

DYLEMATY KODYFIKACJI OGÓLNEGO PRAWA PODATKOWEGO – RELACJA PROCEDURY PODATKOWEJ DO PROCEDURY ADMINISTRACYJNEJ

Krzysztof Radzikowski

1. Wstęp

Gromadzenie dochodów podatkowych stanowi jedną z form działalności administracyjnej państwa i samorządu terytorialnego, zaś niezależnie od sposobu regulacji normatywnej postępowanie przed organami podatkowymi pozostaje rodzajem postępowania administracyjnego, a wydana w jego toku decyzja nosi wszystkie cechy instytucji decyzji administracyjnej. Działalność organów podatkowych podlega jednolitej dla całej administracji publicznej kontroli sądowno-administracyjnej, zaś realizację dochodów podatkowych zabezpiecza jednolita procedura postępowania egzekucyjnego w administracji¹. Trzeba jednak pamiętać, że różnorodność spraw administracyjnych, często regulowanych także przez inne gałęzie prawa, powoduje, iż trudno mówić o jednolitym postępowaniu administracyjnym (w przeciwieństwie do postępowania karnego czy postępowania cywilnego), lecz mamy do czynienia z ogólnym postępowaniem administracyjnym i grupie szczególnych postępowa-

1 Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 599 ze zm.

niach administracyjnych². Powyższe rodzi wątpliwości, czy procedura podatkowa „zasługuje” na odrębną regulację, czy powinna pozostawać częścią tej samej regulacji, w reżimie której procedują inne organy administracji publicznej?

Występują trzy zasadnicze modele regulacji procedury podatkowej (wg klasyfikacji W. Olszowego)³:

- rozłączny: odrębna regulacja postępowania podatkowego i postępowania przed innymi organami administracji, bez bezpośredniego stosowania tej ostatniej do rozstrzygnięcia spraw podatkowych;
- inkorporacyjny: całkowite włączenie procedury podatkowej do regulacji ogólnego postępowania administracyjnego (traktuje się go jako koncepcję teoretyczną, która w Polsce nigdy nie znalazła zastosowania);
- mieszany: bezpośrednie stosowanie wielu (większości) instytucji ogólnego postępowania administracyjnego, z zastrzeżeniem regulacji odrębnych.

De lege lata zastosowanie znajduje zastosowanie model rozłączny. Zgodnie z art. 3 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego nie stosuje się jej do spraw uregulowanych ustawą z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, z wyjątkiem, mających marginalne znaczenie dla funkcjonowania organów podatkowych, skarg i wniosków oraz udziału prokuratora. Model mieszany znajdował zastosowanie w latach 1981-1997. Procedurę podatkową regulowały bezpośrednio przepisy działów I i II k.p.a., z uwzględnieniem działu III tej ustawy pt. „Przepisy szczególne postępowania w sprawach zobowiązań podatkowych oraz ubezpieczeń społecznych” (obecnie wspomina on tylko o ubezpieczeniach społecznych). Wcześniej obowiązywał model rozłączny: w okresie przedwojennym procedurę podatkową regulowała ustawa z dnia 15 marca 1934 r. – Ordynacja podatkowa⁴, zastąpiona dekretem z 16 maja 1946 r. o postę-

2 J. Filipek, Założenia strukturalne procesu administracyjnego, [w:] L. Bar (red.), Studia z dziedziny prawa administracyjnego, Wrocław 1971, s. 196.

3 W. Olszowy, Decyzja podatkowa. Podejmowanie i kontrola, Warszawa 1997, s. 36-37.

4 Dz.U. Nr 39, poz. 346 ze zm.

powaniu podatkowym⁵. Został on uchylony ustawą z dnia 31 stycznia 1980 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym oraz o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego⁶, włączającą postępowanie podatkowe do zakresu regulacji kodeksowej.

2. Uwarunkowania historyczne i kontrowersje doktrynalne

Każdej zmianie modelu regulacji towarzyszyły liczne kontrowersje, przy czym jako niekwestionowaną wartość traktowano ujednoczenie procedur administracyjnych w ramach jednego aktu prawnego⁷. W okresie przedwojennym początkowo prawie każdy resort tworzył dla swoich potrzeb odrębne przepisy o postępowaniu i niechętny był ich ujednoczeniu; w konsekwencji art. 112-116 rozporządzenia Prezydenta RP z 22 marca 1928 r. o postępowaniu administracyjnym⁸ zawierały liczne wyłączenia spod jego mocy (w tym postępowań dotyczących państwowych podatków bezpośrednich i pośrednich, opłat stemplowych oraz ceł i monopolii)⁹. Na podstawie art. 117 ust. 1 tego rozporządzenia Rada Ministrów została upoważniona do rozciągnięcia jego mocy obowiązującej w drodze rozporządzenia (zwykłego) na sprawy wyłączone,

5 Dz.U. Nr 27, poz. 174 ze zm.

6 Dz.U. Nr 4, poz. 8.

7 Podkreśla się jednak, że żadna z dotychczasowych kodyfikacji nie osiągnęła w pełni swoich celów, a wszystkim towarzyszyły silne tendencje dekodyfikacyjne, gdyż dążeniu do zapewnienia standardów proceduralnych ochrony praw jednostki odpowiada dążenie do deregulacji i uproszczeń; w konsekwencji, wbrew nadziejom wyrażanym w literaturze po nowelizacji ma mocy ustawy z dnia 31 stycznia 1980 r., zakres spraw wyłączonych spod regulacji Kodeksu postępowania administracyjnego nieustannie rośnie (szerzej: J. Borkowski, A. Krawczyk, [w:] R. Hauser (red.), Z. Niewiadomski, A. Wróbel, System prawa administracyjnego, t. 9, Prawo procesowe administracyjne, Warszawa 2014, s. 81 i nast.; Z. Kmiecik, Zarys teorii postępowania administracyjnego, Warszawa 2014, s. 69 i nast.; R. Orzechowski, [w:] J. Borkowski, J. Jendrośka, R. Orzechowski, A. Zieliński, Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, Warszawa 1985, s. 17-19 oraz referaty: Z. Kmiecika, Jednolitość procedury – mit, standard legislacyjny czy niezrealizowany postulat w sferze regulacji prawa administracyjnego? (dwugłos); H. Knysiak-Molczyk, Jednolitość procedury – mit, standard legislacyjny czy niezrealizowany postulat w sferze regulacji prawa administracyjnego? (dwugłos) i M. Jaśkowskiej, Atomizacja procedury administracyjnej a tworzenie specustaw inwestycyjnych, [w:] Źródła prawa administracyjnego a ochrona wolności i praw obywateli, Warszawa 2014, a także: Z. Janku, M. Szewczyka, M. Waligórskiego i K. Wojtczak, Z zagadnień dekodyfikacji polskiego prawa o postępowaniu administracyjnym, [w:] Procedura administracyjna wobec wyzwań współczesności, Łódź 2004).

8 Dz.U. Nr 36, poz. 341 ze zm.

9 Szerzej: R. Hauser, Geneza rozporządzenia Prezydenta R.P. o postępowaniu administracyjnym, „Gazeta Administracji i Policji Państwowej” 1933, nr 15, s. 502-503; J. Borkowski, A. Krawczyk, [w:] R. Hauser (red.), Z. Niewiadomski, A. Wróbel, System..., *op. cit.*, s. 55-63.

wprowadzając w odpowiednie zmiany, stosownie do charakteru załatwianych spraw i potrzeb odnośnych działów administracji oraz wydając potrzebne przepisy przechodnie i wykonawcze. W zakresie postępowania podatkowego nigdy to jednak nie nastąpiło, obowiązywały zaś liczne przepisy odrębne o wyraźnym nastawieniu profiskalnym. Przedwojenny model rozłączny nie wynikał więc z dekodyfikacji ogólnej procedury administracyjnej ale wręcz przeciwnie: był skutkiem kodyfikacji w ramach Ordynacji podatkowej przepisów procesowych rozproszonych w wielu ustawach i aktach wykonawczych, które wcześniej nie zostały ujednolicone w ramach wspomnianego rozporządzenia¹⁰. Mimo dalszego obowiązywania tego rozporządzenia w okresie powojennym (i to bez żadnych nowelizacji) lista wyłączeń spod jego mocy rosła, zaś w wielu aktach normatywnych całościowo regulowano odrębne postępowania administracyjne (najczęściej szło o „uwolnienie się” organów administracyjnych od skrępowania przepisami omawianego rozporządzenia)¹¹. Bezpośrednio przed wejściem w życie Kodeksu postępowania administracyjnego procedurę postępowania przed organami administracyjnymi regulowało w sumie aż 301 aktów normatywnych¹².

Podjęte pod koniec lat 50. prace kodyfikacyjne dążyły do objęcia jedną ustawą każdej, bez żadnych wyjątków, indywidualnej sprawy administracyjnej. Niemniej, podobnie jak w okresie przedwojennym z powodu sprzeciwu wielu ministerstw, a zwłaszcza resortu finansów, nie zniesiono wszystkich odrębności proceduralnych, w tym w zakresie postępowania podatkowego (por. art. 194 § 1 i 2 k.p.a. w pierwotnym brzmieniu)¹³. Zasadniczo zrealizowano jednak postulat wyłączności re-

10 Szerzej na temat stosunku i różnic przedwojennej Ordynacji podatkowej wobec wcześniejszych regulacji proceduralnych: P. Pietrasz, [w:] L. Etel (red.), System prawa finansowego, t. III, Prawo daninowe, Warszawa 2010, s. 727-728; R. Mastalski, Ochrona interesu podatnika w postępowaniu wymiarowym według ordynacji podatkowej z 15 marca 1934 r., „Przegląd Prawa i Administracji” 1973, t. IV, s. 80-88.

11 J. Litwin, Postępowanie administracyjne, postępowanie karno-administracyjne, postępowanie przymusowe w administracji, Łódź 1948, s. 7-8, pisał o „folwarkach proceduralnych” w ustawach i rozporządzeniach dotyczących zagadnień szczegółowych, czy wręcz „rezerwatach” w postaci całych dziedzin i kompleksów spraw administracyjnych wyłączonych spod procedury ogólnej.

12 J. Litwin, Z zagadnień mocy obowiązującej niektórych przepisów proceduralnych pod rządem Kodeksu postępowania administracyjnego, „Palestra” 1961, nr 10, s. 21.

13 Szerzej: E. Iserzon, [w:] E. Iserzon, J. Starościk, Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, teksty, wzory i formularze, Warszawa 1970, s. 330-331; S. Rozmaryn, O projekcie kodeksu postępowania administracyjnego, „Państwo i Prawo” 1959, nr 4, s. 632-634.

gulacji kodeksowej w zakresie spraw nim objętych, rugując wszystko, co przez lata nagromadziło się w wycinkowych zakresach równoległe z ogólną procedurą administracyjną (por. art. 195 § 1 k.p.a. w pierwotnym brzmieniu)¹⁴. W założeniu wszystkie inne regulacje w sprawach procesowych miały charakter pomocniczy albo miały obowiązywać przejściowo i być stopniowo uchylane, dzięki czemu rozszerzyłyby się zakres stosowania kodeksu (część z nich znacznie odbiegała od wzorca kodeksowego, więc proces ujednoczenia powinien być poprzedzony wnikliwą analizą)¹⁵. W literaturze podkreślano konieczność unifikacji procedury administracyjnej i ograniczenia do niezbędnego minimum odrębności wynikających ze specyfiki poszczególnych spraw załatwianych przez administrację państwową, przy czym szło o uzasadnione różnice, nie zaś o odstępstwa od regulacji kodeksowej poprzez powtarzanie jej treści w innym akcie prawnym (zdawano sobie przy tym sprawę z odrębności postępowania podatkowego i braku możliwości pełnej inkorporacji do materii kodeksowej)¹⁶. Co ważne, dostrzegając walory Kodeksu postępowania administracyjnego, postulaty rozciągnięcia jego przepisów na postępowanie podatkowe formułowano także w nauce prawa finansowego (zwracano uwagę m.in. na – nieznaną wcześniej – regulacjom – normatywne ujęcie zasad ogólnych postępowania)¹⁷. Niemniej prezentowany był także pogląd przeciwny włączeniu postępowania podatkowego do Kodeksu postępowania administracyjnego, lecz podkreślający potrzebę całościowej regulacji postępowania finansowego

14 J. Litwin, *Z zagadnień...*, *op. cit.*, s. 20.

15 J. Borkowski, *Administracyjne postępowanie szczególne*, Łódź 1972, s. 18-19.

16 Szerzej: J. Borkowski, *Problemy rozszerzenia i zakresu ujednoczenia postępowania administracyjnego*, „Państwo i Prawo” 1979, nr 10, s. 39 i nast.; *idem*, *Administracyjne...*, *op. cit.*, s. 88; S. Zawadzki, R. Orzechowski, *Przesłanki i kierunki aktualizacji kodeksu postępowania administracyjnego*, „Państwo i Prawo” 1979, nr 8-9, s. 17-18; Z. Janowicz, *Uwagi o doskonaleniu postępowania administracyjnego*, „Państwo i Prawo” 1978, nr 5, s. 57 i nast.; J. Jendrośka, *Kodeks postępowania administracyjnego a proces doskonalenia funkcjonowania administracji państwowej*, „Państwo i Prawo” 1977, nr 4, s. 27-28; L. Bar, K. Siarkiewicz, *Doskonalenie postępowania administracyjnego*, „Państwo i Prawo” 1977, nr 3, s. 6 i 15; E. Ochendowski, *Propozycje udoskonalenia niektórych instytucji postępowania administracyjnego*, „Państwo i Prawo” 1977, nr 12, s. 51-52; A. Andrzejewski, *O jednolite postępowanie administracyjne*, „Państwo i Prawo” 1969, nr 12, s. 1026-1027; W. Dawidowicz, *Rola kodyfikacji postępowania administracyjnego w zabezpieczeniu praworządności socjalistycznej*, „Państwo i Prawo” 1962, nr 1, s. 18.

17 M. in. R. Mastalski, *Ustalenie podstawy wymiaru w polskim postępowaniu podatkowym*, Wrocław 1973, s. 14 i nast.; M. Gintowt-Jankowicz, *Postępowanie podatkowe a ogólne postępowanie administracyjne*, „Finanse” 1971, nr 1, s. 43-47 i 51; K. Jandy-Jendrośka, [w:] M. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. I, Wrocław 1982, s. 457-460.

(kodeksu postępowania finansowego) – wykracza ono bowiem poza materię podatkową, jest odrębnym rodzajem postępowania prawnego i nie jest możliwe zastosowanie wobec niego jednolitego rozwiązania proceduralnego¹⁸. Warto wspomnieć, że w wielu sprawach podatkowych stosowano zarówno Kodeks postępowania administracyjnego, jak i dekret z dnia 16 maja 1946 r. (*notabene* „ostało się” w nim zadziwiająco dużo instytucji recypowanych z rozporządzenia z dnia 22 marca 1928 r., np. brak obowiązku uzasadniania decyzji uznaniowych – art. 147 ust. 1) oraz szereg przepisów szczególnych¹⁹.

Rada Ministrów nigdy nie skorzystała z przyznanego w art. 194 § 3 k.p.a. (w pierwotnym brzmieniu) uprawnienia do rozciągnięcia w drodze rozporządzenia jego przepisów na postępowania z niego wyłączone – wręcz przeciwnie, powoli zaczęły odradzać się separatyzmy resortowe, wskutek czego ponownie zaczęto lokować w aktach materialnego prawa administracyjnego odrębne przepisy proceduralne²⁰. Zarysowane powyżej postulaty w zasadniczy sposób zrealizowała natomiast powołana wcześniej ustawa z dnia 31 stycznia 1980 r., zaś literatura podkreślała płynące z niej korzyści (przede wszystkim poszerzenia kodeksowej ochrony słusznego interesu strony, stawianego na jednej płaszczyźnie z interesem społecznym)²¹. Z drugiej strony podnoszono, że znowelizowany Kodeks postępowania administracyjnego nadal nie regulował całości instytucji procesowych postępowania podatkowego, zaś część regulacji zawarto w aktach prawnych szczegółowego prawa podatkowego bądź przeniesiono z dekretu z dnia 16 maja 1946 r. do ustawy z dnia 19

18 C. Kosikowski, *Postępowanie finansowe w systemie prawa polskiego*, Acta Universitatis Lodzianensis, Folia Iuridica 1979, nr 65, s. 57-59 (pogląd ten, podobnie jak sformułowana przez powołanego autora koncepcja kompleksowego kodeksu finansowego, nie znalazł szerszego uznania i obie pozostały jedynie na płaszczyźnie stricte teoretycznej).

19 A. Andrzejewski, *O jednolite...*, *op. cit.*, s. 1021 i nast.; R. Mastalski, *Stosowanie dekretu o postępowaniu podatkowym*, „Gospodarka i Administracja Terenowa” 1972, nr 10, s. 37-38.

20 K. Jandy-Jendrośka, J. Jendrośka, [w:] T. Rabska (red.), J. Łętowski (red.), *System prawa administracyjnego*, t. III, Wrocław 1987, s. 160-161; S. Zawadzki, R. Orzechowski, *Przesłanki...*, *op. cit.*, s. 5; K. Światała, [w:] J. Borkowski, J. Jendrośka, R. Orzechowski, A. Zieliński, *Kodeks...*, *op. cit.*, s. 9 (słowo wstępne).

21 R. Mastalski, *Postępowanie podatkowe jako szczególne postępowanie administracyjne*, [w:] *Kodeks postępowania administracyjnego po nowelizacji*, Warszawa 1980, s. 207 i nast.; A. Gomułowicz, R. Hauser, *Postępowanie podatkowe po nowelizacji Kodeksu postępowania administracyjnego*, „Organizacja, Metody, Technika” 1980, nr 10, s. 26 i nast.

grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych²², a nie do Kodeksu postępowania administracyjnego²³.

Obecnie obowiązujący model regulacji procedury podatkowej krytycznie oceniają przede wszystkim administratywiści – rozbił on bowiem z trudem budowaną przez dziesięciolecia unifikację, zaś dekodyfikacja to istotny krok wstecz, burzący strukturę kodeksową, opartą na regulacji postępowania ogólnego i połączonych z nim procedur szczególnych²⁴. Co do zasady, proponują powrót do jednolitej regulacji procedur administracyjnych, przy pozostawieniu bądź w Ordynacji podatkowej, bądź jako przepisów szczególnych w ramach kodeksowych jedynie tych kwestii, które różnią się bądź uzupełniają wzorzec ogólny²⁵.

Obecnemu modelowi regulacji procedury podatkowej stawiane są dwojakiego rodzaju zarzuty. Po pierwsze (zwłaszcza w początkowym okresie), dotyczące osłabienia gwarancji procesowych stron (uczestników) postępowania w kontaktach z organami podatkowymi. Samo ujednoczenie przepisów wymusza spójność terminologii i systematyki aktu prawnego, a w konsekwencji ułatwia jego interpretację i stosowanie, zaś wprowadzanie wyczerpujących, odrębnych od kodeksowych procedur administracyjnych burzy spójność porządku prawnego i niekorzystnie wpływa na ochronę praw obywatela²⁶. Po drugie, idzie o zbędne tworzenie całościowych postępowań szczególnych tam, gdzie właściwe byłoby

22 Tekst jedn. Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.

23 Szerzej: O. Niedziałkowski, *Postępowanie podatkowe w świetle noweli do k.p.a.*, „Finanse” 1980, nr 6, s. 31-32; C. Kosikowski, *Postępowanie finansowe*, Warszawa 1986, s. 29 i 56-58; B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Zobowiązania podatkowe. Przepisy ogólne, procedura, egzekucja*, Szczecin 1991, s. 100.

24 Oprócz opracowań powołanych w innych przypisach m.in.: M. Gajda-Durlik, *Dekodyfikacja postępowania administracyjnego*, [w:] J. Zimmemann (red.), *Koncepcja systemu prawa administracyjnego*, Warszawa 2007, s. 525; P. Golaszewski, K. Wąsowski, [w:] R. Hauser (red.), M. Wierzbowski (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2016, s. 50; Cz. Martysz, [w:] G. Łaszczycza, Cz. Martysz, A. Matan, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, t. I, Warszawa 2010, s. 58-59; K. Klonowski, [w:] H. Knysiak-Molczyk (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2015, s. 40.

25 M. in.: J. Jendrośka, *Potrzeba nowego modelu procedury prawnej w administracji*, „Państwo i Prawo” 2003, nr 3, s. 28-29; J. Borkowski, *Przepisy...*, *op. cit.*, s. 4; ku odmiennemu wnioskowi, podkreślając specyfikę spraw podatkowych, skłaniają się: P. Przybysz, *Przesłanki kodyfikacji postępowania administracyjnego (uwagi wstępne)*, [w:] J. Niczyporuk (red.), *Kodyfikacja postępowania administracyjnego na 50-lecie k.p.a.*, Lublin 2010, s. 661-662; H. Knysiak-Molczyk, *Jednolitość...*, *op. cit.*, s. 37.

26 E. Ochendowski, *O dekodyfikacji postępowania administracyjnego na przykładzie Ordynacji podatkowej*, [w:] A. Łopatka (red.), A. Wróbel (red.), S. Kiewlicz (red.), *Państwo prawa, administracja, sądownictwo. Prace dedykowane prof. dr. hab. Januszowi Łętowskiemu w 60. rocznicę urodzin*, Warszawa 1999, s. 221 i nast.

stworzenie jedynie niektórych przepisów odrębnych, czy to w ramach Kodeksu postępowania administracyjnego, czy innego aktu prawnego²⁷. Przepisywanie przepisów z jednego aktu prawnego do drugiego dowodzi braku realnych podstaw do tworzenia osobnego aktu prawnego, aspirującego do roli wyłącznego źródła prawa w wybranej grupie spraw administracyjnych; dochodzi natomiast do paradoksalnej sytuacji, gdy jedna norma procesowa ma swoją podstawę w dwóch jednobrzmiących przepisach dwóch aktów prawnych²⁸. Dublowanie aktów normatywnych jest zjawiskiem nieracjonalnym, przy czym wszelkie zmiany brzmienia i usytuowania poszczególnych przepisów wprowadzą zupełnie niepotrzebne wątpliwości interpretacyjne²⁹. Poddaje się krytyce, określaną mianem „osobliwej” bądź „kuriozalnej”, technikę legislacyjną Ordynacji podatkowej: przeniesienie przepisów z Kodeksu postępowania administracyjnego bez żadnych zmian lub ze zmianami nieistotnymi; niemniej, dzięki temu, a także dzięki wspólnemu zasobowi pojęć podstawowych możliwe jest, co często uważa się za jedyny walor zastosowanego rozwiązania legislacyjnego, wzajemne przenikanie się doktryny i judykatury na gruncie postępowania administracyjnego i postępowania podatkowego³⁰. W konsekwencji formułuje się tezę, iż z materialnego punktu widzenia w postępowaniu podatkowym w dalszym ciągu obowiązuje znaczna część przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego inkorporowanych do Ordynacji podatkowej³¹. Zwróćmy jednak uwagę, że powtórzenia i zapożyczenia nie są dosłowne: niekiedy zmodyfikowano terminologię, zastępując utarte i sprawdzone pojęcia języka prawnego na rzecz potocznego, zaś brzmienie wielu przepisów Ordynacji podatkowej różni się w detalach od swoich odpowiedników kodeksowych³².

27 E. Ochendowski, O dekodyfikacji..., *op. cit.*, s. 222.

28 J. Borkowski, Przepisy postępowania podatkowego na tle kodeksu postępowania administracyjnego, „Przegląd Podatkowy” 1999, nr 3, s. 4.

29 J. Zimmermann, Ordynacja podatkowa – komentarz. Postępowanie podatkowe, Toruń 1998, s. 7.

30 J. Borkowski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, Warszawa 2016, s. 35-36; W. Chróścielewski, [w:] W. Chróścielewski, J. P. Tamo, Postępowanie administracyjne i postępowanie przed sądami administracyjnymi, Warszawa 2016, s. 226.

31 W. Chróścielewski, W. Nykiel, Ordynacja podatkowa a przepisy kodeksu postępowania administracyjnego, [w:] B. Brzeziński (red.), C. Kosikowski (red.), Ordynacja podatkowa. Studia, Łódź – Toruń 1999, s. 33; tychże, Postępowanie podatkowe w świetle ordynacji podatkowej, Warszawa 2000, s. 17.

32 Por. typologię różnic pomiędzy przepisami Kodeksu postępowania administracyjnego i Ordynacji podatkowej zaproponowaną przez A. Chróścielewski, W. Nykiel, Ordynacja..., *op. cit.*,

Często trudno domyśleć się przyczyn tych modyfikacji, rzucają się natomiast w oczy powtórzenia i sprzeczności w treści przepisów, podważając ugruntowany dorobek doktryny i judykatury³³. Niepokój budzą zwłaszcza przypadki, które dowodzą przypadkowości w przepisaniu wzorca kodeksowego albo, co częstsze, restrykcyjnych tendencji w normowaniu praw uczestników postępowania podatkowego (w szczególności dotyczy to zasad ogólnych postępowania podatkowego, a zwłaszcza braku pełnego odpowiednika art. 7 k.p.a.) w celu stworzenia lepszej pozycji procesowej organu podatkowego w porównaniu do wzorca kodeksowego³⁴. Z drugiej strony, szereg przepisów zawierających nowe i celowe rozwiązania prawne na gruncie postępowania podatkowego gubi się w morzu powtórzeń i zapożyczeń z Kodeksu postępowania administracyjnego³⁵.

Przedstawiciele nauki prawa finansowego zazwyczaj popierają ideę kodyfikacji ogólnego prawa podatkowego inkorporującą procedurę podatkową, aczkolwiek dość krytycznie oceniają obecnie obowiązujące przepisy (powszechnie panuje natomiast przekonanie o wysokiej jakości legislacyjnej Kodeksu postępowania administracyjnego). Trzeba pamiętać, że przełom lat 80. i 90. to okres kształtowania się poglądu o autonomii prawa podatkowego jako gałęzi prawa, która wymaga również odrębnej regulacji proceduralnej. Konieczne więc było skorelowanie regulacji procesowych z materialnym prawem podatkowym, zaś wzrost ich objętości uniemożliwił czytelne ulokowanie w strukturze działu III k.p.a.³⁶

Jak podkreśla R. Mastalski, o ile w postępowaniu administracyjnym większość rozstrzygnięć zwrócona jest „na przyszłość” (przyznając uprawnienia/nakładając obowiązki, które wcześniej nie istniały), to rozstrzygnięcie sprawy podatkowej zmierza przeważnie ku „odtworzeniu” przeszłości: weryfikacji przesłanek prawnopodatkowego stanu faktycz-

s. 64 czy porównanie ich brzmienia w komentarzu do poszczególnych przepisów J. Zimmermann, *Ordynacja...*, *op. cit.*

33 J. Zimmermann, *Ordynacja...*, *op. cit.*, s. 7.

34 J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne ogólne i szczególne*, [w:] *Księga pamiątkowa Profesora Eugeniusza Ochendowskiego*, Toruń 1999, s. 74-76; *idem*, *Ordynacja podatkowa a kontrola sądu administracyjnego*, [w:] B. Brzeziński (red.), C. Kosikowski (red.), *Ordynacja...*, *op. cit.*, s. 219-224; *idem*, *Przepisy...*, *op. cit.*, s. 4.

35 J. Borkowski, *Przepisy...*, *op. cit.*, s. 4.

36 J. Małecki, [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2011, s. 418.

nego warunkującego obowiązek podatkowy o danej treści oraz prawidłowości samoobliczenia podatku przez podatnika³⁷. W konsekwencji, bardziej rozbudowane i sformalizowane w stosunku do postępowania ogólnoadministracyjnego powinny być przepisy dotyczące dowodów i postępowania dowodowego. Niemniej w ocenie powołanego autora obecnie obowiązująca Ordynacja podatkowa nie uwzględnia tak rozumianej specyfiki spraw podatkowych; przyłącza się on natomiast do krytyki modyfikacji wzorca kodeksowego, tak noszącej cechę przypadkowości, jak też dążącej do stworzenia procedury wygodnej dla organów administracji, pomijającej zaś prawa i interesy podatnika. W konsekwencji powołany autor także postuluje na powrót objęcie postępowania podatkowego Kodeksem postępowania administracyjnego, przy jednoczesnym uregulowaniu w Ordynacji podatkowej jedynie tych zagadnień, które przesądzą o specyfice postępowania podatkowego w stosunku do ogólnego postępowania administracyjnego³⁸. Jednocześnie krytykuje – zważywszy na kodeksowy charakter Ordynacji podatkowej – pozostawieniem poza jej regulacjami szeregu zagadnień postępowania podatkowego (np. kontroli skarbowej czy kwestii proceduralnych regulowanych w szczegółowym prawie podatkowym). Podobne wnioski, przy jednoznacznie negatywnej ocenie odrębnej regulacji postępowania podatkowego, formułują W. Chróścielewski i W. Nykiel³⁹. B. Brzeziński uważa przepisy dotyczące postępowania podatkowego za najlepszą część – co do zasady wadliwej – Ordynacji podatkowej, lecz tylko z tego powodu, że stanowią dość wierną kopię przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego, zaś modyfikacje w stosunku do wzorca kodeksowego dały fatalne rezultaty⁴⁰. H. Dzwonkowski twierdzi, że mimo krytyki i wad obecnych przepisów odejście od postępowania administracyjnego zaowocowało rozwojem ogólnego prawa podatkowego, zaś cofnięcie się do formuły kodeksowej byłoby nieuzasadnionym regresem w roz-

37 R. Mastalski, Projekt ordynacji podatkowej. Postępowanie podatkowe, „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 5, s. 5.

38 R. Mastalski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Wrocław 2015, s. 15.

39 W. Chróścielewski, W. Nykiel, Ordynacja..., *op. cit.*, s. 33-34; tychże, Postępowanie..., *op. cit.*, s. 18.

40 B. Brzeziński, Reforma ogólnego prawa podatkowego w Polsce – od idei po konkretne działania, [w:] R. Dowgier (red.), Ordynacja podatkowa. Stan obecny i kierunki zmian, Białystok 2015, s. 18.

woju procedur podatkowych⁴¹. Podkreśla jednak, że ustawodawca nie podjął żadnego wysiłku w celu stworzenia oryginalnego postępowania podatkowego, lecz przemianował tylko dotychczasowy Kodeks postępowania administracyjnego, nazywając go postępowaniem podatkowym i umieszczając w nowym akcie prawnym⁴². Z zarzutami administratywistów wobec dekodyfikacji postępowania administracyjnego polemizuje A. Gorgol⁴³. Autor ten dostrzega logikę regulacji procesowych Ordynacji podatkowych, nie widzi zaś zagrożeń dotyczących praw i interesów uczestników postępowania. Jako istotny argument za modelem rozłącznym traktuje normatywne wyodrębnienie trybów czynności sprawdzających i kontroli podatkowej, dla których ramy kodeksowe byłyby „za ciasne”⁴⁴.

3. Stanowisko autora

Swoje stanowisko w sprawie modelu regulacji postępowania podatkowego wyraziłem w referacie pt. *Procedura podatkowa a procedura administracyjna – razem czy osobno? O wadach i zaletach łącznej i odrębnej regulacji*, wygłoszonym na zorganizowanej przez Uniwersytet Warszawski w dniu 17 stycznia 2014 r. konferencji naukowej pt. *Nowa Ordynacja podatkowa – debata o koncepcji*. W powołanym referacie poddałem krytyce obecnie obowiązujący model rozłączny, przy jednoczesnym podkreśleniu swoistego „przyzwyczajenia się” tak podatników, jak i organów podatkowych do jego funkcjonowania⁴⁵. Najpoważniejszą wadą obecnej regulacji jest multiplikowanie

-
- 41 H. Dzwonkowski, O potrzebie zmian ordynacji podatkowej, [w:] R. Dowgier (red.), *Ordynacja...*, *op. cit.*, s. 31.
- 42 H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury podatkowe*, Warszawa 2006, s. 19.
- 43 A. Gorgol, Dekodyfikacja postępowań administracyjnych w sprawach finansowych, [w:] J. Nicyporuk (red.), *Kodyfikacja...*, *op. cit.*, s. 194 i nast.
- 44 Z drugiej strony wyrażany jest pogląd, że tryby te nie są samodzielne, lecz stanowią element postępowania wyjaśniającego służącego finalizacji postępowania jurysdykcyjnego w formie decyzji podatkowej; w konsekwencji powinny zostać włączone do działu IV o.p. (tak m. in.: J. Małecki, [w:] A. Gomułowicz, [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki...*, *op. cit.*, s. 342; H. Dzwonkowski, [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2014, s. 11; R. Mastalski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja...*, *op. cit.*, s. 7, 14 i 17-18). Gdy przyjąć ten punkt widzenia, lecz odnieść go do modelu inkorporacyjnego bądź mieszanego, odpadną argumenty za brakiem możliwości ulokowania regulacji dotyczących kontroli podatkowej i czynności sprawdzających w ramach Kodeksu postępowania administracyjnego.
- 45 Referat wraz z relacją z konferencji opublikowano [w:] „Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych – Doradztwo Podatkowe” 2014, nr 1.

przepisów, przy realnej groźbie niezgodności, błędów i zróżnicowania ich brzmienia poprzez nieparalelne nowelizacje, dokonywane według potrzeb, stanu wiedzy i poglądów poszczególnych resortów władzy wykonawczej i zespołów parlamentarnych. Tymczasem konieczne jest całościowe spojrzenie na postępowanie przed organami administracji oraz jasna dyspozycji ustawodawcy co do tożsamości albo odmienności poszczególnych norm procedury podatkowej i procedury administracyjnej. Nie powinny obowiązywać dwa podobne, ale nie zawsze tożsame co do językowych sformułowań, przepisy dotyczące bliźniaczych zagadnień – z jednej strony, nawet gdy brzmią tak samo, pozostaną wątpliwości, czy relacje systemowe wewnątrz aktu prawnego, do którego przynależą, nie prowadzą do zróżnicowania wynikających z nich norm prawnych, zaś z drugiej, nawet drobna różnica formuły słownej tworzy takie domniemanie, choć często okaże się, że domniemanie to nie znajdzie potwierdzenia w wykładni systemowej i celowościowej. Zawsze pozostaną też wątpliwości co to wzajemnej „przystawalności” doktryny i judykatury, w tym przede wszystkim korzystania na gruncie Ordynacji podatkowej z ukształtowanego przez dziesięciolecia dorobku dotyczącego postępowania administracyjnego.

Aktualne warunki społeczno-gospodarcze, specyfika i autonomia prawa podatkowego oraz jego funkcje i wysoce inwazyjny charakter w stosunki majątkowe obywateli i przedsiębiorców uzasadniają odrębną regulację postępowania i kontrolnych procedur podatkowych. Prowadzi to do wniosku o konieczności zachowania regulacji procedur podatkowych w ramach Ordynacji podatkowej, a nie powrotnej inkorporacji do Kodeksu postępowania administracyjnego. Ze względu na znacznie bardziej intensywny rozwój (i rozrost) regulacji procedury podatkowej niż procedury administracyjnej taka inkorporacja byłaby utrudniona i mogłaby zburzyć strukturę kodeksową. W konsekwencji bezpośrednią podstawę prawną działań władz skarbowych powinna stanowić Ordynacja podatkowa, niemniej w jej ramach sposób regulacji jurysdykcyjnego postępowania podatkowego powinien mieścić się w modelu mieszanym, zachowującym w maksymalnym stopniu wspólne elementy postępowań przed wszystkimi organami administracyjnymi. Regulacja ta powinna w sposób modułowy odwoływać się do Kodeksu postępowania admini-

stracyjnego: po pierwsze, odzwierciedlać systematykę tego kodeksu; po drugie, eliminować powtórzenia oraz regulacje jedynie zbliżone, choć nietożsame, na rzecz odesłań albo przepisów wyraźnie odrębnych (przy zachowaniu dążenia do minimalizacji regulacji odrębnej). Przy czym nie idzie o jedno zbiorcze, tracące czytelność odwołanie grupujące wszystkie przepisy kodeksowe stosowane odpowiednio w postępowaniu podatkowym, ale o wskazanie w każdym rozdziale nowej Ordynacji podatkowej konkretnych artykułów (ew. paragrafów i punktów) Kodeksu postępowania administracyjnego znajdujących zastosowanie w postępowaniu podatkowym. Odrębny problem stanowi przy tym model regulacji, niemających swojego odpowiednika na gruncie Kodeksu postępowania administracyjnego, procedur niejurysdykcyjnych (tj. kontroli podatkowej i czynności sprawdzających, a także kontroli skarbowej i kontroli celno-skarbowej).

Zaproponowane rozwiązanie ma następujące zalety:

- wyraźne określenie miejsca i roli jurysdykcyjnego postępowania podatkowego jako szczególnego postępowania administracyjnego, przy jednoczesnym uszanowaniu jego autonomii i ukształtowanej przez ostatnie 20 lat praktyki funkcjonowania,
- zachowanie jednolitego brzmienia i rozumienia przepisów wspólnych dla wszystkich postępowań administracyjnych oraz wyeliminowanie ich sztucznego powielania i wynikających stąd błędów i niezgodności,
- jasna komunikacja dyspozycji ustawodawcy co do tożsamości albo odmienności treściowej norm prawnych, ułatwienie interpretacji i stosowania prawa zgodnie z postulatem jego pewności,
- wymuszenie większej dyscypliny i dbałości ustawodawcy o jakość legislacyjną obu aktów prawnych, także przy ich kolejnych nowelizacjach; prace te powinni prowadzić wspólnie administratywiści i specjaliści do spraw podatkowych pod łącznym kierunkiem ministra właściwego do spraw finansów i Ministra Sprawiedliwości.

4. Model regulacji proceduralnych w nowej Ordynacji podatkowej

Omawiane zagadnienie stanowi jeden z najistotniejszych problemów ogólnego prawa podatkowego i należy odnieść je do aktualnych prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego (dalej: Komisja).

W „Kierunkowych założeniach nowej ordynacji podatkowej” z dnia 11 marca 2015 r. czytamy o potrzebie harmonizacji nowej ustawy z innymi przepisami z zakresu prawa podatkowego oraz spoza tego obszaru, w tym jasne i precyzyjne określenie jej stosunku m. in. do przepisów o swobodzie działalności gospodarczej, kontroli skarbowej i egzekucji administracyjnej oraz Kodeksu postępowania administracyjnego (s. 9). Na s. 12 „Kierunkowych założeń” Komisja negatywnie odniosła się do postulatu przyjęcia reguł Kodeksu postępowania administracyjnego, przy uregulowaniu w Ordynacji podatkowej jedynie niektórych instytucji specyficznych dla postępowania podatkowego; wskazano argument o prawie 20-letnim funkcjonowaniu odrębnej procedury podatkowej i braku potrzeby powracania do stanu poprzedniego (s. 13 „Kierunkowych założeń”). Co ciekawe, kierując się przeciwstawną logiką, tj. chcąc uniknąć rozrostu i dublowania się regulacji, mimo trudnej do zanegowania specyfiki egzekucji świadczeń daninowych, Komisja zdecydowanie odrzuciła pomysł rozbicia jednolitej regulacji egzekucji administracyjnej na egzekucję podatków, którą włączono by do Ordynacji podatkowej, oraz egzekucję innych obowiązków wynikających z przepisów prawa administracyjnego, którą regulowałyby odrębne przepisy (s. 12 „Kierunkowych założeń”).

Powyższe przesądza o kształcie przyszłej regulacji – będzie nim kontynuacja modelu rozłącznego, zaś lektura „Kierunkowych założeń” dowodzi, że Komisja nie uwzględniła w wystarczający sposób licznych głosów krytyki pod jego adresem. Przypomnijmy, idzie o: 1) pogorszenie położenia procesowego strony postępowania podatkowego względem wzorca kodeksowego, 2) niepotrzebne multiplikowanie przepisów, przy jednoczesnym 3) zagubieniu specyfiki spraw podatkowych oraz 4) pozostawienie poza kodyfikacją Ordynacji podatkowej odrębnych

aktów prawnych regulujących kontrolę przedsiębiorcy⁴⁶, kontrolę skarbową (do 1 marca 2017 r.)⁴⁷ i kontrolę celno-skarbową (od 1 marca 2017 r.)⁴⁸.

Odnosząc się do pierwszego i trzeciego z zarzutów stawianych obecnej Ordynacji podatkowej, należy podkreślić, że Komisja uważa ochronę praw podatnika za zasadniczy, traktowany na równi ze zwiększeniem efektywności i skuteczności wymiaru i poboru podatków, cel prac kodyfikacyjnych (s. 15 „Kierunkowych założeń”). Planuje się m. in. nadanie rangi normatywnej ogólnym zasadom prawa podatkowego, obejmującym także kwestie procesowe, z uwzględnieniem dążenia do ugodowego załatwiania sporów oraz rozszerzenia katalogu niewładczych form działania organów podatkowych, m. in. procedury konsultacyjnej, interpretacji podatkowych, mediacji i tzw. *cooperative compliance* (s. 16-47 „Kierunkowych założeń”). Powyższe pozwala oddalić zarzut odejścia od kodeksowego wzorca ochrony uprawnień strony postępowania, a jednocześnie zachować specyfikę spraw podatkowych, gdyż instrumenty przyjęte przez Komisję są bardziej adekwatne dla działania współczesnej administracji podatkowej.

Niemniej lektura „Kierunkowych założeń” nie pozwala odeprzeć drugiego z zarzutów stawianych obecnej Ordynacji podatkowej. Komisja uważa, że układ regulacji procesowych wypracowany na gruncie Kodeksu postępowania administracyjnego i recypowany do Ordynacji podatkowej sprawdził się; podkreśla także co do zasady symetryczne nowelizacje obu aktów prawnych (s. 77 „Kierunkowych założeń”). Należy więc założyć, że nowa Ordynacja podatkowa będzie powtarzała – uznaną w literaturze za „osobliwą” – technikę legislacyjną polegającą na kompilacji regulacji kodeksowych, z groźbą przypadkowych odstępstw i niezgodności. Technika ta rozrywa strukturalne i funkcjonalne związki pomiędzy w gruncie rzeczy tożsamymi instytucjami ogólnego i szczególnego postępowania administracyjnego oraz utrudnia przejmowanie korzystnych zmian w ramach jednej z nich przez drugą – także wówczas, gdy to Ordynacja podatkowa szybciej i trafniej niż Kodeks po-

46 Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 1829 ze zm.

47 Ustawa z dnia 28 września 1991 o kontroli skarbowej, tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 720 ze zm.

48 Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, Dz.U. z 2016 r. poz. 1947.

stępowania administracyjnego dostrzega potrzeby życia społecznego; takim przykładem będzie regulacja postępowania uproszczonego, dotyczącego spraw nieskomplikowanych merytorycznie bądź o niedużej wartości przedmiotu sporu (s. 78-80 „Kierunkowych założeń”)⁴⁹.

Komisja podkreśla konieczność unormowania w przepisach nowej Ordynacji podatkowej jednolitej, zintegrowanej procedury kontrolnej, czyli połączenie przepisów do tej pory funkcjonujących w wielu aktach prawnych (s. 97-99 „Kierunkowych założeń”). Znow jednak wydaje się, że idzie o „osobliwą” technikę legislacyjną przepisania dotychczasowych regulacji ustawy o swobodzie działalności gospodarczej do Ordynacji podatkowej (wskutek tego reguły dotyczące kontroli przedsiębiorców zostaną rozciągnięte na wszystkich podatników) oraz zerwania z odesłaniami do regulacji dotyczących postępowania jurysdykcyjnego (zob. art. 292 o.p.). Co do zasady kontrola na podstawie Ordynacji podatkowej ma dotyczyć podatników wywiązujących się prawidłowo z obowiązków podatkowych, natomiast kontrola mająca na celu przeciwdziałanie i zwalczanie oszustw i przestępczości podatkowej będzie uregulowana w odrębnym akcie prawnym, inkorporującym postanowienia Ordynacji podatkowej, dotychczasowej ustawy o kontroli skarbowej oraz przepisów o postępowaniu karnym (sugeruje to zerwanie z odesłaniami ustawy regulującej taką kontrolę do Ordynacji podatkowej na rzecz techniki kompilacji i powtórzeń). Komisja przewiduje także zwiększenie roli czynności sprawdzających jako najprostszej i najmniej uciążliwej formy kontaktu organu podatkowego z podatnikiem, m. in. poprzez wprowadzenie zasady pierwszeństwa tego trybu przed kontrolą podatkową (s. 99-101 „Kierunkowych założeń”). Także w tym przypadku widzi konieczność odrębnej regulacji zamiast stosowanych *de lege lata* odesłań do przepisów o kontroli podatkowej i o postępowaniu jurysdykcyjnym (zob. art. 280 o.p.).

49 Zagadnienie to wywołuje od dawna żywą dyskusję na gruncie Kodeksu postępowania administracyjnego; por. Z. Kmiecik, *Koncepcja trybu uproszczonego w postępowaniu administracyjnym ogólnym*, „Państwo i Prawo” 2014, nr 8.

5. Podsumowanie

Szkoda, że – podobnie jak przed 20 laty – prace nad nową Ordynacją podatkową prowadzone są wyłącznie w ramach resortu finansów, co determinuje dążenie do autonomizacji procedur podatkowych względem postępowania administracyjnego. Jak wynika w przeprowadzonej analizie, nawet w modelu rozłącznym nigdy nie zostaną zerwane strukturalne i funkcjonalne związki postępowania podatkowego i podejmowanych w sprawach podatkowych trybów kontrolnych z ogólną procedurą administracyjną, zaś brak świadomości tych zależności ujemnie wpływa na legislacyjną jakość tworzonych przepisów. Dotyczy to zarówno naturalnego czerpania procedury podatkowej z dorobku procedury administracyjnej, ale także „zwrotnego” przepływu rozwiązań wypracowanych w stosunkach finansowych na grunt Kodeksu postępowania administracyjnego.

W mojej ocenie najpoważniejszym zarzutem, jaki można postawić obecnie obowiązującej Ordynacji podatkowej, jest – postrzegana w literaturze jako „osobliwa” – kompilacyjna technika legislacyjna polegająca na powtórzeniach, zaburzanych mniej lub bardziej przypadkowymi różnicami. Jak wynika z lektury „Kierunkowych założeń”, ryzyko ponownego zastosowania tego typu techniki legislacyjnej jest bardzo wysokie, i to w znacznie szerszym zakresie niż dotychczas. *De lege lata* regulacje kodeksowe „twórczo” przepisano w dziale IV o.p., natomiast działy V i VI tej ustawy zawierają zbiorcze odwołanie do stosowanych odpowiednio przepisów działu IV; podobnie – ustawa o kontroli skarbowej i ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej odwołują się do wybranych przepisów Ordynacji podatkowych (zbiorczo, odpowiednio art. 31 ust. 1 u.k.s. i art. 94 ust. 1 ustawy o KAS oraz rozmieszczone w innych miejscach przepisy bezpośrednio odwołujące się do konkretnych regulacji Ordynacji podatkowej). W przyszłej Ordynacji podatkowej tryby kontrolne mają natomiast zyskać całościową regulację poprzez przeniesienie do nich przepisów dotyczących m. in. postępowania jurysdykcyjnego (dział IV o.p.). Można więc mówić o dekodyfikacji procedury podatkowej na rzecz kolejnych grup przepisów odrębnych, równoległe normujących tę samą materię. Komisja nie dostrzega natomiast zalet bezpośredniego odwołania do konkretnie wskazanych przepisów Kodeksu postępowania

nia administracyjnego oraz ustanowienia wyraźnej regulacji odrębnej jedynie w niezbędnym, pojmowanym zawężająco, zakresie a także odpowiedniego zastosowania tej techniki w relacji trybów kontrolnych wobec podatkowego postępowania jurysdykcyjnego. Można się więc spodziewać, że podobnie jak przed 20 laty, także przyszła kodyfikacja ogólnego prawa podatkowego nie uwzględni w wystarczającym stopniu dorobku nauki i orzecznictwa z zakresu postępowania administracyjnego, a w konsekwencji będą jej stawiane podobne zarzuty jak obecnej Ordynacji podatkowej.