

ORDYNACJA PODATKOWA. WOKÓŁ NOWELIZACJI, red. Rafał Dowgier, Białystok 2009, ss. 378.

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa jest aktem regulującym ogólne prawo podatkowe, obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. i przy tym jednym z najbardziej niestabilnych aktów w systemie prawa. Praktycznie każdy rok przynosił i przynosi kilka lub kilkanaście nowelizacji, bądź o charakterze kluczowym z punktu widzenia instytucji prawnych regulowanych tą ustawą, bądź zupełnie incydentalnych, aczkolwiek potrzebnych. Fakt permanentnych nowelizacji nie wystawia Ordynacji podatkowej dobrego świadectwa w kontekście zasady pewności systemu prawa oraz zasady stabilności prawa podatkowego. Do stabilności tego aktu nie przyczynił się także jednolity tekst ustawy, który ukazał się w 2005 roku.

Niezależnie od mankamentów, nikt nie kwestionuje niezwykle istotnej roli Ordynacji podatkowej w systemie źródeł prawa podatkowego, a jej przepisy są przedmiotem licznych dostępnych na rynku opracowań i komentarzy. Recenzowana książka pod redakcją Rafała Dowgiera ma jednak charakter szczególny. Jest bowiem materialnym, wymiernym efektem corocznej konferencji naukowej „Ordynacja podatkowa w praktyce”, organizowanej z inicjatywy Wydziału Prawa Uniwersytetu w Białymstoku przy udziale przedstawicieli organów podatkowych, celnych oraz kontroli skarbowej Województwa Podlaskiego a także Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku, której trzecia już edycja odbyła się w dniach 2-3 kwietnia 2009 r. w Augustowie. Po raz pierwszy w tym spotkaniu wzięli również udział przedstawiciele doradców podatkowych, co zaowocowało poszerzeniem spektrum rozważań i zwróceniem uwagi na nowe obszary problemowe. W efekcie augustowska konferencja była miejscem spotkań przedstawicieli wszystkich grup podmiotów stosujących przepisy Ordynacji podatkowej i żywo zainteresowanych zawartymi w niej regulacjami oraz kolejnymi nowelizacjami tej ustawy.

Podobny charakter ma recenzowane opracowanie, które stanowi zebrany przez redaktora zbiór 23 tekstów (referatów, artykułów, komentarzy) autorstwa 29 osób, w tym: pracowników naukowych (profesorów, doktorów) Wydziałów Prawa wielu wyższych uczelni m.in. Uniwersytetu w Białymstoku, Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu, Uniwersytetu Ja-

giellońskiego, Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego, sędziów Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku oraz Naczelnego Sądu Administracyjnego, pracowników urzędów skarbowych i urzędów kontroli skarbowej, doradców podatkowych oraz aplikantów oraz doktorantów. Szczegółowe notki informacyjne o autorach publikacji zostały umieszczone w końcowej części opracowania.

Książka składa się z czterech części, które co do zasady odpowiadają strukturze Ordynacji Podatkowej. W Części I zatytułowanej Zagadnienia ogólne, przedstawione zostały, oprócz problematyki o charakterze generalnym, także rozważania o charakterze problemowym i ocennym. Na uwagę zasługuje tekst prof. B. Brzezińskiego, którego lektura skłania do postawienia pytania o dalsze losy Ordynacji podatkowej oraz wyboru przez ustawodawcę jednego z dwojga dopuszczalnych rozwiązań – dalszego nowelizowania tego aktu, albo zastąpienia go nową ustawą. Poddana przez autora ocena Ordynacji podatkowej w oparciu o osiem kryteriów, m.in. miejsca w systemie źródeł prawa, stopnia kazuistyki przepisów, ochrony praw podatnika, stabilności regulacji prawnej a także poprawności językowej doprowadziła do postawienia tezy, że liczba i natężenie ocen ujemnych przewyższa znacząco liczbę i natężenie ocen dodatnich. Wskazywałoby to na znaczny stopień „zużycia” Ordynacji podatkowej i w konsekwencji przemawiałoby za potrzebą stworzenia nowego aktu prawnego, który zastąpiłby akt dotychczas obowiązujący.

Ponadto w tej części opracowania została poruszona tematyka dotycząca praktycznego stosowania przez organy podatkowe przepisów dotyczących indywidualnych interpretacji prawa daninowego po dniu 1 lipca 2007 r., porozumień w sprawach ustalania cen transakcyjnych a także tajemnicy skarbowej. Obejmuje więc instytucje prawne wyodrębnione w odrębne moduły Ordynacji podatkowej.

Część II recenzowanego opracowania – najbardziej obszerna – dotyczy szeroko pojętej tematyki Zobowiązań podatkowych i jest związana z wprowadzoną z początkiem 2009 r. nowelizacją ustawy. Obejmuje zatem teksty dotyczące problematyki odsetek od zaległości podatkowych (publikacje W. Kuśnierza i B. Brzezińskiego), techniki zapłaty podatku oraz jej skutków (publikacje Z. Ofiarskiego oraz B. Pahla), stosowania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych w kontekście pomocy publicznej (teksty L. Etela oraz J. Orłowskiego), przedawnienia zobowiązania podatkowego (teksty E. Bobrus, oraz K. Orłowskiego), a także odpowiedzialności podatkowej (teksty A. Olesińskiej oraz R. Dowgiera).

Szczególną uwagę czytelnik powinien poświęcić lekturze publikacji autorstwa prof. L. Etela, Tryb przyznawania ulgi w spłacie zobowiązań po-

datkowych a pomoc publiczna. W sposób czytelny i zrozumiały została w nim omówiona skomplikowana procedura przyznawania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, problemów pojawiających się w praktyce organów podatkowych, a także problemów z jakim spotykają się podatnicy ubiegający się o przyznanie ulg podatkowych. Autor słusznie zauważa, że dominują ulgi stosowane w ramach pomocy *de minimis*, natomiast inne rodzaje preferencji są rzadko uruchamiane, czemu sprzyja niestabilność przepisów oraz pogmatwane zasady ich przyznawania. Zauważalnym problemem staje się uzyskanie pomocy na restrukturyzację przez podatników znajdujących się w trudnej sytuacji ekonomicznej, co wymaga szybkiej ingerencji ustawodawcy.

Opracowanie dotyczące Ordynacji podatkowej nie byłoby kompletne gdyby nie była w nim obecna tematyka dotycząca postępowania jurysdykcyjnego. Tej właśnie problematyce poświęcono Część III recenzowanej książki, poszerzonej dodatkowo o zagadnienia związane z wykonaniem decyzji podatkowych, postępowaniem egzekucyjnym i sądownoadministracyjnym. Stąd nieprzypadkowo nosi ona nazwę „Postępowanie podatkowe, egzekucyjne i sądownoadministracyjne”. Zawarte w niej teksty autorstwa praktyków, w szczególności sędziów oraz doradców podatkowych, dotyczą problematyki pełnomocnictwa w postępowaniu podatkowym (rozważania W. Stachurskiego) w tym także kontrowersyjnych kwestii związanych z problematyką pełnomocnictwa doradcy podatkowego w postępowaniu egzekucyjnym oraz sądownoadministracyjnym (opracowanie K. Tesznera i M. Charkiewiczza), wykonalności decyzji podatkowych (opracowanie A. Mudreckiego), a także instytucji rozprawy podatkowej.

Na uwagę zasługują także poglądy zaprezentowane przez A. Gąsowską i P. Pietrasza prowadzone na kanwie znowelizowanego art. 165b Ordynacji podatkowej, zdaniem których przepis ten wprowadził nieznaną przed 1 stycznia 2009 r. instytucję przedawnienia prawa do wszczęcia postępowania podatkowego. Dochodzi bowiem do sytuacji, w której po upływie sześciu miesięcy od zakończenia kontroli podatkowej nie może być już wszczęte postępowanie podatkowe a organ podatkowy pozbawiony zostaje uprawnienia do ustalenia bądź określenia zobowiązania, zaś uprawnienia do skorygowania deklaracji podatkowej (także podwyższającej wysokość zobowiązania) nie traci podatnik. Zdaniem autorów można nawet zaryzykować odważne stwierdzenie, że znowelizowany art. 165b Ordynacji podatkowej prowadzi w określonej sytuacji i zaistnieniu określonych okoliczności do utraty przez podatek przymiotu świadczenia przymusowego.

Część IV recenzowanego opracowania została poświęcona zagadnieniom związanym z Kontrolą podatkową wyodrębnioną w Ordynacji podat-

kowej w odrębny Dział VI. Tu również bogactwo problematyki wpłynęło na poszerzenie tematyki rozdziału o kwestie związane z prowadzeniem tej kontroli przez organy kontroli skarbowej. W rozdziale IV czytelnik ma możliwość zapoznania się m.in. z instytucjami kontroli podatkowej służącym dobrowolnej zapłacie podatku, sprzeciwem przedsiębiorcy wobec czynności kontrolnych, uprawnieniami z jakich może korzystać kontrolujący w trakcie kontroli podatkowej. Problematyka dotycząca¹ regulacji zawartych w ustawie o kontroli skarbowej została natomiast przedstawiona w opracowaniu A. Meleżyniego dotyczącego fakultatywności przeprowadzenia kontroli podatkowej przez organy kontroli skarbowej w ramach postępowania kontrolnego.

Podsumowując, niewątpliwie opracowanie pod redakcją Rafała Dowgiera „Ordynacja podatkowa. Wokół nowelizacji” stanowi wartościową pozycję naukową, przydatną przede wszystkim praktykom zajmującym się prawem podatkowym oraz pracownikom naukowym. Nie powinni jej omijać także doktoranci oraz studenci, ponieważ z pewnością może być cenną pomocą w zgłębianiu jakże trudnej problematyki nowelizacji przepisów prawa podatkowego, odznaczających się dużą niestabilnością.

Krzysztof Teszner

¹ Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (tj. Dz. U. z 2004 r., nr 8, poz. 65 z późn. zm.).