
KIERUNKOWE ZAŁOŻENIA NOWEJ ORDYNACJI PODATKOWE. ANALIZA KRYTYCZNA

BOGUMIŁ BRZEZIŃSKI*

SPIS TREŚCI

I. Uwagi ogólne	5
II. Zasady ogólne prawa podatkowego.....	11
III. Ochrona praw podatnika	17
IV. Podstawowe pojęcia i definicje	19
V. Uwagi końcowe	23

I. UWAGI OGÓLNE

Kierunkowe założenia nowej ordynacji podatkowej przygotowane przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego¹ i zaakceptowane następnie przez Radę Ministrów to przejaw nowej jakości w polskim prawie podatkowym. Jest kilka powodów uzasadniających taką ocenę.

Po pierwsze, po raz pierwszy w powojennej historii realizowany jest w Polsce zamysł przygotowania ustawy podatkowej przez specjalnie do tego powołaną komisję, w której skład wchodzi przedstawiciele najważniejszych grup

* Bogumił Brzeziński, prof. dr hab. nauk prawnych, dr h.c., Zakład Prawa Finansowego Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego w Krakowie, e-mail: bogumił.brzezinski@uj.edu.pl

¹ Kierunkowe założenia nowej ordynacji podatkowej przygotowane przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego, Warszawa, dnia 11 marca 2015 r., dalej jako Kierunkowe Założenia.

„użytkowników” prawa podatkowego – pracowników administracji podatkowej, doradców podatkowych, sędziów sądów administracyjnych i – *last but not least* – profesorów prawa podatkowego. W taki oto sposób zrealizowano wielokrotnie wysuwany postulat środowiska naukowego, aby prawo podatkowe nie było tworzone w piwnicach gmachu Ministerstwa Finansów przez anonimowych „legislatorów”, ale by działało się to - na tyle, na ile jest to zasadne i możliwe – w sposób społecznie kontrolowany². Dotychczasowa praktyka tworzenia projektów ustaw podatkowych przez ministerialnych urzędników, fasadowe po części konsultacje społeczne i ostateczna aprobatą projektu przez niewiele rozumiejących i związanych dyscypliną partyjną posłów wyczerpała zdecydowanie tkwiące w niej możliwości. Proces legislacyjny wymaga uspołecznienia i Komisja Legislacyjna Ogólnego Prawa Podatkowego wydaje się spełniać minimum warunków nowej (co wcale nie oznacza, że utrwalonej już na przyszłość) praktyki w tym zakresie.

Po wtóre, po raz drugi w Polsce przedstawione zostały do publicznej dyskusji rozwinięte założenia projektu ustawy, a nie gotowy już produkt – propozycja legislacyjna. Poprzednia otwarta prezentacja projektu dotyczyła podatku rolnego; miała ona miejsce w 1984 r. Nie dyskutowano wówczas co prawda założeń, ale gotowy projekt ustawy, było to jednak uzasadnione względnie prostą konstrukcją wspomnianego podatku. W analizowanym tu przypadku Kierunkowe założenia nowej ordynacji podatkowej (dalej – Kierunkowe Założenia) wywołały jednak dyskusję niezbyt szeroką, mieszczącą się w ramach zwykłego procesu konsultacji, na co wpłynęło niewątpliwie kumulacja emocji związanych z wyborami prezydenckimi oraz parlamentarnymi w tym czasie oraz politycznego zamieszania powyborczego, jakie miało miejsce w czasie bezpośrednio po ogłoszeniu dokumentu. Tego należy żałować. Tryb prac nad projektem ordynacji podatkowej – a przynajmniej dotychczasowy ich bieg - powinien jednak być wzorem dobrych praktyk legislacji podatkowej.

Punktem wyjścia dla prac Komisji stał się przede wszystkim dorobek polskiej nauki prawa podatkowego, a po części także dorobek judykatury. Ten pierwszy

² Zob. przykładowo B. Brzeziński, *Reforma ogólnego prawa podatkowego w Polsce – od idei po konkretne działania* [w:] *Ordynacja podatkowa. Stan obecny i kierunki zmian* (R. Dowgier red.) Białystok 2015, s. 18.

posłużył do zbudowania ogólnych (i nie tylko) założeń przygotowywanej ustawy. Okazało się – co może być pewnym zaskoczeniem – że obok powszechnego i rytualnego wręcz utyskiwania na niską, a na dodatek pogarszającą się jakość Ordynacji podatkowej, w literaturze podatkowoprawnej dało się odnaleźć sporą liczbę diagnoz i prognoz naprawczych – na tyle trafnych, że Komisja uczyniła je punktem wyjścia swoich propozycji. Z tego punktu widzenia, piętnastolecie obowiązywania Ordynacji podatkowej z 1997 r. nie okazało się proustowskim „czasem straconym”.

Nie sposób byłoby też nie docenić dorobku orzecznictwa sądów administracyjnych dotyczącego obszaru ogólnego prawa podatkowego. Heroiczne zmagania tych sądów z instytucją nadpłaty czy też przedawnienia i rozmaite, niekiedy diametralnie różne rozstrzygnięcia tych samych kwestii dawały doktrynie – zwłaszcza w wypadku wyroków różnych co prawda, ale należycie uzasadnionych – doskonały materiał do analiz oraz formułowania postulatów nie tylko *de lege lata*, ale przede wszystkim *de lege ferenda*.

Kierunkowe założenia nowej ordynacji podatkowej, przygotowane przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego (dalej Kierunkowe założenia) – jeśli rozpatrywać je w kontekście dotychczasowego dorobku naukowego i organizacyjnego w tym zakresie – mają niewątpliwe zalety. Dostrzegła je Rada Konsultacyjna Prawa Podatkowego przy Ministrze Finansów, wskazując:

- 1) szerokie wykorzystanie dotychczasowego dorobku doktryny oraz orzecznictwa dotyczącego zobowiązań podatkowych i postępowania podatkowego,
- 2) ukazanie obszarów regulacji prawnych wymagających zdecydowanej naprawy i zarysowanie nadających się do zastosowania rozwiązań w tym zakresie,
- 3) dostrzeżenie i próbę wyjścia naprzeciw nowym trendom w relacjach między podatnikami i organami podatkowymi,
- 4) podjęcie próby rekonstrukcji zasad ogólnych prawa podatkowego,
- 5) podjęcie próby zapełnienia dużych, a aktualnie niedostrzeganych luk w prawie (zdolność do działań prawnych i reprezentacja),

6) sięganie w zasadniczo zadowalającym (choć wyrywkowym) zakresie do podobnych aktów prawnych, bądź też ich modeli na świecie³.

Kierunkowe Założenia nowej ordynacji podatkowej (2015) noszą cechy dosyć przemyślanej syntezy dotychczasowej wiedzy o zobowiązaniach podatkowych w kontekście możliwości jej aplikacyjnego wykorzystania. Tym samym wnoszą one nową jakość do myślenia o prawie podatkowym oraz budowania ideowych podwalin nowoczesnego prawa podatkowego, w którym ordynacja podatkowa z natury rzeczy odgrywa niepoślednią rolę. Nie oznacza to jednak, że Kierunkowe Założenia pozbawione są elementów kontrowersyjnych czy choćby dyskusyjnych i to im – jak się wydaje – warto poświęcić najwięcej uwagi.

W Kierunkowych Założeniach pojawia się oczywista skądinąd teza, że obecnie obowiązująca ordynacja podatkowa nie odpowiada współczesnym potrzebom i (przynajmniej oczekiwanym) standardom relacji między podatnikami i administracją podatkową⁴. Podstawowym deficytem ideowym jest tu brak mechanizmów umożliwiających wyważenie interesu publicznego z jednej strony, a interesu podatnika z drugiej. Potrzebne jest zwiększenie ochrony praw podatnika, ale jednocześnie potrzebne jest uwzględnienie interesu fiskalnego państwa, co powinno znaleźć wyraz stworzeniu sprawnego instrumentarium wymiaru i poboru podatków.

Kierunkowe założenia podają tak: „Pojawiające się głosy nawołujące do wyrzucenia obowiązującej ordynacji „do kosza” i zastąpienie jej całkowicie nowym aktem oderwanym od funkcjonujących przez wiele lat przepisów, nie są zasadne. Dobrze funkcjonujące instytucje, których kształt określony został w dużej mierze przez naukę, orzecznictwo i praktykę, powinny znaleźć się w nowej ustawie. Należy jednak pamiętać, że zasadniczym celem nie jest poprawianie starej ordynacji podatkowej, lecz stworzenie nowej, która pozbawiona będzie słabości swojej poprzedniczki”⁵.

³ Opinia nr 6/2015 Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego z dnia 24 marca 2015 r. w sprawie dokumentu *Kierunkowe założenia nowej ordynacji podatkowej z dnia 11 marca 2015 r.* przygotowanego przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego.

⁴ *Kierunkowe Założenia*, op. cit. s. 6.

⁵ *ibidem*, s. 9.

Z treści powyższych deklaracji nie wynika, kto nawołuje do wyrzucenia obowiązującej ordynacji podatkowej „do kosza” (głosy?) – chociaż pod tym postulatem zdecydowanie warto się podpisać. Trzeba jednak podkreślić, czego nie dostrzegają lub nie chcą dostrzec autorzy Kierunkowych Założeń, że czym innym jest usunięcie z systemu prawa wybitnie dysfunkcyjnego już aktu prawnego, jakim jest Ordynacja podatkowa z 1997 r., a czym innym dalsze istnienie instytucji prawnych niezbędnych dla funkcjonowania prawa podatkowego (w korzystnie, miejmy nadzieję, zmienionym kształcie). Ostatecznie nie wiadomo, o co chodzi w tym fragmencie Kierunkowych Założeń: być może o to, aby uchronić ten dokument przed krytyką ze strony głosicieli poglądów radykalnych.

Komisja prezentuje więc pogląd, że punktem wyjścia reformy powinien być obecny kształt Ordynacji podatkowej (z 1997 r.), której rdzeniem instytucjonalnym jest zobowiązanie podatkowe. Nie rozważano, jak się wydaje, rozwiązań alternatywnych, np. oparcia opodatkowania na koncepcji długu podatkowego (na wzór długu celnego). Tym niemniej zasadniczym celem projektu, zgodnie z deklaracją Komisji „nie jest poprawianie starej ordynacji podatkowej, lecz stworzenie nowej, która pozbawiona będzie słabości swojej poprzedniczki”. Główne kierunki prac nad doskonaleniem ogólnego prawa podatkowego to stworzenie katalogu zasad ogólnych prawa podatkowego, zbudowanie pełnego katalogu wyrażonych *explicite* praw i obowiązków podatników, uporządkowanie kwestii pojęciowo-terminologicznych, w tym definicyjnych oraz uzupełnienie systemu jego instytucji o instytucje nowe, odpowiadające współczesnym trendom rozwojowym prawa w ogóle.

Aprobować należy przyjęte w omawianym materiale założenie, że nowa ustawa znajdzie zastosowanie do wszystkich należności publicznoprawnych, chyba że ustawy odrębne stanowią inaczej. Ograniczyłoby to wybujałe niekiedy ambicje innych resortów administracji publicznej (niż resort finansów), aby mieć „własne procedury”, pomijając już to, że przyjęte przez Komisję Kodyfikacyjną założenie jest logiczne i racjonalne.

Pominięcie przepisów prawa karnego skarbowego i przepisów dotyczących egzekucji należności podatkowych jest słuszne przede wszystkim z tego powodu, że

brak argumentów przemawiających za rozwiązaniem odmiennym. Nie jest wystarczającym argumentem to, że historyczne takie rozwiązania istniały.

Bardziej dyskusyjne jest stanowisko odcinające się od możliwości powiązania procedury ogólnoadministracyjnej (kpa) z procedurą podatkową. Wydaje się, że zrekonstruowany blok postanowień o charakterze ogólnym w kpa mógłby dobrze służyć procedurze podatkowej. Nie widać istotnych racji przemawiających za tym, aby w prawie podatkowym istniały jakieś szczególne zasady doręczeń, udzielania pełnomocnictw, obliczania terminów i szeregu innych technikaliów. Być może zamiast apriorycznego odrzucenia takiej możliwości, problematyka ta zasługiwała na głębszą analizę.

Materiał jest wielowątkowy: nie ma tu ani miejsca, ani potrzeby dyskusowania o kwestiach szczegółowych (regulacja prawna przedawnienia, nadpłaty, interpretacji urzędowych, oraz nowych instytucji służących szeroko rozumianej współpracy czy łągodzeniu sporów podatkowych etc.); wszystkie one zasługują na uwagę. Można w nim jednak dostrzec pewne sprzeczności, np. z jednej strony deklarowana jest chęć budowy sprawnego instrumentarium działania administracji podatkowej, a drugiej praktycznie wydłuża się terminy (najogólniej) przedawnienia. Po co sprawnej administracji podatkowej potrzebne będą proponowane w Kierunkowych Założeniach dłuższe terminy przedawnienia – nie wiadomo.

Dalsze uwagi dotyczyć będą przede wszystkim trzech wybranych kwestii, tj. proponowanego katalogu zasad ogólnych prawa podatkowego, pozycji prawnej podatnika w stosunkach podatkowopravných oraz siatki pojęciowo-terminologicznej i związanych z tym kwestii definicyjnych.

II. ZASADY OGÓLNE PRAWA PODATKOWEGO⁶

Komisja Kodyfikacyjna w Kierunkowych Założeniach rekomenduje umieszczenie w treści nowej ordynacji podatkowej kilku zasad ogólnych prawa podatkowego. Wyrażono tam następujący, trafny moim zdaniem postulat: pod uwagę polskie doświadczenia, świadomość prawną polskich podatników, a także stan polskiego prawa podatkowego, właściwym rozwiązaniem będzie bezpośrednio zdefiniowanie w ordynacji podatkowej zasad ogólnych prawa podatkowego, jako naczelných norm determinujących proces stosowania przepisów prawa podatkowego. Za takim stanowiskiem przemawia fakt, iż w prawie podatkowym - dzięki wysiłkom orzecznictwa oraz doktryny - wykształcił się już pewien system wartości, który należy chronić nie tylko poprzez właściwe modelowanie regulacji prawnej, ale i w wyniku wyraźnego sformułowania zasad tej dziedziny prawa (...) w akcie prawnym uznawanym za część ogólną prawa podatkowego⁷.

Zasadność stworzenie katalogu zasad ogólnych prawa podatkowego wydaje się być – na obecnym etapie rozwoju tego prawa – oczywista⁸. Postulaty wzbogacenia prawa o sformułowane *expressis verbis* zasady ogólne prawa podatkowego formułowane były w polskiej nauce prawa podatkowego co najmniej od 15 lat. Tym niemniej ani sformułowanie zasad ogólnych, ani też ich wprowadzenie do aktu prawnego nie jest sprawą prostą. Jeśli chodzi o to drugie, to nie wydaje się, aby przepisy zawierające takie zasady można było wprowadzić w ramach bieżących korekt treści ustawy. Natomiast reforma, nad którą pracuje Komisja Kodyfikacyjna, stwarza idealną ku temu okazję. Dobrze, iż tę możliwość dostrzeżono.

Większy problem jest z tym, jakie kryteria oceny powinny być stosowane przy typowaniu określonych formuł słownych i kryjących się za nimi treści dla uznania, że jest to zasada ogólna prawa podatkowego. Czy warto formułować zasady ogólne, odpowiadające treściowo zasadom konstytucyjnym? Czy postulaty zasadne, ale o

⁶ Szerzej i w bardziej ogólnym ujęciu o tej problematyce B. Brzeziński, *Zasady ogólne prawa podatkowego*, Toruński Rocznik Podatkowy 2015., zob. też B. Brzeziński, *Zasady ogólne prawa podatkowego a założenia nowej ordynacji podatkowej*, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2016, nr 3.

⁷ *Kierunkowe Założenia*, op.cit., s. 18.

⁸ B. Brzeziński, *Zasady ogólne prawa podatkowego*, op. cit., s. 4-6.

marginalnym zastosowaniu praktycznym (*exemplum – in dubio pro tributario*) też mogą być tworzywem dla formułowania zasad ogólnych? Czy zasady *stricte* proceduralne mogą być uznane za zasady ogólne całego prawa podatkowego? Takich pytań jest więcej, ale w Kierunkowych Założeniach nie ma o tych dylematach nawet wzmianki.

Można oczywiście twierdzić, że są to pytania raczej z zakresu teorii prawa czy teorii prawa podatkowego, a nie kwestie do rozstrzygnięcia przez Komisję Kodyfikacyjną. Uznając racje przemawiające za takim stanowiskiem nie sposób jednak nie zauważyć, że podejmując trud formułowania katalogu zasad ogólnych prawa podatkowego należałoby sprecyzować kryteria uznawania określonych idei prawnych za zasady ogólne prawa podatkowego. Zamiast tego zaproponowano w miarę gotowy katalog zasad ogólnych. Niedosyt budzi nie tyle treść tego katalogu, ale niejasne kryteria selekcji zasad w nim proponowanych. Jest to więc pytanie o metodologię.

Zasadę prawa można rozumieć jako ogólną regułę postępowania (w sensie działania ludzkiego), wiążącą wskazówkę, respektowanie której prowadzi bądź, ma prowadzić do pożądaných prakseologicznie, bądź aksjologicznie rezultatów. Zasady nie tylko ukierunkowują ludzkie działanie, ale spełniają także funkcję porządkującą, będąc kryteriami oceny i samooceny działania podmiotów do stosowania zasad obowiązanych, bądź podmiotów, do których zasady są adresowane⁹.

Praktycznego znaczenia zasad ogólnych upatrywać można w tym, że pozwalają one odróżnić, co w danym postępowaniu jest regułą, a co wyjątkiem, a ponadto określają kierunki rozwiązania określonego zagadnienia interpretacyjnego (ale w pewnych wypadkach także i legislacyjnego), wskazując kierunek wykładni przepisów prawa¹⁰.

Zasady ogólne poszczególnych dziedzin prawa zasługują na szczególną uwagę, gdyż odzwierciedlają charakter unormowań objętych daną dziedziną prawa, podkreślają wartości, które to prawo bądź to chroni, bądź których nie powinno

⁹ Zob. B. Brzeziński, W. Nykiel, *Zasady ogólne prawa podatkowego* [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, TNOiK Toruń 2011, s. 136-137.

¹⁰ B. Brzeziński, *Zasady ogólne prawa podatkowego*, op. cit., s. 5.

naruszać przy okazji realizacji jego własnych celów itd. Zasady ogólne tworzą więc coś na kształt aksjologiczno-prakseologicznego kośćca danej dziedziny prawa¹¹.

Istnienie normatywnego katalogu zasad prawa jest wyrazem dojrzałości danej dziedziny prawa. Możliwość budowy takiego katalogu jest bowiem w określonej mierze uzależniona od stabilizacji instytucji składających się na daną gałąź prawa, zebranie określonego *quantum* doświadczeń związanych z jej funkcjonowaniem oraz identyfikacją zagrożeń, jakie niesie ze sobą funkcjonowanie instytucji należących do danej dziedziny prawa. Stąd też istnienie zasad ogólnych określonej dziedziny prawa uznawane jest dosyć powszechnie za wyznacznik stopnia odrębności czy też samodzielności tej dziedziny prawa¹².

Analiza Kierunkowych Założeń pozwala na wysnucie wniosku, że zasady objęte katalogiem są na ogół trafnie dobrane, a ich wprowadzenie do systemu prawa podatkowego spełnić może funkcję stabilizującą orzecznictwo oraz umacniać przewidywalność rozstrzygnięć zapadających w sporach sądowych¹³.

Dokument proponuje petryfikację następujących zasad ogólnych prawa podatkowego:

- a) zasada legalizmu,
- b) zasada zaufania,
- c) zasada wyważania interesu podatnika i interesu publicznego,
- d) zasada współdziałania podatnika z administracją podatkową w zakresie wynikającym z przepisów prawa,
- e) zasada - zakaz nadużywania prawa przez administrację podatkową,
- f) zasada ugodowego załatwiania spraw podatkowych,
- g) zasada pragmatyzmu,
- h) zasada proporcjonalności,
- i) zasada- nakaz stosowania przepisów uchylonych dla oceny zdarzeń, które miały miejsce pod ich rządami,

¹¹ Ibidem. s. 6.

¹² B. Brzeziński, W. Nykiel, *Zasady ogólne prawa podatkowego*, op. cit., s. 136.

¹³ B. Brzeziński, *Zasady ogólne prawa podatkowego a założenia nowej ordynacji podatkowej*, op. cit., s. 208-209.

j) zasada ograniczonego stosowania analogii,

k) zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika (*in dubio pro tributario*).

Powyższe zasady przeanalizowane już zostały szerzej w innym miejscu¹⁴. Można rozumieć, że do rangi zasad ogólnych prawa podatkowego zaliczone zostaną wszystkie pozostałe (wyżej nie wymienionej) zasady postępowania podatkowego (np. zasada szybkości postępowania, a w nowym ujęciu – ujęciu – szybkości działania administracji podatkowej). Nasuwają się jednak istotne uwagi dotyczące niektórych zasad sformułowanych w Kierunkowych Założeniach, jak i zasad, których tam zabrakło.

Po pierwsze, zasada wyważania interesu podatnika i interesu publicznego jest atrakcyjna aksjologicznie, ale potencjalny zakres jej zastosowania nie wnosi raczej nowej jakości do prawa podatkowego¹⁵. Interesy mogą i powinny być wyważane przede wszystkim w procesie tworzenia prawa, natomiast w procesie jego stosowania - tylko wówczas, gdy administracja podatkowa ma prawne możliwości wykorzystywania luzu decyzyjnego; jak powszechnie wiadomo, poza ulgami w spłacie należności podatkowych tego rodzaju możliwości są nikłe – jeśli w ogóle w polskim prawie podatkowym ma to miejsce¹⁶.

Po drugie, można zaakceptować postulowaną przez Komisję Kodyfikacyjną zasadę współdziałania podatnika z administracją podatkową w zakresie wynikającym z przepisów prawa¹⁷. Być może pozwoliłoby to na ograniczenie narastającej od lat praktyki wymuszania takiej współpracy przez administrację podatkową – co dzieje się z pełnym poparciem tych nielegalnych praktyk przez sądy administracyjne¹⁸. Sądy przyjmują bowiem domniemanie obowiązku współdziałania, często w nieograniczonym niemalże zakresie, uzasadniając to m.in. obowiązkiem ustalenia przez administrację podatkową stanu faktycznego. Pojawia się tu jednak takie oto pytanie: czy skoro zasady i formy współdziałania określają i nadal bez reszty będą określać przepisy prawa, to jaką funkcję miałyby pełnić analizowana tu i

¹⁴ Ibidem

¹⁵ *Kierunkowe Założenia*, s. 20.

¹⁶ B. Brzeziński, *Zasady ogólne prawa podatkowego a założenia nowej ordynacji podatkowej*, op. cit., s. 207.

¹⁷ Ibidem, s. 21.

¹⁸ Zob. A. Nita, *Wymuszona współpraca podatnika w procesie wymiaru podatku*, Państwo i Prawo 2013, nr 12.

zwerbalizowana w treści nowej ordynacji podatkowej zasada? A może warto przypomnieć tu „brzytwę Ockhama” i dokonaną przez tego filozofa negatywną twórczość bytów ponad potrzebę? Chyba, że administracja podatkowa liczy na „prawotwórczą działalność” sądów administracyjnych znowu pomoże jej w bezprawnym poszerzaniu kompetencji w tym zakresie.

Proponowaną w kolejności zasadę zakazu nadużywania prawa przez administrację podatkową można byłoby traktować, jako próbę przeciwdziałania narastającemu zjawisku ignorowania prawa podatkowego i bezzasadnemu, bezprawnemu niekiedy wykorzystywaniu jego instytucji w celu oprymowania podatnika¹⁹. Jednak jest to próba w dosyć oczywisty sposób pozorowana, gdyż doświadczenia z polską administracją podatkową pozwalają na sformułowanie poglądu, że należałoby stworzyć nie tyle zasadę, co instytucję prawną chroniącą podatnika przed nadużyciami ze strony administracji podatkowej – z właściwą, uruchamianą w trybie pospiesznym procedurą sądową i roszczeniami odszkodowawczymi, a nawet rekompensatą finansową za uszczerbek moralny, polegający na utracie zaufania podatnika do państwa na skutek niegodziwych działań administracji podatkowej²⁰.

Proponowana zasada nie zmieni niczego – jest jedynie rewersem innej, już obowiązującej zasady legalizmu. Skoro ta ostatnia nie robi wrażenia na administracji podatkowej²¹, to po co zaklinać rzeczywistość przepisami o tym samym poziomie ogólności? Zasada zakazująca nadużywania prawa podatkowego przez administrację podatkową będzie mieć sens tylko wówczas, gdy zostanie należycie zinstrumentalizowana, tj. gdy stworzy się efektywne, proste w użyciu środki

¹⁹ Zob. m. in. B. Brzeziński, *O zjawisku nadużycia prawa podatkowego przez administrację podatkową*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2014, nr 1; tenże, *Nadużycie artykułu 82 § 2 Ordynacji podatkowej*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2011, nr 3. Zob. też B. Brzeziński, W. Morawski, *Zastępowanie zeznań strony jej wyjaśnieniami – przykład „obejścia prawa” przez organ podatkowy*, Przegląd Podatkowy 2011, nr 5.

²⁰ B. Brzeziński, *O idei równoważenia praw i obowiązków podatników oraz administracji podatkowej w projekcie nowej ordynacji podatkowej* [w:] *Prawo i Administracja dla Regionu* (Nr 4). Zagadnienia prawnofinansowe J. Salachna(red.), i in., Wałbrzych 2016, (w druku).

²¹ Zob. literatura cytowana w przypisie 20.

przeciwdziałania zjawisku bądź co najmniej kompensowania szkód ponoszonych przez podatników²². A o tym w założeniach nie ma mowy.

Poważniejszym niedociągnięciem Kierunkowych Założeń jest pominięcie zasady respektowania przez administrację podatkową utrwalonej praktyki interpretacyjnej. Istotne niedogodności i daleko idące czasami skutki niesie ze sobą zmiana poglądów administracji podatkowej na rozumienie określonego przepisu. Nierzadko po kilku czy nawet kilkunastu latach akceptowania przez administrację podatkową określonego rozumienia przepisu zmienia ona stanowisko w odniesieniu do danej kategorii spraw, żądając od podatników korekty rozliczeń podatkowych wstecz i zapłaty odsetek za zwłokę. Można wręcz zaryzykować tezę, że ten proceder stał się formą czegoś na kształt extra-opodatkowania (ang. – *surtax*), przynoszącego spore dochody państwu i – być może – gratyfikacje pieniężne jego sługom.

Zmiana zapatrywania na treść normatywną przepisu w demokratycznym państwie prawnym powinna oddziaływać jedynie na rozliczenia podatkowe *pro futuro*, nie zaś wstecz. Zasada respektowania utrwalonej praktyki interpretacyjnej w stosunku do zobowiązań podatkowych, w odniesieniu do których sposób obliczenia podatku przez podatnika nie był – do czasu - kwestionowany przez administrację podatkową, rozwiązywałaby w znacznym stopniu ten problem. Przyczyny pominięcia tej zasady, zawierającej dosyć oczywisty skądinąd postulat są nieznane – z pewnością nie chodzi tu o deklarowane równoważenie praw i obowiązków podatników i organów podatkowych.

Zabrakło też zasady–zakazu wykorzystywania dowodów zgromadzonych w sposób niezgodny z prawem w postępowaniu podatkowym. Czyżby dlatego, że znajduje ona już swoje umocowanie w prawie do rzetelnego procesu (art. 6 Europejskiej Konwencji Praw Człowieka)? Jeśli tak, to warto byłoby to wyraźnie w Kierunkowych Założeniach napisać...

Reasumując, proponowany katalog zasad ogólnych prawa podatkowego budzi odczucia ambiwalentne. Z jednej strony sam zamysł ocenić należy pozytywnie;

²² B. Brzeziński, *O idei równoważenia praw i obowiązków podatników oraz administracji podatkowej w projekcie nowej ordynacji podatkowej*, op. cit.

z drugiej strony dziwi, a nawet niepokoi kunktatorskie w pewien sposób podejście do zasad, które nadawałyby się do realnego wykorzystania w celu ochrony praw podatnika.

III. OCHRONA PRAW PODATNIKA²³

Ochrona praw podatnika to – w świetle Kierunkowych Założeń – jeden z dwóch podstawowych celów reformy ogólnego prawa podatkowego. Kierunkowe założenia zawierają jednak następującą wypowiedź: „Powszechnie zgłaszane są zasadne postulaty zwiększenia ochrony pozycji podatnika w relacjach z organami podatkowymi. Sprawy dotyczące materii tak wrażliwej, jak podatki, muszą być rozwiązywane z poszanowaniem praw podatników, ale także – o czym się niekiedy zapomina - z uwzględnieniem interesu państwa, czyli – w uproszczeniu – organizacji finansowanej przez wszystkich podatników. Osiągnięcie takiego stanu równowagi jest bardzo trudne, ale należy do niego dążyć, wprowadzając do ordynacji podatkowej określone zasady – w szczególności dyrektywę nakazującą interpretację wątpliwości z uwzględnieniem „interesów” obu stron stosunku podatkowoprawnego”²⁴. Nie wiadomo przy tym, kto i kiedy „zapomina niekiedy” o interesie fiskalnym – bo chyba nie administracja podatkowa?

Nie wiadomo, jak ma wyglądać dyrektywa „nakazująca interpretację wątpliwości z uwzględnieniem „interesów” obu stron stosunku podatkowoprawnego”. Szczegółów tej nowatorskiej propozycji nie przedstawiono; być może chodzi o utrzymanie tej dyrektywy na bezpiecznym dla administracji podatkowej poziomie zasad ogólnych.

Wynika z tego tylko jedno – Komisja nie podziela „powszechnie zgłaszanych postulatów ochrony praw podatnika” i zamiast rozbudowy i ulepszania katalogu tych instrumentów deklaruje potrzebę poszukiwania rozwiązań równoważących sytuację prawną stron stosunków podatkowoprawnych. Można to odczytywać, jako strategię utrzymania, a nawet umocnienia istniejącej nierównowagi w tym zakresie. Wypada

²³ Szerzej o tym: B. Brzeziński, *O idei równoważenia praw i obowiązków podatników oraz administracji podatkowej w projekcie nowej ordynacji podatkowej*, op. cit.

²⁴ *Kierunkowe Założenia*, s. 20.

jednak mieć nadzieję, że nie chodzi tu o realizację dyrektywy: „Trzeba wiele zmienić, żeby pozostało po staremu”...

Zupełnie nieznane są powody, z których „nie zasługuje na akceptację postulat uregulowania w nowej ordynacji instytucji <<autoryzowanego podatnika>> lub <<rzetelnego podatnika>>”. Argumentacja, w myśl której „jej (instytucji autoryzowanego podatnika – B.B.) funkcjonowanie musiałoby wiązać się z przyznaniem szczególnych przywilejów określonej kategorii podatników, co może prowadzić do naruszenia konstytucyjnej zasady równości i w konsekwencji doprowadzić do podziału podatników na <rzetelnych> i reszty, tzn. <nierzetelnych>”²⁵ jest oczywiście błędna, a kto wie, czy nie po prostu bałamutna. Nie można bowiem mianem uprzywilejowania określać statusu prawnego, który może osiągnąć każdy podatnik - przy założeniu, że warunki, na których osiągnięcie takiego statusu jest możliwe, nie są wygórowane, a cel instytucji jest godziwy. W myśl takiej logiki należałoby uznać za niesprawiedliwe to, że jedni obywatele mają prawo jazdy, upoważniające do prowadzenia pojazdów mechanicznych, a inni są pozbawieni tego „przywileju”...

Można jedynie zapytać, czy takie stanowisko nie jest aby rezultatem włączania pracowników administracji podatkowej na zbyt wczesnym, jak się okazuje, etapie budowy ogólnych bądź co bądź założeń nowej ordynacji podatkowej. Wydaje się bowiem, że omawiana tu instytucja nie stoi w sprzeczności z zaakceptowaną przecież zasadą budowy zaufania między podatnikami, a wspomnianą administracją podatkową²⁶. Niespójność aksjologiczna jest tutaj wyraźna, gdyż nie będzie w prawie podatkowym wyższego stopnia zaufania, niż wyrażające się w możliwości uzyskania przez podatnika takiego właśnie „uprzywilejowanego” statusu.

²⁵ Ibidem, s. 14.

²⁶ Można tylko mieć nadzieję, że deklaracji tak oto brzmiących: „(...) wprowadzenie tego typu preferencji podatkowych wiąże się z ryzykiem naruszenia zakazu ingerencji państwa w konkurencyjność podmiotów gospodarczych, co może naruszać przepisy regulujące dopuszczalność pomocy publicznej. Może to także prowadzić do naruszenia zasad swobody prowadzenia działalności gospodarczej, w szczególności zasady równości, zgodnie z którą wykonywanie działalności gospodarczej jest wolne dla każdego na równych prawach (art. 6 ust. 1 u.s.d.g.)” – nie traktują poważnie sami autorzy Kierunkowych Założeń... Z drugiej jednak strony trzeba przyznać, że skoro prawo podatkowe jest dziedziną dosyć kostywną w swoim ogólnym wyrazie, to takie żartobliwe przerywniki spełniają jednak pewną pozytywną funkcję psychologiczną wobec osób, które skazane są na obcowanie z nim.

Z prawami podatnika wiąże się także kwestia instytucjonalnej ich ochrony. Pomimo tego, że Kierunkowe Założenia odzęgają się – i słusznie – od rozwiązywania kwestii ustrojowych w Ordynacji podatkowej, to jednak nie na tyle, aby, na wszelki wypadek, nie zanegować potrzeby utworzenia instytucji Rzecznika Praw Podatnika. To błąd.

I na końcu tej części analizy - tworzenie „normatywnego katalogu praw i obowiązków podatnika” jest całkowicie zbędne. Gdyby powstał, to pełniłby co najwyżej funkcję informacyjno-perswazyjną, a na to nie ma miejsca w aktach normatywnych (poza absolutnie uzasadnionymi wyjątkami). Katalog, gdyby powstał, byłby wyrazem infantylizmu legislacyjnego - jaką wartość normatywną miałby przepis, którego jedyną treścią byłaby konstatacja, że podatnik ma płacić podatki w terminie? Jaki sens ma deklarowanie prawa podatnika do wyboru formy opodatkowania – z jednoczesnym zastrzeżeniem, że taki wybór istnieje tylko w sytuacji, gdy przepisy taki wybór przewidują?

Taki katalog mógłby prowadzić niekiedy wręcz do nieporozumień co do rzeczywistego zakresu praw (pewnie też i obowiązków) podatnika. Co podatnikowi z „katalogowego” (przykładowo) prawa do zwrotu nadpłaty, skoro w zupełnie innym miejscu ordynacji podatkowej dowie się, że jest to prawo ograniczone warunkami i czasem? Reasumując, wspomniany wyżej katalog – jeśli powstanie - trzeba będzie zaliczyć do znanych niestety naszemu systemowi prawa kategorii nikiforyzmów prawniczych.

IV. PODSTAWOWE POJĘCIA I DEFINICJE

Potrzeba uporządkowania systemu podstawowych pojęć i definicji w ordynacji podatkowej została w Kierunkowych Założeniach dostrzeżona i w określonej mierze uwzględniona, co odpowiada wcześniejszym postulatom formułowanym w piśmiennictwie. Tezy sformułowane w odniesieniu do tej problematyki są jednak po części dyskusyjne.

Przede wszystkim nie podzielam poglądu, że potrzeba posługiwania się pojęciem obowiązku podatkowego na poziomie przepisów ogólnych prawa podatkowego wynika z tego, że posługują się nim szczegółowe ustawy podatkowe. Kierunkowe Założenia głoszą, że: „Także dziś zasadność posługiwania się nim w treści przepisów ogólnego prawa podatkowego bywa niekiedy kwestionowana. Mimo iż twierdzeniom takim nie można odmówić pewnej słuszności, to jednak eliminowanie pojęcia obowiązku podatkowego z przepisów ogólnego prawa podatkowego w chwili obecnej byłoby błędem”.

I dalej: „Posługiwanie się w przepisach ogólnego prawa podatkowego pojęciem „obowiązek podatkowy” jest – i będzie – zasadne tak długo, jak długo jest ono obecne w regulacjach należących do szczegółowego prawa podatkowego”. I jeszcze dalej: „Mimo teoretycznego rodowodu, pojęcie to przez dziesięciolecia obecności w polskim ogólnym i szczegółowym prawie podatkowym nabrało waloru normatywnego. Potwierdziła się jego użyteczność, jako budulca szczegółowych rozwiązań podatkowopravných. Usunięcie go z katalogu podstawowych pojęć w ordynacji podatkowej pozbawiłoby je niezbędnego normatywnego zakotwiczenia i postawiłoby pod znakiem zapytania dopuszczalność posługiwania się nim przez ustawodawcę przy konstruowaniu szczegółowych regulacji z zakresu poszczególnych podatków. Nie zostanie ono zatem usunięte”²⁷.

W prawie rozmaite pojęcia można wprowadzać, tolerować ich istnienie i ostatecznie usuwać je w sytuacji, gdy stają się zbędne. Nie należy jednak do tego używać nieprawdziwej argumentacji. Pojęcie obowiązku podatkowego nie ma teoretycznego rodowodu – w Polsce pojawiło się ono w przedwojennych ustawach podatkowych. Było ono tam rozumiane, na poły intuicyjnie, jako sytuacja, w której jakaś osoba znalazła się w stanie faktycznym uzasadniającym opodatkowanie; mówiąc słowami K. Ostrowskiego – wkroczyła w pole obowiązku podatkowego²⁸. A to pole mogła wyznaczać wyłącznie ustawa dotycząca konkretnego podatku – a nie ustawa zawierająca przepisy ogólnego prawa podatkowego. No i ordynacja podatkowa z 1934 r nie definiowała obowiązku podatkowego, co w żaden sposób nie

²⁷ *Kierunkowe Założenia*, s. 48.

²⁸ Zob. K. Ostrowski, *Prawo finansowe. Zarys ogólny*, Warszawa 1970, s. 148.

prowadziło do dysfunkcji prawa podatkowego. Nie było więc pojęcie obowiązku podatkowego – jak sugeruje analizowany tu materiał - niezbędnie normatywnie zakotwiczone, a na dodatek ten stan rzeczy nie stawiał „(...) pod znakiem zapytania dopuszczalności posługiwania się nim przez ustawodawcę przy konstruowaniu szczegółowych regulacji z zakresu poszczególnych podatków”.

Podczas prac nad Ordynacją podatkową z 1987 r. równie ambitni, co niedoświadczeni projektanci jej przepisów stworzyli definicję obowiązku podatkowego (art. 4 o.p.). Znęcano się później nad tym pomysłem tak często, że nie ma potrzeby kontynuacji oceny tego – nie jedynej zresztą w tym akcie prawnym – prawniczego *claudicans*. Ostatecznie definicja jest, ale niczemu nie służy.

W tym wypadku to nie pojęcie ogólne i zdefiniowane ma oświetlać poszczególne poletka podatkowe, ale zupełnie niepotrzebnie usiłuje się syntetyzować pojęcie obowiązku podatkowego na polu, na którym – nawet gdyby operacja definiowania zakończyła się sukcesem – jest ono z gruntu zbędne.

Nie odpowiada rzeczywistości twierdzenie Kierunkowych Założeń, że pojęcie – na poziomie przepisów ogólnych – obowiązku podatkowego jest, czy też będzie, użyteczne jako budulec rozwiązań szczegółowych²⁹. *Verba docet exempla trahunt* - można zaproponować Komisji Kodyfikacyjnej tytułem eksperymentu usunięcie z obecnej Ordynacji podatkowej art. 4 i obserwację, co się w związku z usunięciem z systemu prawa podatkowego tego „budulca” stanie (ang.: *wait and see approach*).

Z Komisją Kodyfikacyjną można się zgodzić najwyżej co do tego, że „(...) definicja z art. 4 obecnie obowiązującej ordynacji podatkowej stała się przynajmniej w pewnej mierze nieadekwatna do obecnych realiów polskiego systemu podatkowego”³⁰. Dodajmy: nie stała się, bo nigdy adekwatną nie była...

Najbardziej zaskakujące jest jednak to, że na końcu autorzy Kierunkowych Założeń dochodzą do oczywiście trafnego wniosku, że „(...) dzisiejsza definicja ma znikomy walor normatywny, a na dodatek nie odpowiada realiom normatywnym systemu podatkowego i w rezultacie - w swym dzisiejszym kształcie - stanowi w ustawie zbędny element. Dlatego należy zrezygnować z definiowania obowiązku

²⁹ *Kierunkowe Założenia*, s. 52.

³⁰ *Ibidem* s. 48-49.

podatkowego, a zamiast tego ograniczyć się do stwierdzenia, że określają go ustawy lub że wynika on z ustaw podatkowych”.

Konkluzja byłaby taka, że czytelnik Kierunkowych Założeń ma prawo w tym momencie czuć się oszukany wodzeniem go przez Komisję Kodyfikacyjną po prawniczych bezdrożach czy też sprowadzaniem na manowce myląco postawionymi drogowskazami.

Nie budzą większych uwag tezy Kierunkowych Założeń dotyczące definicji zobowiązania podatkowego. Tym niemniej teza, że współcześnie zobowiązanie podatkowe może powstać bez uprzedniego – a w najgorszym razie równoczesnego – powstania obowiązku podatkowego jest całkowicie błędna. Nie ma tu niestety miejsca na tłumaczenie tego i innych jeszcze błędów metodologicznych – np. wyrażającego się w tezie, że jeśli ustawa podatkowa nie posługuje się pojęciem obowiązku podatkowego, to do powstania zobowiązania podatkowego nie jest potrzebne powstanie obowiązku podatkowego³¹. Takie tezy deprecjonują wartość analizowanego materiału i w przykry sposób przypominają, że naukę należy rozpoczynać od podręcznika. Brak świadomości, że k a ż d a (podkr. aut. – B.B.) ustawa podatkowa tworzy podstawę prawną dla powstania obowiązku podatkowego świadczy o tym, że do materiału zakradła się ignorancja, znacznie ograniczająca wiarygodność Kierunkowych Założeń jako całości.

Można na koniec sformułować kilka uwag o mniejszym ciężarze gatunkowym. Przykładowo, zasada respektowania w prawie podatkowym treści pojęć przejętych z innych dziedzin prawa nie odpowiada już w zasadzie współczesnym ustaleniom z zakresu teorii wykładni prawa podatkowego³². Nie rozważono też kwestii zasadności (bądź też braku takowej) budowy katalogu pojęć ogólnosystemowych, poprzez tworzenie definicji wiążących na przestrzeni całego prawa podatkowego.

³¹ Ibidem s. 50-51.

³² Zob. B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, ODDK Gdańsk 2013, s. 63 i nast.

V. UWAGI KOŃCOWE

Kierunkowe Założenia nowej ordynacji podatkowej mogą być różnie oceniane. Z pewnością na wyróżnienie zasługuje dostrzeżenie i próba zmierzenia się, najczęściej udana, z problemami które współcześnie trapią Ordynację podatkową z 1997 r. Z uznaniem też trzeba zauważyć podejmowane próby podniesienia jakości prawa podatkowego, zwłaszcza przez wyeksponowanie problematyki zasad ogólnych czy też zamiar uporządkowania kwestii pojęciowo-terminologicznych oraz definicyjnych. Proponowane nowe instytucje (mediacja etc.) dadzą dobre efekty wtedy, gdy uda się wypełnić je materialną treścią. Znające realia funkcjonowania administracji podatkowej (na marginesie i aby być sprawiedliwym – to nie ona te realia sama wytworzyła) można mieć co do tego uzasadnione wątpliwości. Ale – może tak, jak w rosyjskim przysłowiu: „próbować trzeba” ...

Jednym z podstawowych i wyraźnie deklarowanych celów unormowań nowej ordynacji podatkowej – w świetle Kierunkowych Założeń - ma być doprowadzenie do równowagi między interesami oraz sytuacją prawną podatnika a kompetencjami administracji podatkowej wobec tego pierwszego³³.

Pojęcie „równowaga” nie może tu być rozumiane zbyt dosłownie. Trudno bowiem mówić o równowadze w wypadku stosunków prawnych o charakterze administracyjnoprawnym, których istotą jest dwubiegunowość sytuacji prawnej stron (władczość – podporządkowanie). Nie rozwijając tego wątku, uprawnione byłoby – jak sądzę – przyjęcie, że równowaga oznacza w tym wypadku taką sytuację, w której a) organy administracji podatkowej mają dostateczne (ale nie nadmierne, nieproporcjonalnie mocne) środki do realizacji swoich zadań, b) posiadanych możliwości nie nadużywają (zasada legalizmu), c) podatnicy mają prawa określone co najmniej na poziomie gwarantowanym przez Konstytucję i międzynarodowe konwencje dotyczące praw człowieka i d) podatnicy mają efektywne środki ochrony swoich praw. Taki stopień sprecyzowania pojęcia „równowaga praw i obowiązków

³³ *Kierunkowe Założenia*, s. 32.

podatników i administracji podatkowej” wydaje się wystarczający na potrzeby dalszych rozważań³⁴.

Poszukiwanie tak pojmowanej równowagi między prawami i obowiązkami podatników i administracji podatkowej wymaga poczynienia na wstępie trzech zastrzeżeń.

Po pierwsze, stan równowagi budowanej w bardziej lub mniej przekonujący sposób w Kierunkowych Założeniach nie oznacza, że zostanie ona osiągnięta w projekcie ustawy. Po drugie, jeżeli uda się osiągnąć stan równowagi w projekcie, nie oznacza to, że utrzyma się on w ustawie (trzeba brać pod uwagę duży wpływ lobby urzędniczego na proces legislacyjny nawet na jego parlamentarnym etapie). Po trzecie, stan równowagi (abstrahując od tego, w jakim stopniu da się go osiągnąć w ustawie) może być z powodzeniem niszczonej przez praktykę działania administracji podatkowej, co, jak dotąd, działo się przy wydatnej pomocy sądów administracyjnych³⁵.

Nie oznacza to bynajmniej dezawuowania zasadności przyjętego przez Komisję Kodyfikacyjną założenia. Oznacza to jedynie, że wskazane wyżej okoliczności powinny być brane pod uwagę przy weryfikacji Kierunkowych Założeń nowej ordynacji podatkowej i w trakcie dalszych prac legislacyjnych. Jeśli - przykładowo - dosyć nagminne jest współcześnie nadużywanie prawa podatkowego przez administrację podatkową, to w centrum uwagi Komisji powinna znaleźć się kwestia dostatecznie skutecznych narzędzi, którymi podatnik mógłby tym nadużyciom przeciwdziałać. Dopiero wtedy można będzie mówić o dyskutowanej tu równowadze³⁶.

Wydaje się, że treść Kierunkowych Założeń nie odzwierciedla w sposób dostateczny deklarowanej w ich treści idei równowagi praw i obowiązków (rozumianej jako ochrona uzasadnionych interesów) podatników i administracji podatkowej. Nasuwa się tu wniosek, że punktem wyjścia dla treści Kierunkowych założeń było milczące założenie, że system podatkowy to domena Rzeczypospolitej

³⁴ B. Brzeziński, *O idei równoważenia praw i obowiązków podatników oraz administracji podatkowej w projekcie nowej ordynacji podatkowej*, op. cit.

³⁵ Ibidem.

³⁶ Ibidem.

urzędniczej. Podatnik pojawia się tutaj niczym pacjent w szpitalu – administracja podatkowa zajmie się nim, przesądzi jego los, a on sam może co najwyżej podpisać zgodę na operację. Natomiast od wpływu na sposób działania służby zdrowia, krytyki lekarzy, wskazywania patologii i możliwości żądania jej usunięcia – pacjentowi wara...

System podatkowy ma być więc nadal społecznie sterylny i niedostępny dla obywateli. Ci ostatni otrzymują rozmaite uprawnienia, ale o ich efektywności zadecyduje ostatecznie państwo – administracja podatkowa i tracące społeczny prestiż sądy. Współcześnie podatnik też ma różne prawa – a mimo tego rośnie skala nadużywania prawa podatkowego przez administrację podatkową. Komisja Kodyfikacyjna starannie nie dostrzega rozwiązań instytucjonalnych chroniących podatników przed agresją administracji podatkowej, istniejących przykładowo w Stanach Zjednoczonych (Rada Nadzorcza Służby Podatkowej), w Australii (Narodowa Rada Podatkowa) czy w Hiszpanii (Rzecznik Praw Podatnika). Nie ma znanej chociażby z polskiego systemu Podatkowej Komisji Odwoławczej. Co prawda Komisja odżegnuje się od analizy kwestii ustrojowych, ale na wszelki wypadek kategorycznie neguje potrzebę powołania Rzecznika Praw Podatników. Dziwi to o tyle, że nie chodzi w tym wypadku o – jak to zakładają Kierunkowe Założenia – podmiot dublujący funkcję Rzecznika Praw Obywatelskich, ale podmiot mający możliwość bieżącego ingerowania w relacje między podatnikami a administracją podatkową oraz reagowania, zwłaszcza gdy ta ostatnia nadużywa prawa podatkowego, albo też nie nadużywa, lecz podatnik tkwi w błędnym przekonaniu, że jest inaczej...

Można podsumować: zaufanie, mediacje, uzgodnienia – tak, ale na naszych (administracyjno-urzędniczych) warunkach... Godne poparcia, co do zasady, i zasługujące zdaniem Komisji Kodyfikacyjnej na instytucjonalizację idee porozumienia, nowej mediacji, ugodowego załatwiania spraw itp. zostały w Kierunkowych Założeniach zarysowane nazbyt mgławicowo. Aparat podatkowy (nie tylko w Polsce) w wysokim stopniu posiadał umiejętność paraliżowania wszystkich instytucji prawnych, które czyniłyby z podatnika partnera, czy to sensie ekonomicznym (*vide* losy instytucji podatkowej grupy kapitałowej) czy to

proceduralnym (rozprawa, mediacja, zabezpieczenia na wniosek podatnika, czas prowadzenia kontroli podatków, stosowanie art. 199a O.p. itd.). Nie ma powodów aby wątpić w to, że podobnie potraktowane zostaną nowe inicjatywy instytucjonalne.

Aparat podatkowy nie ma współcześnie ani chęci, ani też wystarczających bodźców do wykorzystywania proponowanych w Kierunkowych Założeniach możliwości. W związku z tym zapowiedzi w tym zakresie nie mogą być traktowane obecnie ani trochę ponad zestawienie pobożnych życzeń Komisji Kodyfikacyjnej. Zbyt gruby i nadto stabilny jest jeszcze w Polsce nalot azjatyckiej kultury administrowania. Można jedynie wyrażać obawy, czy aby te „miękkie” formy oddziaływania nie będą wykorzystywane w celu zniechęcania podatników do obrony ich praw.

Uproszczenie postępowań jest rekomendowane, ale nie może to prowadzić do ograniczania uprawnień podatnika i wzmacniania – jak to już ma miejsce - systemu kar administracyjnych. Podatnik nie jest pomocnikiem organu podatkowego.

Nowa ordynacja podatkowa – w świetle Kierunkowych Założeń – nie przyzna podatnikowi żadnych nowych, a przy tym istotnych uprawnień. Nie to jest jednak defektem projektu: problemem jest to, że brak zasadniczego postępu w budowie efektywnego systemu ochrony praw podatnika już przez niego posiadanych³⁷. Stąd też deklarację Komisji Kodyfikacyjnej w sprawie dążenia do równowagi praw i obowiązków podatników oraz administracji podatkowej należy uznać za nieprzekonującą: treść Kierunkowych Założeń tej deklaracji nie potwierdza.

Gdyby w dalszych pracach do idei równowagi praw i obowiązków podatników i administracji podatkowej powrócić, to należy pamiętać o tym, że w teorii prawa funkcjonuje pogląd, że w sytuacji nierówności pozaprawnej stron (różnice w poziomie organizacji, wielkości zasobów pozostających w dyspozycji stron stosunków prawnych, wiedzy, siły etc.) o równości można mówić wówczas, gdy strona słabsza ma uprawnienia, których (w dużym uproszczeniu) nie ma strona silniejsza (tak dzieje się w prawie konsumenckim, prawie pracy, prawie rodzinnym etc.). Słuszność tego poglądu potwierdza prosta obserwacja praktyki. Jest rzeczą

³⁷ Zob. B. Brzeziński, *Koncepcja praw podatnika i ich ochrony jako przedmiot badań naukowych*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2005, nr 1, s. 33.

oczywistą to, kto w relacjach podatnik – administracja podatkowa jest stroną „silniejszą”. To pokazuje skalę zmian niezbędnych dla realizacji wspomnianej idei.

Trywializując – jeśli jedna ze strategii traktowania podatnika przez prawo określana jest w piśmiennictwie światowym mianem strategii „kija i marchewki” (ang.: *stick and carrot approach*), to po lekturze Kierunkowych Założeń można dojść do wniosku, że kij – póki co – nie jest tu nadmiernie eksponowany, ale zamiast marchewki proponuje się podatnikowi opakowanie po marchewce...

Jednym słowem, po analizie Kierunkowych Założeń rysuje się przyszła ordynacja podatkowa jako akt prawny o wydźwięku umiarkowanie konserwatywnym, a w niektórych kwestiach wręcz zachowawczym, momentami nawet - jak to ma miejsce w zakresie ochrony prawa podatnika - z inklinacjami do regresu. Wbrew deklaracjom, pozycja prawna podatnika i jej gwarancje nie zostaną w jakiś znaczący sposób wzmocnione. Komisja Kodyfikacyjna nie daje też co prawda jakiegóż „broni masowego rażenia” administracji podatkowej (pomijam kwestię już istniejącej klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania); trzeba jednak pamiętać, i to nie powinno pozostawiać złudzeń, że to, co potrzebne tej administracji, znajdzie się w „zwykłych” ustawach podatkowych. Ale na ekscesy, tam zrodzone, podatnik nie znajdzie już „równej broni” w nowej ordynacji podatkowej... Przykłady zmian w ustawie o podatku od towarów i usług, jakie miały miejsce w ostatnich latach dobrze, mam nadzieję, odzwierciedlają ten układ relacji między podatnikami i administracją podatkową. Komisja Kodyfikacyjna nie wyciągnęła żadnych wniosków z tej sytuacji.

Wracając na moment do konwencji humorystycznej, której ślady można przecież znaleźć i w Kierunkowych Założeniach, można by zaproponować dystrybucję nowej ordynacji podatkowej wraz z płytą CD, z nagraniem w modnej obecnie manierze *cover* przez chór inspektorów i komisarzy skarbowych, znaną piosenką Krzysztofa Krawczyka: „Niech się dzieje, co chce... Nam nie może być źle...”

Jest jeszcze czas ku temu, aby zadbać, żeby nie pojawiła się potrzeba zmiany nazwy projektowanej ustawy - z „ordynacji podatkowej” na „urzędniczą ordynację podatkową”. Kierunkowe Założenia – jeśli analizować je nie tylko w warstwie deklaratywnej – takiej perspektywy, niestety, nie wykluczają...

SUMMARY

Main assumptions for the new General Tax Law – Critical analysis

In Poland a Codification Committee currently is continuing the work on the project of the new General Tax Law. In 2015 a general assumptions of the proposed new law has been released. The aim of the article is to analyse the content of this general assumptions, especially from the taxpayer's rights protection perspective.

Key words: Codification Committee, general tax law, general assumptions of codification, critical analysis

Słowa kluczowe: Komisja Kodyfikacyjna, ogólne prawo podatkowe, ogólne założenia kodyfikacyjne, analiza krytyczna