

Henryk Dzwonkowski*

Koncepcja budowy Ordynacji podatkowej w układzie funkcjonalnym (zarys)

1. Wprowadzenie

Ordynacja podatkowa powinna zawierać koncepcję całości systemu prawa oraz spełniać rolę stabilizatora systemu podatkowego. Każda jej instytucja pełni określoną funkcję. Jednak ustawodawca nie potrafi odwzorować w akcie normatywnym proponowanego rozwiązania¹. Krytyczne tezy środowiska naukowego, wskazujące na brak wizji ogólnego prawa podatkowego, nie zostały w najmniejszym nawet stopniu uwzględnione w procesie budowania pierwotnej wersji Ordynacji podatkowej². Prawo podatkowe tworzone jest metodą prób i błędów³. Dlatego ustawa ta okazała się dysfunkcjonalna. Nie realizuje przypisywanej jej roli społecznej⁴. Istnieje potrzeba zbudowania tego aktu od nowa⁵. Proponuje się m.in. zbudowanie Ogólnego Kodeksu Podatkowego⁶.

* Prof. nadzw. dr hab. Henryk Dzwonkowski – Katedra Prawa Finansowego, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Łódzki.

¹ Por. na ten temat szerzej: C. Kosikowski, *Kontrola tworzenia prawa podatkowego*, [w:] L. Etel, C. Kosikowski, E. Ruśkowski (red.), *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP*, Warszawa 2006, s. 19–69.

² R. Mastalski, *Kierunek zmian ogólnego prawa podatkowego*, „Głosa” 1995, nr 1, s. 3–7; idem, *Kierunek zmian polskiego prawa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 1999, nr 4, s. 3–6.

³ R. Mastalski, *Nowelizacja ordynacji podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2002, nr 5.

⁴ A. Komar, *Ordynacja podatkowa na cenzurowanym*, „Przegląd Podatkowy” 1995, nr 11, s. 3; J. Głuchowski, *Ordynacja podatkowa – oczekiwania, treść, ocena*, [w:] Z. Chmiel (red.), *Księga pamiątkowa ku czci docenta Eligiusza Drgasa. Studia z zakresu Ordynacji podatkowej*, Toruń 1998, s. 52 i n.; C. Kosikowski, *Ordynacja podatkowa – cele i rzeczywistość*, [w:] B. Brzeziński, C. Kosikowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Studia*, Łódź–Toruń 1999, s. 11–28; C. Kosikowski, *Konstytucyjność Ordynacji podatkowej*, „Państwo i Prawo” 1998, nr 2, s. 3–11.

⁵ B. Brzeziński, *Stan prawa podatkowego w Polsce. Raport 2000*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2000, nr 1, s. 111–123; idem, *Kierunki zmian przepisów ogólnych ordynacji podatkowej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2001, nr 3/4, s. 33–43.

⁶ C. Kosikowski, *Naprawa finansów publicznych w Polsce (przyczyny, metodologia, kierunki i propozycje)*, Białystok 2011, s. 334 i n.

Akty prawne powinny być tak zbudowane, aby zrealizować cele, jakie się stawia budowanym w nich normom prawnym. Cele aktu prawnego osiąga się poprzez jego instytucje prawne i konkretne normy, których cele szczegółowe powinny być spójne z celami całego aktu prawnego. Ponadto, cele jednej normy nie powinny kolidować z celami innych norm. Uwzględnienie tych uwarunkowań umożliwia osiągnięcie spójności i niesprzeczności systemu prawa (części systemu prawa).

Jakość aktu prawnego zależy zatem w pierwszej kolejności od:

- istnienia dobrej, całościowej i spójnej koncepcji całego aktu prawnego (części systemu prawa);
- istnienia koncepcji celów grupowych poszczególnych grup przepisów (instytucji prawnych stanowiących elementy składowe aktu prawnego);
- istnienia koncepcji poszczególnych norm (stanowiących elementy składowe spójne z celem instytucji prawnej).

Dla budowanego aktu należy w tym celu stworzyć architekturę (klasyfikację), która utworzy wielostopniowy podział logiczny grup przepisów według kryterium posiadania przez daną grupę jakiejś wspólnej własności (warunek treściowy, prakseologiczny). Części składowe ustawy powinny cechować się logicznym i funkcjonalnym powiązaniem, zapewniającym spójność aktu prawnego. Spójna architektura pozwala na przyjęcie założenia racjonalności systematyzacyjnej legislatora oraz na stosowanie wykładni *a rubrica* i uwzględnianie kontekstu merytorycznego systemowego⁷.

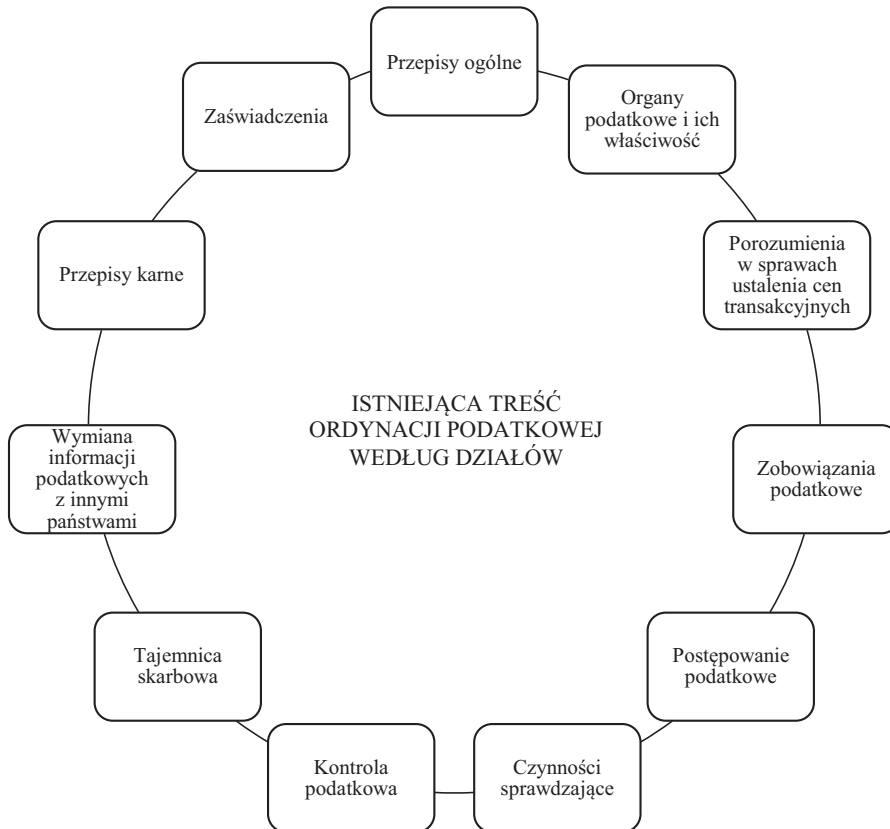
2. Istniejący przedmiotowy (planetarny) układ przepisów Ordynacji podatkowej z 1997 r.

Ordynacja podatkowa z 1997 r.⁸ została utworzona bez żadnej myśli przewodniej, stanowiąc układ przedmiotowy luźno powiązanych ze sobą ogniw. Tworzy ona swoisty „planetarny” układ przepisów, w ramach którego te „planety” funkcjonują po części „każda sobie”. Obrazuje to rys. 1.

W układzie „planetarnym” struktura Ordynacji podatkowej nie ma żadnej wewnętrznej logiki. Przepisy o zobowiązaniach są tylko pozornie oddzielone od postępowania podatkowego. Poszczególne grupy przepisów zawierają na przemian postanowienia o powstawaniu, wymiarze i o wykonywaniu zobowiązań. Niektóre grupy przepisów są rozbudowane i kompletne, np. nadpłata, a o samym zobowiązaniu podatkowym nie ma pełnego rozdziału, takiego jak o nadpłacie.

⁷ A. Malinowski, *Systematyka wewnętrzna ustawy*, Warszawa 2007, s. 115 i n.

⁸ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz. U. z 1997 r. Nr 137, poz. 926 ze zm. (dalej: o.p.).



Rysunek 1. „Planetarna” struktura Ordynacji podatkowej

Źródło: opracowanie własne

3. Układ funkcjonalny z elementami układu podmiotowego

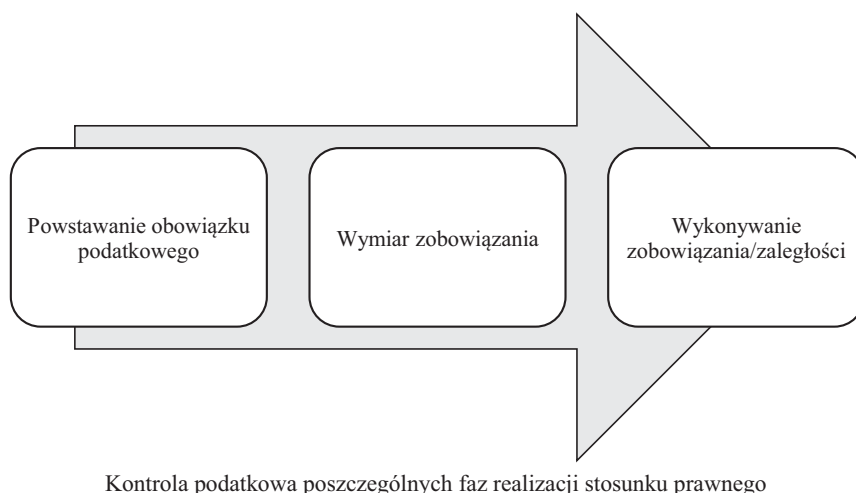
Różnorodność celów prawa jest pochodną sposobu ich ustalania⁹. Warto jednak odwrócić tę tezę i powiedzieć, że od sposobu ustalania prawa zależy, jakie są cele prawa.

Ordynacja podatkowa jako ogólny akt prawa podatkowego o charakterze „quasi-kodeksowym” szczególnie nadaje się do stworzenia funkcjonalnego modelu prawa podatkowego z tej racji, że funkcje tego prawa są wyraźnie określone¹⁰. Są nimi: powstawanie stosunku podatkowoprawnego, wymiar i wykonywanie zo-

⁹ I. Bogucka, *Funkcje prawa. Analiza pojęcia*, Warszawa 2007, s. 63.

¹⁰ W innych propozycjach zmiany Ordynacji podatkowej nie ma wyraźnie określonego kryterium podziału przepisów – por. np. C. Kosikowski, *Naprawa finansów publicznych...*, s. 338.

bowiązań oraz ich kontrola¹¹. System podatkowy bowiem działa tak, że poszczególne grupy norm służą do ukształtowania (powstania) stosunku prawnego, przez wymiar należności podatkowej do zapłaty. A całość trzeba kontrolować na każdym z tych etapów. Obrazuje to rys. 2.



Rysunek 2. Realizacja stosunku prawnego

Źródło: opracowanie własne

O funkcjach poszczególnych elementów tego modelu możemy więc powiedzieć, że:

- obowiązek podatkowy pełni funkcję wzorca dla zobowiązania;
- zobowiązanie podatkowe pełni funkcję ujawniania i wymiaru obowiązku podatkowego;
- deklaracja podatkowa pełni funkcję wymiaru; zastępuje funkcję wymiaru przez wydanie decyzji;
- deklaracje i decyzje pełnią funkcję podstawy prawnej dla dobrowolnego wykonywania zobowiązań oraz w egzekucji.

Całość tych procesów normują przepisy Ordynacji podatkowej, które realizują w ten sposób cele poszczególnych faz realizacji stosunku prawnego:

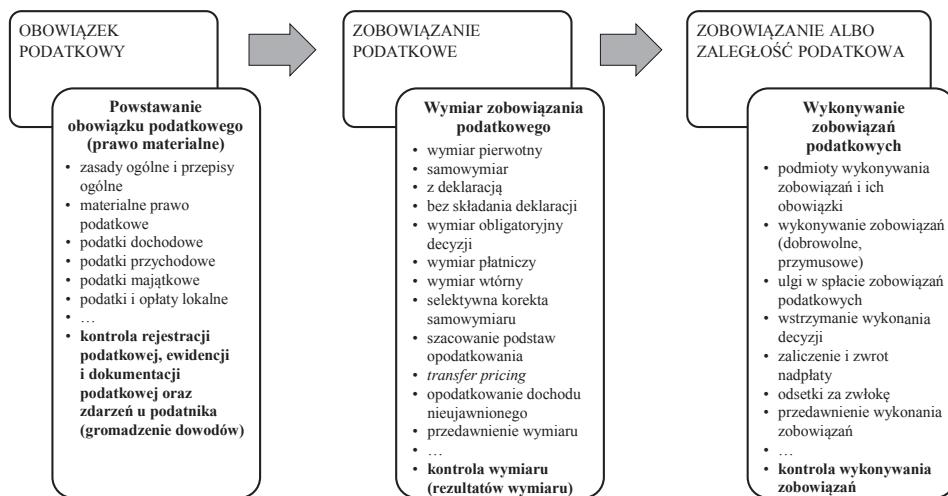
- celem przepisów o powstawaniu obowiązku podatkowego ma być wskazanie, jak zawiązują się uprawnienia i obowiązki tworzące stosunek prawny;
- celem przepisów o wymiarze jest ustalenie, jak powinno nastąpić ujawnienie i stworzenie podstawy do wykonywania zobowiązania;

¹¹ H. Dzwonkowski, *Powstawanie i wymiar zobowiązań podatkowych*, Warszawa 2003.

– celem przepisów o wykonywaniu zobowiązań jest ustalenie, jak następuje przeniesienie (przekazanie) należności podatkowej od podatnika do jednostki publicznoprawnej;

– celem przepisów o kontroli jest sprawdzenie zgodności z prawem działań, o których mowa w trzech powyższych punktach.

W prawie podatkowym występują tylko i wyłącznie wskazane wyżej funkcje, i każdy przepis można jednej z tych funkcji przyporządkować. W ramach tych trzech funkcji ogólnych (por. rys. 2) można wyodrębnić funkcje bardziej szczegółowe, służące realizacji celów prawa podatkowego. System Ordynacji podatkowej przybiera wówczas postać przedstawioną na rys. 3.



Rysunek 3. Funkcjonalny (linearny) układ Ordynacji podatkowej

Źródło: opracowanie własne

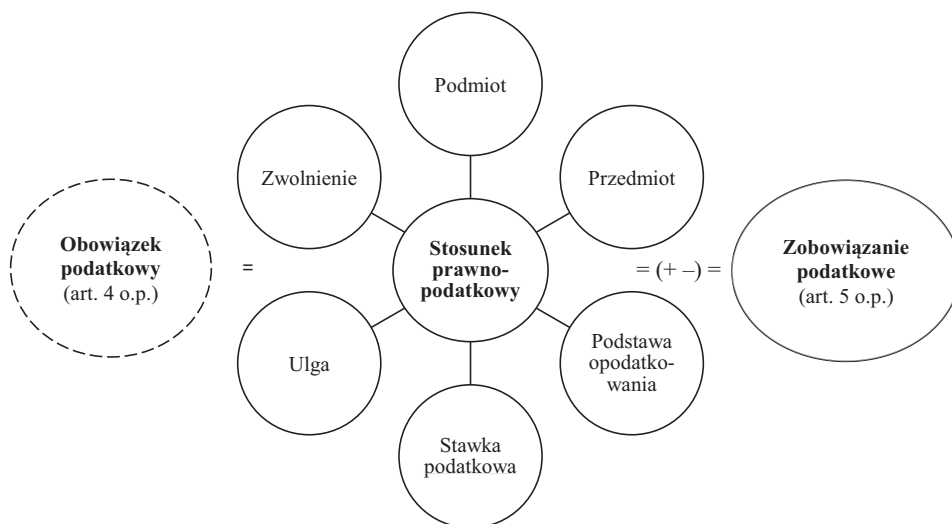
Wyjaśnienie zasad budowy i treści Ordynacji podatkowej w układzie funkcjonalnym będzie więc oparte na zróżnicowaniu uprawnień i obowiązków zawartych w poszczególnych grupach norm, które się na Ordynację składają. Te trzy grupy norm odzwierciedlają fazy realizacji stosunku podatkoprawnego.

Tworząc akt prawny poprzez funkcje-cele, ustalamy cel całości, jakim jest realizacja zobowiązania podatkowego i cele pośrednie, jakie temu służą. Opisując skutki działania przepisów o powstawaniu, wymiarze i wykonywaniu zobowiązań, widzimy zachodzące między rezultatami tych celów do osiągnięcia związku przyczynowo-skutkowe. Bez powstania zobowiązań nie ma bowiem wymiaru, bez wymiaru nie ma wykonywania, bez wykonywania – nie ma rezultatu w postaci przeniesienia środków finansowych od podatnika do państwa. Z kolei na te cele pośrednie składają się kolejne grupy przepisów, pełniące kolejne funkcje-cele. W ten sposób struktura celów przepisów ogólnego prawa podatkowego uzyskuje

trójfazową strukturę linearną, w której każda faza ma swój wewnętrzny porządek celów szczegółowych.

Celem układu linearnego jest wskazanie, jak stosunek podatkowopravny funkcjonuje w czasie, przechodząc przez kolejne fazy realizacji. Pod względem logiczno-językowym poszczególne fazy tego stosunku prawnego mają odrębne nazwy, które różnicują ewolucję charakteru prawnego tego stosunku, pozostawiając go jednak cały czas ogniwiem łączącym powstawanie, wymiar i wykonywanie. Stosunek ten zaczyna się od pojęcia obowiązku podatkowego, gdy powstaje, przez wymierzone zobowiązanie, aż do zaległości, jeśli należność podatkowa nie wpłynie do jednostki publicznoprawnej w terminie.

Pojęcia obowiązku, zobowiązania i zaległości potrzebne są dlatego, że każda z tych kategorii prawnych pełni inną funkcję w każdej z faz stosunku podatkowoprawnego. Mogą też one mieć inną treść, mimo iż zawsze odzwierciedlają stosunek prawny tego samego podmiotu. Objasnienie tego problemu zawiera rys. 4 i komentarz do niego.



Rysunek 4. Tworzywo stosunku prawnego i relacje między stosunkiem prawnym, obowiązkiem i zobowiązaniem podatkowym

Źródło: opracowanie własne

Rysunek 4 objaśnia następujące zależności między stosunkiem podatkowopravnym, obowiązkiem a zobowiązaniem:

1. Pojęcia „obowiązku” i „zobowiązania” powstały w prawie podatkowym (nie ma takich odpowiedników w innych działach prawa, np. prawie cywilnym czy prawie pracy) dla odróżnienia powstawania stosunku prawnopodatkowego

i wymiaru zobowiązania; powstają one w różnym czasie i w różnej formie. Najpierw powstaje wirtualny stosunek prawny, wzorzec dla zobowiązania, które wymierza podmiot wskazany przez ustawodawcę, podatnik albo organ podatkowy. Odwzorowanie powinno być wierne, ale podatnik albo organ nie zawsze prawidłowo wymierzają zobowiązanie.

2. Między wskazanymi wyżej kategoriami zachodzi tożsamość prawna – obowiązek i zobowiązanie to materialny stosunek prawny. Dalsze różnice są jednak istotne, ponieważ wymiar zobowiązania może być niezgodny z obowiązkiem – to fundamentalna przyczyna, dla której trzeba te kategorie odróżniać. Wymiar pierwotny nakazany przez prawo może być korygowany przez podatnika (korekty), organ podatkowy (decyzje korygujące), ale zawsze wzorcem pozostaje obowiązek podatkowy. To, co w danej chwili jest zobowiązaniem, nie musi się utrzymać w obrocie prawnym, gdyż punktem odniesienia jest treść obowiązku podatkowego – zobowiązanie zmieni odwołanie od decyzji, wznowienie postępowania, stwierdzenie nieważności i, oczywiście, korekta podatnika.

3. Należy odnotować odrębność bytów obowiązku i zobowiązania: obowiązek jest idealny (wirtualny), a zobowiązanie – realne, ponieważ jest to reguła zachowania zawarta w deklaracji, decyzji albo występuje jako wpłata. Obowiązek jest ujawniany przez zobowiązanie. Zobowiązanie jest formą bytu obowiązku, ale swoje źródło ma poza deklaracją i decyzją, w okolicznościach faktycznych i prawnych. Obowiązek to nieujawniony wzorzec; zobowiązanie to ujawnione odwzorowanie.

4. Obowiązek poprzedza zobowiązanie, a moment jego powstania decyduje o przyjęciu stanu prawnego, według którego następuje wymiar. Moment powstania decyduje więc o uprawnieniach i obowiązkach na dzień powstania obowiązku podatkowego.

Poszczególne grupy przepisów, które składają się na realizację stosunku podatkowoprawnego w danej fazie, powinny odpowiadać na pytanie: co należy zrobić, aby doprowadzić do prawidłowego ujawnienia obowiązku podatkowego, nadania mu właściwej formy zobowiązania, a następnie wykonania go, najlepiej dobrowolnie przez podatnika, a jeśli nie, to w trybie egzekucji podatkowej.

4. Układ podmiotowy dla realizacji funkcji płatnika

W nowej Ordynacji podatkowej może pojawić się konieczność zbudowania jej części w układzie podmiotowym. Podatnik pełni funkcję podmiotu materialnego, jest odpowiedzialny za zobowiązanie, gdyż na nim spoczywa obowiązek zapłaty podatku; dokonuje jednak także samowymiaru. Będą go dotyczyły w zasadzie wszystkie przepisy Ordynacji podatkowej. Bardziej ograniczone funkcje pełnią pozostałe podmioty prawa podatkowego:

- płatnik realizuje funkcję wymiaru i wykonuje zobowiązanie podatkowe podatnika;
- inkasent pełni funkcję wykonywania zobowiązania;
- osoba trzecia pełni funkcję zastępczą wykonywania zobowiązania za podatnika.

Odrębny układ podmiotowy powinien mieć zastosowanie wyłącznie do płatnika. Tylko u niego uprawnienia wymiarowe łączą się z obowiązkami w zakresie wykonywania zobowiązań i dlatego rozczłonkowanie tych przepisów według funkcji zapewne nie znajdzie uzasadnienia.

5. Zalety układu funkcjonalno-podmiotowego

Układ funkcjonalny wyraźnie określa, czemu służy dana grupa przepisów. Pozwala na uproszczenie języka aktu prawnego i łatwiejsze jego odczytywanie także przez laików. Nawet niektóre hermetyczne pojęcia prawne są łatwiejsze do zrozumienia, gdy adresat przepisów wie, do czego mają służyć. Daje to oczywiste korzyści dla tzw. przeciętnego podatnika.

Układ funkcjonalny sprzyja większej przejrzystości regulacji. Wiadomo bowiem, jakie są kryteria podziału poszczególnych jednostek systematycznych aktu prawnego. W układzie „planetarnym” każda instytucja musi mieć swoje „własne” instrumenty funkcjonalne (powstawania, wymiaru i wykonywania zobowiązań).

Podporządkowanie przepisów funkcjom to uproszczenie myślenia, a tym samym także wyrażania myśli w przepisach – wiadomo, czego się trzymać. W przeciwieństwie do układu „samodzielnych planet”, istnieją drogowskazy dla podmiotów tworzących i stosujących prawo.

Wyznaczenie takich zasad ogólnych i ich składników szczegółowych tworzy wytyczne dla legislacji podatkowej. Pomysł na tworzenie przepisu musi się bowiem spotkać z pytaniem, jaki cel ogólny ma on realizować, i następnie, jaką ma pełnić funkcję szczegółową. To niejako automatycznie „lokuje” dane unormowanie w odpowiedniej sekwencji (grupie) norm, przyporządkowując jej treść pojęciowo i funkcjonalnie. Unika się wtedy dezintegracji funkcjonalnej i towarzyszącego jej braku synchronizacji pojęciowej. Ewidentnym przykładem jest tu odrębne unormowanie ściśle powiązanej nierzetelności i szacowania (art. 193 i 23 o.p.), przesłanek wymiaru i wszczęcia postępowania (art. 21 i art. 65 o.p.), a także brak zastosowania zdefiniowanych przeciwieństw pojęć obowiązku i zobowiązania (art. 4 i 5 o.p.), z drugiej strony zaś połączenie w jedno przedawnienia wymiaru i przedawnienia wykonywania (art. 68 i 70 o.p.).

Zastosowanie formuły funkcjonalnej powoduje, że przy nowelizacji nie ma wówczas znaczenia to, czy w Ministerstwie Finansów pracuje jeszcze dany

pracownik, który wcześniej tworzył dane przepisy, a potem – odchodząc – „zabrał” ze sobą motywy i sposób myślenia oraz technikę unormowań.

Łatwiej jest napisać przepis „pod” określony cel, wskazując regułę zachowania adresata, niż „przepis-zagadkę”, który musi uwzględniać zarówno cel bezpośredni, jak i reguły rządzące na odrębnej z normatywnego punktu widzenia „planecie”. Łatwiej jest osiągnąć komunikatywność przepisów, jeżeli do ich stworzenia wystarczy jasny cel, niż wtedy, gdy trzeba uwzględniać uwarunkowania innych regulacji.

Z językowego punktu widzenia łatwiej jest napisać i stosować przepis, gdy określa się jego cel i funkcję. Osiąga się to przez wskazanie reguły zachowania się adresata normy prawnej, prowadzącej do określenia celu normy.

System funkcjonalny ma także bardzo istotne znaczenie na gruncie stosowania prawa podatkowego. Brak myśli przewodniej przy budowaniu „planetarnej” Ordynacji podatkowej nie pozwala dokonywać poprawnej wykładni przepisów, a tym samym utrudnia tworzenie nowych, zmianę i uchylanie dotychczas obowiązujących przepisów. Wykładnia systemu funkcjonalnego musi być, oczywiście, podporządkowana dyrektywom językowym, ale wspomagają ją dodatkowo i w jednoznacznie wytyczonym kierunku dyrektywy wykładni systemowej (miejsce przepisu w akcie prawnym) oraz dyrektywy wykładni funkcjonalnej, która stoi wówczas u podstaw budowy całego aktu prawnego. Powinno to wydatnie zmniejszać skalę powstających wątpliwości co do treści norm prawnych oraz ułatwiać dekodowanie norm prawnych.

Między treścią dotychczasowej Ordynacji podatkowej a projektem funkcjonalnym w zasadzie nie ma różnic merytorycznych – każdy system podatkowy realizuje się bowiem tak samo, czyli przez powstawanie, wymiar i wykonywanie zobowiązań. Różnice występują w:

- układzie treści aktu prawnego;
- języku przepisów, który obecnie jest językiem „odrębnych planet”, a w układzie funkcjonalnym powinien być językiem reguł (norm prawnych) odpowiadających postępowaniu realizującemu funkcje danego przepisu (normy).

Zasadnicza różnica ma polegać na radykalnym uproszczeniu, a w konsekwencji poprawie w stosowaniu przepisów Ordynacji podatkowej. Nie wyklucza to, oczywiście, modyfikacji treści przepisów, uwarunkowanej względami legislacyjnymi. Jest to także okazja do wprowadzenia nowych unormowań, ale we właściwym miejscu, z zastosowaniem odpowiedniego języka i ze świadomością funkcji, jakie te przepisy będą realizować oraz przewidywaniem ich skutków.