

LEONARD ETEL<sup>1</sup>

## Czy ogólne prawo podatkowe może być stabilne?

### Streszczenie

Przepisy ogólnego prawa podatkowego zawarte w ordynacji podatkowej powinny charakteryzować się stabilnością. W ostatnich latach można jednak zauważyć nasilający się proces nowelizacji tej ustawy. Analiza dokonanych zmian pozwala stwierdzić, że są one wprowadzane w związku z potrzebą przeciwdziałania nadużyciom podatkowym oraz brakiem w ordynacji instytucji charakterystycznych dla nowoczesnych aktów tego typu i rozwojem nowych technologii. Ciągła modernizacja postanowień ponad 20-letniej ordynacji podatkowej nie przynosi już zakładanych rezultatów, a w niektórych przypadkach prowadzi do psucia podstawowych instytucji prawa podatkowego. Potrzebna jest nowa ustawa. Tylko jej uchwalenie może przyczynić się do poprawy stabilności ogólnego prawa podatkowego.

**Słowa kluczowe:** ogólne prawo podatkowe, ordynacja podatkowa, stabilność prawa podatkowego

---

<sup>1</sup> Prof. dr hab. Leonard Etel – Wydział Prawa Uniwersytetu w Białymstoku; e-mail: [leonard.etel@wp.pl](mailto:leonard.etel@wp.pl); ORCID: 0000-0001-8065-2276.

LEONARD ETEL

## Can General Tax Law Be Stable?

### Abstract

The provisions of general tax law contained in the tax ordinance should be stable. In recent years, however, an increasing process of amendment to this law can be seen. An analysis of the changes made indicates that they are introduced in connection with the need to counteract tax fraud, the lack of institutions characteristic of modern acts of this type and the development of new technologies. Continuous modernization of the provisions of over 20 years of ordinance no longer brings the expected results, and in some cases leads to the spoilage of basic institutions of tax law. A new law is needed. Only its adoption can contribute to improving the stability of general tax law.

**Keywords:** general tax law, tax ordinance, stability of tax law

## Wprowadzenie

Stabilność prawa jest jednym z podstawowych warunków realizacji zasady zaufania do państwa i stanowionego prawa podatkowego<sup>2</sup>. Jej istotą jest pewność prawa, rozumiana jako zespół cech przysługujących prawu, które zapewniają jednostce bezpieczeństwo prawne<sup>3</sup>. Dobre prawo podatkowe musi być na tyle stabilne, aby podatnik mógł przewidzieć, jakie będą następstwa podatkowe podejmowanych przez niego działań. W żadnym razie nie może on być zaskakiwany coraz to nowymi regulacjami, które wywołują istotne zmiany w odniesieniu do jego praw i obowiązków. Częste zmiany i do tego wprowadzane w pośpiechu, bez odpowiedniego okresu *vacatio legis*, powodują, że podatnik nie ma czasu ani możliwości dostosowania się do nowych regulacji<sup>4</sup>. Tak tworzone prawo podatkowe narusza podstawowe kanony przyzwoitej legislacji. Ich przestrzeganie jest szczególnie ważne w odniesieniu do aktów o podstawowym znaczeniu dla tej gałęzi prawa, składających się na tzw. ogólne prawo podatkowe<sup>5</sup>. Aktem takim jest ustawa – Ordynacja podatkowa, stanowiąca w założeniu swoistą „konstytucję podatkową”<sup>6</sup>. Ustawa ta, z uwagi na jej usytuowanie w systemie źródeł prawa podatkowego, nie powinna podlegać częstym modyfikacjom. Stabilność ogólnego prawa podatkowego zapewnia zachowanie wspomnianej zasady pewności prawa, nawet gdy zmieniają się przepisy regulujące konstrukcję poszczególnych podatków<sup>7</sup>.

Analiza częstotliwości i zakresu zmian wprowadzonych do tego aktu w ostatnich latach pozwala twierdzić, że jest to jedna z najczęściej zmienianych ustaw podatkowych<sup>8</sup>. W Polsce ordynacja podatkowa została uchwalona w 1997 r., jako

<sup>2</sup> A. Gomułowicz, *Zasady podatkowe*, [w:] *Prawo daninowe.*, (red.) L. Etel, t. 3, Warszawa 2010, s. 111.

<sup>3</sup> Zob. m.in. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 19 marca 2007 r., K 47/05.

<sup>4</sup> Wyniki badań zaprezentowane przez Grant Thornton w raporcie *Barometr stabilności otoczenia prawnego w Polsce* wskazują, że Polska ma obecnie najbardziej zmienne prawo ze wszystkich państw Unii Europejskiej, <http://barometrprawa.pl/#obadaniu> (dostęp: 9.12.2019).

<sup>5</sup> R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2019, s. 185.

<sup>6</sup> *Ibidem*, s. 194.

<sup>7</sup> *Ibidem*, s. 192.

<sup>8</sup> Z badań realizowanych przez Grant Thornton wynika, że w 2018 r. najwięcej zmian wprowadzono w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych (101 stron), następnie ordynacji podatkowej (74 strony) i podatku dochodowym od osób prawnych (72 strony), [http://barometrprawa.pl/wp-content/uploads/2019/02/GrantThornton\\_barometr\\_prawa\\_022019.pdf](http://barometrprawa.pl/wp-content/uploads/2019/02/GrantThornton_barometr_prawa_022019.pdf) (dostęp: 9.12.2019).

długo oczekiwany akt, w założeniu kodyfikujący ogólne prawo podatkowe. Na początku ten akt był w miarę stabilny. Pierwszy tekst jednolity został ogłoszony w 2005 r., po 7 latach obowiązywania ordynacji<sup>9</sup>. W tym okresie w ordynacji wprowadzono 34 zmiany o różnym zakresie. Kolejny tekst jednolity został ogłoszony w 2012 r.<sup>10</sup>. Jego analiza pozwala twierdzić, że nieznacznie wzrosła ilość dokonywanych zmian (40 zmian). W 2015 r. pojawia się tekst jednolity, obejmujący 19 zmian ordynacji<sup>11</sup>. Następny ukazuje się w 2017 r. po wprowadzeniu 18 zmian<sup>12</sup>. Można już zauważyć zwiększenie tempa dokonywanych modyfikacji ordynacji. Potwierdzeniem tego procesu jest ukazanie się już po roku kolejnego tekstu jednolitego<sup>13</sup> (9 zmian) i następnego w roku 2019 (19 zmian)<sup>14</sup>. Po ukazaniu się w maju 2019 r. ostatniego tekstu jednolitego ordynację zmieniono już 14 razy, co uzasadnia sporządzenie kolejnego tekstu jednolitego. Zwiększająca się w ostatnich latach częstotliwość zmian tego aktu skutkuje także wzrostem jego objętości. W 2015 r. akt ten miał 104 strony, a w 2019 już 165<sup>15</sup>. Nie trzeba uzasadniać, że oba te zjawiska wywołują wiele negatywnych następstw zarówno na etapie stosowania prawa, jak i jego wykładni. W takiej sytuacji nie tylko podatnicy, ale także pracownicy organów podatkowych mogą mieć trudności ze śledzeniem ciągle zmieniających się przepisów ordynacji. Dlaczego tak się dzieje? Celem artykułu jest wskazanie przyczyn decydujących o coraz częstszych zmianach ogólnego prawa podatkowego. Na tej postawie wskazane zostaną środki, które mają temu negatywnemu procesowi przeciwdziałać.

## Przeciwdziałanie uchylaniu i unikaniu opodatkowania jako przyczyna częstych zmian w ordynacji podatkowej

Analiza coraz częstszych zmian ordynacji w ostatnich latach pozwala stwierdzić, że jednym z głównych ich powodów są podejmowane działania zmierzające do przeciwdziałania nadużyciom podatkowym. Potrzeba ograniczenia agresywnych optymalizacji podatkowych i oszustw podatkowych uzasadnia wprowadzenie do ordynacji wielu instrumentów, które mają temu służyć. Warto zauważyć, że więk-

<sup>9</sup> Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60.

<sup>10</sup> Dz.U. z 2012 r., poz. 749.

<sup>11</sup> Dz.U. z 2015 r., poz. 613.

<sup>12</sup> Dz.U. z 2017 r., poz. 201.

<sup>13</sup> Dz.U. z 2018 r., poz. 800.

<sup>14</sup> Dz.U. z 2019 r., poz. 900.

<sup>15</sup> Zob. tekst jedn. ordynacji w Dz.U. z 2015 r., poz. 613 i tekst jedn. w Dz.U. z 2019 r., poz. 900.

szość z nowych regulacji musiała być wprowadzona do polskiego prawa podatkowego z uwagi na to, że wynikało to z prawa UE<sup>16</sup>. Nowe rozwiązania wprowadzone w latach 2016–2019 to: klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania (dział IIIa rozdział 1–4); przeciwdziałanie wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych (dział IIIb); dodatkowe zobowiązanie podatkowe (dział III rozdział 6a); informacje o schematach podatkowych (dział III rozdział 11a), cofnięcie skutków unikania opodatkowania (dział IIIa rozdział 5). Są to całkowicie nowe instytucje, wcześniej nie występujące w tym akcie. Z wprowadzeniem nowych regulacji wiązał się m.in. problemem ich umiejscowienia w starym układzie ustawy. Dodatkowo sprawę utrudniał fakt, że są to bardzo rozbudowane przepisy<sup>17</sup>. Nie wyszło to najlepiej, czego najlepszym przykładem są art. 119–119zzk, gdzie uregulowano zasady waloryzacji zastawu skarbowego, klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania i funkcjonowanie systemu teleinformatycznej izby rozliczeniowej. W wyniku tych nowelizacji powstał zlepek niepowiązanych ze sobą unormowań dotyczących trzech odrębnych instytucji. Przepisy te dodatkowo podlegają dalszym modyfikacjom, co potęguje trudności związane z ich prawidłowym rozumieniem. To z kolei uzasadnia potrzebę dalszych nowelizacji. Jest to samonapędzający się mechanizm, powodujący, że szybko wprowadzane i przypadkowo umiejscowione przepisy źle funkcjonują, przez co muszą być dalej poprawiane. Efektem kolejnych zmian jest coraz to większa ilość przepisów regulujących daną instytucję. Regulacje stają się coraz „grubsze” i kazuistyczne, co zdecydowanie zwiększa prawdopodobieństwo ich dalszego „doskonalenia”.

Podobne problemy występują także w odniesieniu do ostatnio wprowadzonych uregulowań dotyczących informacji o schematach podatkowych (art. 86a–86o p.). Dotyczą one skomplikowanej procedury zgłaszania Szefowi KAS informacji o sposobach unikania i uchylania się od podatków. Są to przepisy regulujące zjawiska

<sup>16</sup> Dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z 12 lipca 2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz. Urz. UE L 193 z 19.07.2016, s. 1) oraz dyrektywa Rady (UE) 2017/952 z 29 maja 2017 r. zmieniająca dyrektywę (UE) 2016/1164 w zakresie rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych dotyczących państw trzecich (Dz. Urz. UE L 144 z 7.06.2017, s. 1); dyrektywa Rady UE 2017/1852 z 10 października 2017 r. w sprawie mechanizmów rozstrzygania sporów dotyczących podwójnego opodatkowania w Unii Europejskiej (Dz. Urz. UE L 265 z 10.10.2017, s. 1); Dyrektywa Rady (UE) 2018/822 z 25 maja 2018 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej, automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania, w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych (Dz. Urz. UE L 139 z 5.6.2018 r., s. 1).

<sup>17</sup> Np. dział IIIb – przeciwdziałanie wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych to 14 stron, dział IIIa – Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania – 13 stron, dział III rozdział 11a – Informacje o schematach podatkowych – 11 stron, co daje 1/4 objętości obowiązującej ustawy.

i procesy związane z opracowywaniem i wdrażaniem coraz to nowych pomysłów służących uzyskaniu różnorodnych korzyści podatkowych. Regulacje te zatem, co wynika z ich istoty, muszą nadążać za zmieniającymi się formami prawno-organizacyjnymi ucieczki od podatku. Muszą zatem być dostosowywane do zmieniających się procedur wdrażania nadużyć i oszustw podatkowych, co oznacza potrzebę ich ciągłych nowelizacji. Niedoskonałości tych regulacji, w wielu przypadkach niezawinione przez ustawodawcę, mogą być usuwane jedynie w drodze modyfikacji ustawy. To z kolei oznacza uruchomienie wyżej wspomnianego samonapędzającego się mechanizmu poprawiania przepisów ordynacji podatkowej.

Potwierdzeniem wyżej dokonanych ustaleń są przepisy regulujące klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania (art. 119a–119 zfn). Zaczęły one obowiązywać od 15 lipca 2016 r. i już po roku obowiązywania zostały zmienione, przy czym były to zmiany dotyczące podstawowych elementów konstrukcji klauzuli<sup>18</sup>. Ich wprowadzenie znacznie zwiększyło objętość dotychczasowych przepisów i nasiliło spory dotyczące ich rozumienia<sup>19</sup>. W tym przypadku także można z dużym prawdopodobieństwem zakładać, że weryfikacja tych przepisów w praktyce doprowadzi do kolejnych ich nowelizacji. Dodatkowo należy zauważyć postępujący proces zwiększania ich kazuistyki. W Polsce po raz pierwszy klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania została skutecznie wprowadzona ustawą z 12 września 2002 r.<sup>20</sup>. Zgodnie art. 24b tego aktu „organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, rozstrzygając sprawy podatkowe, pominają skutki podatkowe czynności prawnych, jeżeli udowodnią, że z dokonania tych czynności nie można było oczekiwać innych istotnych korzyści niż wynikające z obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego, zwiększenia straty, podwyższenia nadpłaty lub zwrotu podatku”. Treść tej klauzuli, nie odbiegająca od obowiązujących w innych państwach, została zakwestionowana po krótkim obowiązywaniu przez Trybunał Konstytucyjny (TK) w wyroku z dnia 11 maja 2004 r. (K 4/03). Zarzuty TK dotyczyły m.in. zbyt ogólności tych przepisów. Obecnie klauzula jest uregulowana w 50 artykułach. To już nie jest klauzula generalna, ale obszerne i szczegółowe przepisy regulujące skutki uchylania się od opodatkowania. Kształt prawny tych przepisów podlega dalszym modyfikacjom z uwagi na konieczność ich „nadażania” za zmieniającymi

---

<sup>18</sup> Ustawa z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2018 r., poz. 2193).

<sup>19</sup> Zob. W. Nykiel, *Nowe przepisy dotyczące klauzuli przeciw unikaniu opodatkowania – wybrane aspekty legislacyjne*, [w:] J. Głuchowski (red.), *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Bogumiłowi Brzezińskiemu*, t. 1, Warszawa 2019, s. 387–390.

<sup>20</sup> Dz.U. z 2002 r. Nr 169, poz. 1387.

się formami unikania opodatkowania. Na pewno odbije się to negatywnie na ich stabilności.

Dotychczasowe rozważania pozwalają stwierdzić, że wprowadzenie do ordynacji całego pakietu przepisów uszczelniających system podatkowy jest jednym z głównych powodów jej niestabilności. Specyfika tych przepisów, związanych nierozzerwalnie ze zmieniającymi się formami i sposobami ucieczki od podatku, powoduje, że muszą one być często modyfikowane. Rzutuje to negatywnie na stabilność ordynacji podatkowej. Rozwiązaniem tego problemu, w mojej ocenie, jest przeniesienie tych przepisów z ordynacji podatkowej do odrębnej ustawy (albo ustaw). Przemawia za tym nie tylko potrzeba ochrony stabilności ordynacji podatkowej, ale także konieczność całościowego i przejrzystego uregulowania w odrębnym akcie zagadnień związanych ze zwalczaniem nadużyć podatkowych. Stary układ ordynacji podatkowej na to nie pozwala. Te obszerne przepisy wtłoczone do ordynacji stają się bardzo trudne w ich stosowaniu i wykładni.

Za tym rozwiązaniem przemawia też zakres i przedmiot nowych regulacji. Są to kompletne instytucje prawa podatkowego wprowadzone „na siłę” do treści starej ustawy. Przepisy regulujące klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania, system teleinformatyczny izby rozliczeniowej, czy też raportowanie schematów podatkowych, wyczerpująco regulują wskazane dziedziny spraw, co zgodnie z wymogami zasad techniki prawodawczej (§ 2) powinno skutkować ich ujęciem w odrębnej ustawie. Umieszczenie tych przepisów w ordynacji prowadzi m.in. do tego, że są w niej trzy słowniczki ustawowe. Pierwszy z nich jest w art. 3 (dział I – Przepisy ogólne), drugi – w art. 86a (dział III – Zobowiązania podatkowe, rozdział 11a – Informacje o schematach podatkowych) i trzeci – w art. 119zg (dział IIIB – Przeciwdziałanie wykorzystania sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych, rozdział 1 – Przepisy ogólne). To jest chyba najbardziej zauważalny efekt wklejania do starej ordynacji regulacji, które powinny być ujęte w odrębnej ustawie (ustawach).

Argumentem za objęciem analizowanych instytucji zakresem przedmiotowym ordynacji jest to, że zaliczają się one do ogólnego prawa podatkowego. Jeżeli tak, to powinny być uregulowane w ordynacji, stanowiącej w założeniu formę kodyfikacji ogólnego prawa podatkowego. Słuszny postulat dążenia do ujęcia wszystkich przepisów ogólnego prawa podatkowego w ordynacji nie może być realizowany bez względu na skutki, jakie wywoła. I to one niekiedy decydują o tym, czy dana instytucja ogólnego prawa podatkowego może być umiejscowiona w ordynacji. Dobrym przykładem są przepisy regulujące wymianę informacji podatkowych. W 2017 r. z ordynacji podatkowej usunięty został dział VIIa – Wymiana informacji podatkowych z innymi państwami. Problematyka ta została całościowo uregulowana w ustawie z 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych pomiędzy

innymi państwami<sup>21</sup>. Zostało to pozytywnie ocenione m.in. przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego, pracującą w tamtym czasie nad przygotowaniem nowego projektu ordynacji<sup>22</sup>. Nowa ustawa liczy 111 artykułów (38 stron). Nie miało żadnego sensu wciskanie postanowień tej ustawy do ordynacji tylko dlatego, że są to przepisy zaliczane do ogólnego prawa podatkowego.

W ostatnim czasie ustawodawca zaczyna dostrzegać konieczność wyprowadzania z ordynacji podatkowej przepisów, które wymagają całościowego uregulowania w odrębnych ustawach. W październiku 2019 r. dokonano zmian w zakresie porozumień w sprawach ustalania cen transferowych<sup>23</sup>. Usunięty został dział IIa ordynacji, a zasady zawierania porozumień w sprawach ustalania cen transferowych uregulowano w nowej ustawie. Działanie to wpisuje się w realizację postulatów wyprowadzania z ordynacji instytucji służących szeroko rozumianemu uszczelnianiu systemu podatkowego. W tym kontekście na pozytywną ocenę zasługuje także usunięcie z ordynacji regulacji dotyczących obowiązkowego dostarczania jednolitych plików kontrolnych z ewidencją VAT-u<sup>24</sup>.

## **Potrzeba wprowadzenia do ordynacji nowych instytucji prawa podatkowego jako przyczyna częstych zmian ordynacji podatkowej**

Kolejną przyczyną braku stabilności ordynacji podatkowej jest brak w niej instytucji charakterystycznych dla skodyfikowanych części ogólnych prawa podatkowego. Ustawa uchwalana w 1997 r. z przyczyn obiektywnych nie mogła zawierać regulacji charakterystycznych dla współczesnych aktów tego typu. Jedną z takich instytucji są zasady ogólne prawa podatkowego. W momencie przygotowania założeń obowiązującej ordynacji ani orzecznictwo sądowe, ani nauka nie wykształciła jeszcze w sposób wyraźny takich zasad, które mogły być traktowane jako podstawowe dla prawa podatkowego. W chwili obecnej można już mówić o ukształtowanym katalogu podstawowych dyrektyw postępowania, które określane są zasadami

---

<sup>21</sup> Dz.U. z 2017 r., poz. 648 z późn. zm.

<sup>22</sup> Zob. L. Etel et al., *Ordynacja podatkowa. Kierunkowe założenia nowej regulacji*, Białystok 2015, s. 19.

<sup>23</sup> Ustawa z 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (Dz.U. z 2019 r., poz. 2200).

<sup>24</sup> Jak wynika z uzasadnienia ustawy z dnia 4 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2019 r., poz. 1520) w związku z założeniami nowego systemu rozliczenia podatku VAT, część ewidencyjna VAT będzie przesyłana wraz z częścią deklaracyjną, tym samym należało uchylić obowiązek składania plików JPK\_VAT, wskazany w obecnym art. 82 § 1b i § 2d ordynacji podatkowej.



ogólnymi prawa podatkowego<sup>25</sup>. Powinny się znaleźć w ordynacji podatkowej, co jest postulowane w literaturze<sup>26</sup>. Po części zasady te są wyartykułowane w obowiązującej ustawie, a mianowicie w dziale IV – Postępowanie podatkowe (art. 120–129) i w dziale I – Przepisy ogólne (art. 2a). W dziale IV obowiązującej ordynacji znalazły się dlatego, że zostały przeniesione z Kodeksu postępowania administracyjnego (k.p.a.), który do 1998 r. regulował też procedurę podatkową. Od początku było wiadomo, że nie jest to najlepsze miejsce, ale jako że nie było jeszcze ukształtowanych zasad ogólnych prawa podatkowego, ograniczono się do sformułowania zasad postępowania podatkowego, wiernie wzorując się na katalogu zawartym w k.p.a.<sup>27</sup>. Stąd też decyzja o ich umiejscowieniu w dziale normującym postępowanie podatkowe. Z tych też powodów katalog zasad w dziale IV ma charakter fragmentaryczny, nieobejmujący wszystkich zasad ogólnych prawa podatkowego. I tu pojawiają się problemy związane z potrzebą wprowadzenia do ordynacji zasad ogólnych. Nie można tego zrobić poprzez rozbudowanie istniejącego katalogu, ponieważ w założeniu są to zasady ogólne postępowania podatkowego. Zasady ogólne prawa podatkowego powinny być w dziale I – Przepisy ogólne, co wynika z zasad techniki prawodawczej (§ 21). Na takie rozwiązanie zdecydował się ustawodawca wprowadzając w 2015 r. zasadę rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika. Zapisano ją – jako jedyną zasadę ogólną prawa podatkowego – na początku ordynacji w art. 2a. Doprowadziło to do tego, że część zasad ogólnych prawa podatkowego jest uregulowanych w art. 120–129, a jedna z nich w art. 2a. Nie trzeba przekonywać, że nie jest to dobry sposób normowania jednej z najważniejszych instytucji prawa podatkowego. Należy zauważyć, że do ordynacji wprowadzona została tylko jedna z zasad ogólnych prawa podatkowego, z pominięciem pozostałych, równie ważnych. Poza ordynacją pozostała m.in. zasada pragmatyzmu, zasada współdziałania, zasada proporcjonalności, zasada wyważania słusznego interesu zobowiązanego i interesu publicznego, zasada ugodowego załatwiania spraw, zasada rozstrzygania wątpliwości co do stanu faktycznego na korzyść podatnika<sup>28</sup>. Zasady te wcześniej czy później powinny znaleźć się w ordynacji. Nie

<sup>25</sup> Zob. B. Brzeziński, W. Nykiel, *Zasady ogólne prawa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2002, 3, s. 9; L. Etel et al., *Ordynacja podatkowa...*, s. 41–49.

<sup>26</sup> L. Etel et al., *Nowa ordynacja podatkowa. Z prac komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego*, Białystok 2017, s. 73.

<sup>27</sup> Zasada legalizmu, zaufania, udzielania informacji czy też przekonywania nie mogą obowiązywać – a na to wskazuje ich umiejscowienie – jedynie na gruncie postępowania podatkowego (czynności sprawdzających i kontroli podatkowej). Przestrzeganie tych zasad jest także konieczne we wszystkich relacjach zachodzących pomiędzy podatnikiem i organem podatkowym, nie tylko w ramach prowadzonych postępowań.

<sup>28</sup> Szczegółowo zasady te są przedstawione w: L. Etel et al., *Nowa ordynacja podatkowa...*, s. 73–100.

ma bowiem uzasadnienia obecna sytuacja, gdzie jedne z nich mają charakter normatywny, a inne – bez wyraźnej przyczyny – nie. Racjonalnym rozwiązaniem jest opracowanie katalogu wszystkich zasad ogólnych prawa podatkowego (w tym postępowania podatkowego) i umiejscowienie ich w przepisach ogólnych ordynacji podatkowej. Nie można tego jednak zrobić w ramach obowiązującej ordynacji, gdzie podzielono te zasady na dwie grupy, przy czym niektóre z nich (np. zasada legalizmu czy też zasada zaufania) mieszczą się w obu. Pełen katalog zasad prawa podatkowego można wprowadzić do systemu prawa podatkowego jedynie w nowej ordynacji podatkowej. Odrzucenie tego trybu może skutkować fragmentarycznym wprowadzaniem poszczególnych zasad do obowiązującej ordynacji. Oznacza to kolejne nowelizacje, które doprowadzą do utrwalenia z założenia błędnie skonstruowanego katalogu zasad ogólnych prawa podatkowego.

Nowelizacji tych nie można uniknąć również i z tego powodu, że w ostatnim czasie zostały uchwalone zasady ogólne w ustawie – Prawo przedsiębiorców i mocno zmodyfikowane w k.p.a.<sup>29</sup>. Niektóre z nowych zasady ogólnych sformułowanych w tych aktach powinny się znaleźć także w ordynacji podatkowej. I tak np. już obowiązuje na gruncie wyżej powołanych ustaw zasada nakazująca organom nie odstępować od utrwalonej praktyki rozstrzygania spraw w takim samym stanie faktycznym i prawnym, a nie ma jej w ordynacji<sup>30</sup>. W efekcie na tę zasadę w relacjach z organem podatkowym mogą się powoływać podatnicy-przedsiębiorcy, wskazując ustawę – Prawo przedsiębiorców. Nie mogą tego zrobić pozostali podatnicy, ponieważ nie ma jej w ordynacji podatkowej. Podobnie jest z zasadą proporcjonalności, ugodowego załatwiania spraw czy też rozstrzygania wątpliwości co do stanu faktycznego na korzyść strony. Nie ma przy tym żadnych znaczących argumentów przeciwko ich wprowadzeniu do ordynacji, co zresztą jest od dawna postulowane w nauce prawa podatkowego<sup>31</sup>. Brak tych zasad w ordynacji podatkowej to jej mankament, który można usunąć jedynie w wyniku uchwalenia nowej ordynacji. Nie da dobrych rezultatów ich wprowadzanie do ordynacji w formie kolejnych nowelizacji. Chcąc zadbać o stabilność prawa podatkowego, należy zacząć od uporządkowania katalogu zasad ogólnych prawa podatkowego, a to jest możliwe w nowej ustawie.

---

<sup>29</sup> Art. 8–16 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz.U z 2018 r., poz. 646) i art. 6–16 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r., poz. 2096).

<sup>30</sup> Zob. art. 8 § 2 Kodeksu postępowania administracyjnego i art. 14 ustawy – Prawo przedsiębiorców.

<sup>31</sup> B. Brzeziński, *Kierunki zmian przepisów ogólnych ordynacji podatkowej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2001, 3–4, s. 33 i n.

Kolejnym przykładem instytucji, których brakuje w obowiązującej ordynacji, są tzw. niewładcze sposoby załatwiania spraw podatkowych<sup>32</sup>. W chwili obecnej powszechnie wskazuje się na przydatność umów i innych form koncyliacyjnego działania w relacjach podatnik–organ podatkowy<sup>33</sup>. Dostrzegł to ustawodawca, który zdecydował się na wprowadzenie do ordynacji podatkowej przepisów regulujących umowę o współdziałanie<sup>34</sup>. Podobnie jak w przypadku zasad ogólnych prawa podatkowego, jest to działanie idące w dobrym kierunku, ale niewystarczające. Do ordynacji została wprowadzona bowiem tylko jedna z wielu postulowanych form działań niewładczych organów podatkowych<sup>35</sup>. Nie ma w niej przede wszystkim mediacji i umowy podatkowej. Nie bardzo przy tym wiadomo, dlaczego ustawodawca wprowadza umowę o współdziałanie i zawierane w tych ramach porozumienia podatkowe, a pomija mediacje i zawierane w jej ramach umowy. Jest szereg argumentów przemawiających za ich wprowadzeniem<sup>36</sup>. W efekcie – jak należy przypuszczać – te formy koncyliacyjnego załatwiania spraw zostaną do ordynacji podatkowej wprowadzone, ale w formie kolejnych nowelizacji. I tutaj trzeba powtórzyć wnioski sformułowane w odniesieniu do trybu tworzenia katalogu zasad ogólnych prawa podatkowego. Kwestie związane z niewładczymi formami działania organów podatkowych powinny być uregulowane całościowo, co jest możliwe w nowej ordynacji podatkowej. Rozłożone w czasie i fragmentaryczne wprowadzanie tylko niektórych z tych form do starej ordynacji podatkowej nie ma nic wspólnego z zasadami przyzwoitej legislacji.

## Rozwój środków komunikacji elektronicznej jako przyczyna częstych zmian w ordynacji podatkowej

Powodem częstych zmian w ordynacji podatkowej jest też rozwój technologii, a zwłaszcza elektronicznych form komunikowania się organu z podatnikiem. W krótkim czasie ten sposób załatwiania spraw podatkowych – tani i wygodny – zastąpi dzisiaj jeszcze powszechnie stosowane papierowe wezwania, deklaracje, decyzje czy też interpretacje. Rozwój środków komunikacji elektronicznej skutkuje

<sup>32</sup> P. Pietrasz, J. Siemieniako, E. Wróblewska, *Czynniki zmniejszające rolę władczych forma działania administracji skarbowej w realizacji zobowiązań podatkowych*, Warszawa–Białystok 2013, s. 85–92.

<sup>33</sup> L. Etel et al., *Ordynacja podatkowa...*, s. 56–66.

<sup>34</sup> Ustawa z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzygnięciu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (Dz.U. z 2019 r., poz. 2200).

<sup>35</sup> H. Filipczyk, *Program poprawnego rozliczenia opartego na współpracy (cooperative compliance) jako instrument zwalczania unikania opodatkowania*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2014, 1, s. 7 i n.

<sup>36</sup> L. Etel et al., *Nowa ordynacja...*, s. 487 i n.

potrzebą ich wprowadzenie do starej ordynacji, co odbywa się w drodze częstych nowelizacji. I tutaj także, nie negując obiektywnych przyczyn dokonywanych zmian, można mieć zastrzeżenia do formy ich wprowadzania. Trzeba przede wszystkim ustalić, czy problemy związane z przechodzeniem z komunikacji papierowej na elektroniczną muszą być rozwiązane w wyniku ciągłej zmiany ordynacji? Jest to proces o charakterze globalnym, dotyczącym nie tylko organów podatkowych, ale całej administracji publicznej. Obecnie np. wprowadzenie do systemu prawa podpisu osobistego wywołuje potrzebę zmiany masy ustaw regulujących przeróżne relacje pomiędzy organami administracji a stronami<sup>37</sup>. Dzieje się tak dlatego, że w każdej z tych ustaw podpis osobisty może być stosowany. Jeżeli zatem pojawi się inny wygodny rodzaj uwierzytelniania stron postępowania, to automatycznie trzeba będzie dokonywać kolejnych zmian w tych wszystkich aktach. Chcąc temu zapobiec, należałoby w odrębnej ustawie określić zasady komunikowania się organów administracji publicznej, w tym podatkowej, z petentami i innymi podmiotami. Problematyka ta zostałaby kompleksowo i w jednolity dla całej administracji sposób uregulowana w „specjalistycznej” ustawie. Zyskałaby na tym nie tylko analizowana stabilność tych ustaw.

## Konieczność całkowitej przebudowy niektórych instytucji jako przyczyna częstych zmian ordynacji podatkowej

Przez ostatnie 20 lat ustawodawca starał się zmniejszać skutki dezaktualizacji postanowień ordynacji, dokonując ciągłych nowelizacji jej przepisów. W większości przypadków przyczyniły się one do dostosowania tego aktu do bieżących problemów związanych ze stosowaniem jego przepisów. Dynamika zmian zwłaszcza w sferze gospodarki w ostatnich latach jest jednak tak duża, że ten sposób poprawiania ordynacji podatkowej nie zawsze przynosi dobre rezultaty. Zakres tych zmian, ich częstotliwość i tryb wprowadzania doprowadziły w niektórych przypadkach do zepsucia instytucji w niej uregulowanych. Jako przykład można tu podać unormowania dotyczące przedawnienia zobowiązań podatkowych. W chwili obecnej przedawnienie zobowiązań podatkowych, chociaż w założeniu następujące po upływie 5 lat licząc od końca roku, w którym upłynął termin płatności, może nigdy nie nastąpić. Jest tak dlatego, że wprowadzona została do ordynacji możliwość wielokrotnego przerywania biegu terminu przedawnienia w wyniku zastosowania środka egzekucyjnego. Bieg tego terminu może być też, bez ograni-

<sup>37</sup> Ustawa z dnia 6 grudnia 2018 r. o zmianie ustawy o dowodach osobistych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2019 r., poz. 60).

czeń czasowych, zawieszany np. w wyniku wszczęcia postępowania karnego skarbowego, o którym decyduje naczelnik urzędu skarbowego. Zmiany wprowadzane w tej instytucji doprowadziły w efekcie do tego, że pomimo ustawowego 5-letniego terminu przedawnienia decyzje określające wysokość zobowiązania są wydawane po kilkunastu latach. Są to przesłanki przemawiające za koniecznością zmiany zasad przedawnienia zobowiązań podatkowych. Nie można już tego zrobić poprzez dalsze wprowadzanie incydentalnych zmian. Przepisy regulujące przedawnienie muszą być napisane na nowo.

Podobnie jest z nadpłatą. Przepisy regulujące tę instytucję funkcjonują źle i nie można ich naprawić w drodze modyfikacji obowiązujących regulacji. Dziesiątki poprawek do nich wprowadzonych niezmiernie skomplikowały ich strukturę. A są potrzebne kolejne modyfikacje, chociażby wynikające z potrzeby ustalenia czy podatnik, który nie poniósł ciężaru ekonomicznego podatku (przerzucił go na konsumenta), może skutecznie domagać się nadpłaconego podatku. Problem musi być rozwiązany poprzez rozstrzygnięcie ustawowe, ale nie można tego zrobić w formie zmiany obowiązujących przepisów. Nie chodzi tu już o postulowaną stabilność ordynacji, ale o racjonalny kształt nowych regulacji.

## Wnioski

Od uchwalenia ordynacji podatkowej minęło już ponad 20 lat. Akt ten, co jest zjawiskiem o charakterze obiektywnym, „starzeje się”<sup>38</sup>. Symptodem tego procesu są coraz częstsze jego zmiany spowodowane wyżej przedstawionymi okolicznościami. Większość z nich, co należy podkreślić, ma charakter obiektywny. Członkostwo Polski w UE, rozwój nowych technologii, potrzeba walki z oszustwami podatkowymi, brak w ordynacji instytucji charakterystycznych dla nowoczesnych aktów tego typu czy też potrzeba zastąpienia rozwiązań źle funkcjonujących w zmieniających się warunkach społeczno-gospodarczych uzasadniają dokonywaną przez ustawodawcę modernizację tego aktu. Można mieć natomiast zastrzeżenia co do sposobu jego nowelizacji i umiejscowienia w nim nowych regulacji.

Podstawowym wnioskiem, który wynika z przeprowadzonej analizy, jest potrzeba uchwalenia nowej ordynacji podatkowej. Nie można już dalej w racjonalny sposób poprawiać starej ustawy poprzez wprowadzenie coraz częstszych i coraz szerszych zmian jej treści. Tylko w nowej ustawie można uregulować szereg instytucji, których obecnie brakuje albo są uregulowane fragmentarycznie. Nie chodzi

<sup>38</sup> Zob. B. Brzeziński, *Ordynacja podatkowa w świetle kryteriów oceny jakości aktów normatywnych*, [w:] R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Wokół nowelizacji*, Białystok 2009, s. 17.

tu tylko o przykładowo wskazane zasady ogólne prawa podatkowego czy niewładcze formy załatwiania spraw podatkowych. Jest cały szereg nowych regulacji, które powinny być wprowadzone do ogólnego prawa podatkowego<sup>39</sup>. Także tylko w nowej ustawie można generalnie przebudować podstawowe instytucje ogólnego prawa podatkowego, których funkcjonowanie wywołuje coraz więcej problemów praktycznych. Propozycje w tym zakresie zostały już sformułowane w projekcie nowej ordynacji podatkowej<sup>40</sup>.

W nowym akcie nie powinno być przepisów uszczelniających system podatkowy. Ich specyfika i powiązanie z ciągle zmieniającymi się formami ucieczki od podatku uzasadniają potrzebę ich wyprowadzenia z ordynacji i całościowego uregulowania w odrębnej ustawie. Również w odrębnej ustawie powinny być uregulowane zasady funkcjonowania środków komunikacji elektronicznej. Zasady te powinny być ustalone dla całej administracji publicznej, a nie tylko organów podatkowych.

Odpowiadając na tytułowe pytanie o to, czy ogólne prawo podatkowe może być stabilne, należy stwierdzić, że jest to możliwe, ale wymaga zastąpienia starej ordynacji nowym aktem o zmodyfikowanym zakresie przedmiotowy. Alternatywą jest dalsze „poprawianie” starej ordynacji, czego efektem może być potrzeba opracowania kilku tekstów jednolitych w ciągu jednego roku.

## Bibliografia

- Brzeziński B., *Ordynacja podatkowa w świetle kryteriów oceny jakości aktów normatywnych*, [w:] R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Wokół nowelizacji*, Białystok 2009.
- Brzeziński B., *Kierunki zmian przepisów ogólnych ordynacji podatkowej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2001, 3–4.
- Brzeziński B., Nykiel W., *Zasady ogólne prawa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2002, 3.
- Etel L. et al., *Nowa ordynacja podatkowa. Z prac komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego*, Białystok 2017.
- Etel L. et al., *Ordynacja podatkowa. Kierunkowe założenia nowej regulacji*, Białystok 2015.
- Filipczyk H., *Program poprawnego rozliczenia opartego na współpracy (cooperative compliance) jako instrument zwalczania unikania opodatkowania*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2014, 1.
- Gomułowicz A., *Zasady podatkowe*, [w:] L. Etel (red.), *Prawo daninowe*, t. 3, Warszawa 2010.

<sup>39</sup> Są one przedstawione w uzasadnieniu do projektu ustawy – Ordynacja podatkowa (druk sejmowy 3517) <http://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/PrzebiegProc.xsp?id=CE6B73E53195B2C9C1258417003990D4> (dostęp: 9.12.2019).

<sup>40</sup> Są one omówione w L. Etel et al., *Nowa ordynacja...*, s. 28–41.

Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2019.

Nykiel W., *Nowe przepisy dotyczące klauzuli przeciw unikaniu opodatkowania – wybrane aspekty legislacyjne*, [w:] J. Głuchowski (red.), *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Bogumiłowi Brzezińskiemu*, t. 1, Warszawa 2019.

Pietrasz P., Siemieniako J., Wróblewska E., *Czynniki zmniejszające rolę władczych forma działania administracji skarbowej w realizacji zobowiązań podatkowych*, Warszawa–Białystok 2013.