (red.) W. Wójtowicz, Warszawa 2014, s. 141–146; H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, Procedury podatkowe, Warszawa 2006, s. 34; B. Pahl, Współuczestnicy w procedurach podatkowych, Warszawa 2013, s. 22–33.

38 A. Gorgol, Postępowanie podatkowe..., *op. cit.*, s. 201; *idem*, Dekodyfikacja postępowań..., *op. cit.*, s. 189–198.

39 Por. art. 280 i art. 292 o.p.

względem na ich zastosowanie zarówno do wszystkich czynności postępowania podatkowego, jak i pozostałych procedur podatkowych. Przejawem formalnej odrębności kontroli podatkowej i czynności sprawdzających w stosunku do postępowania jurysdykcyjnego w sprawach podatkowych jest stosowanie unormowań tych zasad „odpowiednio”. Natomiast w postępowaniu podatkowym obowiązują one „wprost”.

Ogólne zasady postępowania podatkowego odzwierciedlają wartości realizowane w procedurach podatkowych. Wynikają z nich normatywne dyrektywy działania organów podatkowych. Stanowią one formalne gwarancje ochrony interesów strony postępowania podatkowego.⁴⁰ Wzmacniają jej pozycję prawną wobec organu podatkowego. Należy podkreślić, iż nie wynikają z nich żadne obowiązki do uczestników postępowania podatkowego. Nie wydaje się także zasadne uzasadnianie tezy odmiennej tym, iż prawo jest obowiązujące także dla podatników i innych podmiotów podatkowych. Obowiązki powinny być jednoznacznie sprecyzowane w przepisie prawnym, a ich adresat nie może być domniemywany. Niewątpliwie konstytucyjny obowiązek płacenia podatków nie jest także źródłem powinności przestrzegania przez strony postępowania podatkowego jego zasad ogólnych. Zapłata świadczeń podatkowych jest bowiem czynnością materialną, a nie proceduralną.⁴¹ Z faktu prowadzenia postępowania w indywidualnej sprawie podatkowej nie wynika jeszcze domniemanie, że zostanie ono zakończone decyzją uwzględniającą interes fiskalny związany z gromadzeniem dochodów budżetowych przez państwo lub jednostki samorządu terytorialnego.

Ogólne zasady podatkowe wyodrębniane są na podstawie kryterium formalnego uwzględniającego umiejscowienie w ordynacji podatkowej ich unormowań. Do zasad ogólnych odnosi się rozdział I działu IV tej ustawy. Wszelkie inne reguły, które uregulowane są przepisami kolejnych rozdziałów ordynacji podatkowej, należą do zasad szczególnych. Mają one węższy zakres zastosowania od zasad ogólnych, gdyż obowiązują jedynie w niektórych stadiach procedury podatko-

40 Zob np. M. Szustek-Janowska, *Postępowanie podatkowe*, [w:] W. Wójtowicz (red.), *Prawo podatkowe – część ogólna i szczegółowa*, Warszawa 2009, s. 121; H. Dzwonkowski, [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa 2013*, s. 613.

41 Zgodnie z art. 59 § 1 pkt 1 o.p. zapłata podatku powoduje wygaśnięcie zobowiązania podatkowego.

wej.⁴² Treść szczególnych reguł powinna być podporządkowana zasadom ogólnym. W przypadku kolizji przepisów regulujących obie grupy zasad obowiązuje nakaz jej usuwania zgodnie z regułą prymatu zasad ogólnych. Warto przy tym podkreślić, iż przepisy regulujące zasady szczególne nie uchylają mocy obowiązywania unormowań zasad ogólnych. W tym przypadku nie obowiązuje reguła *lex specialis derogat lege generali*. Obie kategorie zasad powinny być stosowane równocześnie, chyba że są wzajemnie sprzeczne.

Katalog ogólnych zasad postępowania podatkowego zawiera zasady o jednakowej mocy prawnej obowiązywania. W ordynacji podatkowej nie ma przepisów, które pozwoliłyby na zhierarchizowanie tych zasad przez nadanie niektórym z nich pozycji nadrzędnej wobec pozostałych reguł. Dyrektywy postępowania nie zawsze są spójne. Już z doświadczenia życiowego wynika trafny wniosek, że szybkość i prostota procedury podatkowej może kolidować z zasadą rzetelności działania. W takich sytuacjach kolizyjnych pojawia się potrzeba nadania jednej lub niektórym wartościom większej rangi niż pozostałym. Brak ustawowych reguł usuwania tej kolizji wymusza na organach stosujących prawo podatkowe podejmowanie nie zawsze udanych prób usuwania tej wady. W tym zakresie szczególnie istotna jest rola sądownictwa administracyjnego, ale dopiero działania legislacyjne mogą wyeliminować ten problem.

Podstawę prawną do zróżnicowania rangi zasad ogólnych postępowania podatkowego stwarzają ustrojowe standardy prymatu ustawy zasadniczej i jej bezpośredniego zastosowania. Pozwala to na wyodrębnienie reguł mających wyraźne umocowanie w treści przepisów konstytucyjnych i nadanie im normatywnej mocy większej niż pozostałym zasadom. Wydaje się, że do tej grupy powinny należeć przynajmniej zasady: legalizmu,⁴³ rzetelności,⁴⁴ czynnego udziału strony w każdym stadium postępowania podatkowego,⁴⁵ dwuinstancyjności⁴⁶ oraz względnej trwałości decyzji ostatecznych.⁴⁷ Powinny być im pod-

42 Na przykład szczególną zasadą podatkową o istotnym znaczeniu dla fazy postępowania dowodowego jest reguła swobodnej oceny dowodów.

43 Zob. art. 120 o.p.

44 Zob. art. 122 o.p.

45 Zob. art. 123 § 1 o.p.

46 Zob. art. 127 o.p.

47 Zob. art. 128 o.p.

porządkowane takie wartości istotne dla sprawnego przebiegu procedury, jak: jej prostota i szybkość,⁴⁸ przekonywanie strony do motywów rozstrzygnięcia,⁴⁹ pisemność,⁵⁰ jawność,⁵¹ wzbudzanie zaufania do działań organu podatkowego⁵² i informowanie strony.⁵³

Katalog ogólnych zasad postępowania podatkowego może być modyfikowany w następstwie zwiększenia lub zmniejszenia ich liczby. Dotychczasowa praktyka stosowania przepisów ordynacji podatkowej nie uzasadnia potrzeby zmniejszenia liczby tych zasad. Jak już wspomniano, wyjątek stanowi ustawowa zasada praworządności postępowania podatkowego, która jest wadliwa legislacyjnie i niedostosowana do treści konstytucyjnego standardu legalizmu. Z uwagi na bezpośrednie stosowanie Konstytucji RP, która jest najwyższym prawem obowiązującym w Polsce i nie może być ograniczana innymi aktami prawnymi, postulowane derogowanie z ordynacji podatkowej przepisu nakazującego działanie organów podatkowych na podstawie prawa byłoby merytorycznie neutralne. Nadal bowiem organy prowadzące postępowanie podatkowe byłyby obowiązane do działania na podstawie i w granicach prawa. Natomiast kwestia rozbudowania liczby ogólnych zasad postępowania podatkowego może być dyskutowana. W tym kontekście istotne jest sformułowanie zastrzeżenia, że z uwagi na normatywny charakter tych zasad nie powinny mieć one formy typowych postulatów doktrynalnych, których wdrożenie do praktyki stosowania prawa podatkowego nie spowoduje istotnych zmian w toku i sposobie prowadzenia procedur podatkowych. Reguły postępowania podatkowego w istocie są wiążącymi organy podatkowe dyrektywami postępowania, których źródłem są określone wartości prawne. Z tego względu nowe zasady nie mogą być tylko aksjologicznymi deklaracjami.

48 Zob. art. 125 § 1 o.p.

49 Zob. art. 124 o.p.

50 Zob. art. 126 o.p.

51 Zob. art. 124 o.p.

52 Zob. art. 121 § 1 o.p.

53 Zob. art. 121 § 2 o.p.

4. Podsumowanie

Projektowanie zmian w treści ordynacji podatkowej lub planowanie reformy ogólnego prawa podatkowego połączonej z derogacją jej mocy obowiązywania nie powinny pomijać analizy zarówno następstw tych działań legislacyjnych, jak i aksjologicznych ich uwarunkowań. Ustawa ta odgrywa ważną rolę fiskalną i gwarancyjną. Reguluje bowiem procedury gromadzenia (obliczania i poboru) dochodów państwa i jednostek samorządu terytorialnego z podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych. Chroni także podmioty obowiązane do uiszczania tych danin publicznych przed nadużywaniem prawa przez organy podatkowe oraz przyznaje stronom procedur podatkowych uprawnienia wzmacniające ich pozycję prawną wobec tych organów. Z tego powodu zmiany legislacyjne wymagają uwzględniania przesłanek prawidłowego wykonywania ustawowych funkcji fiskalnej i gwarancyjnej. Niewłaściwe byłoby uznaniowe wartościowanie roli obu funkcji połączone z koncentrowaniem się tylko na instrumentach jednej z nich i pomijaniu drugiej.

Uwarunkowania aksjologiczne zmian w kodyfikacji ogólnego prawa podatkowego wynikają z założenia spójności wartości stanowiących fundament konstrukcji systemu prawa powszechnie obowiązującego w Polsce i ustroju demokratycznego państwa prawnego realizującego zasady sprawiedliwości społecznej. Wartości konstytucyjne są stosowane bezpośrednio w sferze obowiązywania ordynacji podatkowej i mają moc najwyższego prawa. W ramach prokonstytucyjnej wykładni tej ustawy powinny być uwzględniane zarówno zasady prawne zakodowane w przepisach ustawy zasadniczej, jak i wyrażone w jej preambule. Aksjologiczna spójność systemu prawnego wymusza eliminowanie nie tylko przepisów ogólnego prawa podatkowego sprzecznych z treścią ustawy zasadniczej, ale także kolizji w stosowaniu wartości ustrojowych i ustawowych zasad prawnych. Usunięte powinny być błędy legislacyjne polegające na zbędnym przepisywaniu do przepisu ustawy dosłownej treści unormowania konstytucyjnego, a tym bardziej pewnego jego fragmentu, bez uszczegółowienia standardu ustrojowego. Z tego powodu za wadliwą należy uznać obecną regulację ogólnej zasady praworządności postępowania podatkowego.

Po rządem ordynacji podatkowej został wypracowany odnoszący się do niej dorobek doktryny i praktyki organów podatkowych oraz ukształtowała się powszechnie akceptowana linia orzecznicza sądów administracyjnych. Wydaje się, że ta niewątpliwa korzyść powinna być uwzględniona przy projektowaniu zmian ogólnego prawa podatkowego, które nie powinny mieć charakteru rewolucyjnego. Za zbędne należy uznać w szczególności modyfikacje utrwalonego nazewnictwa instytucji materialnych i proceduralnych uregulowanych w ordynacji podatkowej, gdyż utrudniłyby one stosowanie prawa regulującego podatki, opłaty i niepodatkowe należności podatkowe.

Ogólne zasady postępowania podatkowego mają zastosowanie do wszystkich procedur podatkowych. Ukierunkowują je na realizację tych samych wartości uznawanych za ważne wartości normatywne. Stanowią aksjologiczny fundament systemowy procedur podatkowych. Nadają postępowaniu podatkowemu, czynnościom sprawdzającym i kontroli podatkowej, a przez odpowiednie zastosowanie także postępowaniu kontrolnemu oraz postępowaniu w sprawach celnych uporządkowany wewnętrznie przebieg. Wprowadzają kryteria warunkujące uznanie tych procedur za prowadzone w sposób prawidłowy i stanowią ważne dyrektywy stosowania przepisów proceduralnych.

Za pożądane należy uznać zróżnicowanie mocy ogólnych zasad podatkowych prowadzące do wyodrębnienia wartości nadrzędnych, mających wyraźne umocowanie w treści przepisów konstytucyjnych oraz podporządkowanych im zasad istotnych dla uregulowania wszystkich stadiów postępowania podatkowego. Taka hierarchizacja pozwoli na wprowadzenie obiektywnych reguł usuwania kolizji w stosowaniu ustawowych reguł proceduralnych.