

Stefan Mizera

O sądowej kontroli decyzji w sprawach zobowiązań podatkowych

Palestra 30/3(339), 58-61

1986

Artykuł został zdigitalizowany i opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej bazhum.muzhp.pl, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

jednakże trzeba się starać o to, by przy wnoszeniu aktu oskarżenia składać tylko te materiały, które rzeczywiście logicznie wskazują na zasadność stawianego zarzutu.

Nasuwa się tu celowość przeniesienia na sferę dokumentów sprawy takiego kryterium, jakie w odniesieniu do zeznań świadków wskazuje przepis art. 296 § 2 k.p.k. W tym kierunku można by zapewne — bez obniżenia poziomu analizy dowodów — spowodować istotne przyspieszenie biegu wielu procesów oraz obniżenie kosztów ich prowadzenia.

Roman Łyczywek

NOTATKI

O SĄDOWEJ KONTROLI DECYZJI W SPRAWACH ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH

Staraniem Klubu Publicystów Społeczno-Prawnych Stowarzyszenia Dziennikarzy PRL odbyło się w siedzibie Naczelnego Sądu Administracyjnego w dniu 17 stycznia br. spotkanie członków tego Klubu oraz Klubu Łączności z Czytelnikami i Radiosłuchaczami z Kierownictwem NSA wraz z jego prezesem doc. drem hab. Adamem Zielińskim.

Przedmiotem interesujących obrad była kwestia orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawach podatkowych w minionym okresie. Temat ten, społecznie niewątpliwie atrakcyjny, ale także w opinii publicznej drażliwy, zgromadził liczną grupę dziennikarzy, na których biurka redakcyjne spłynął niejeden list z żalami w sprawach podatkowych, zwłaszcza w zakresie zobowiązań podatkowych rzemieślników i rolników.

Naradzie przewodniczyła w zastępstwie red. Jana Brodzkiego, kierującego działalnością Klubu, red. Krystyna Chrupkova („Rzeczpospolita”). Wprowadzenia do meritum tematu dokonała sędzia Małgorzata Morełowska, kierownik Wydziału III NSA, do którego należą m.in. sprawy objęte art. 196 § 2 pkt 11 k.p.a. (decyzje administracyjne w sprawach „zobowiązań podatkowych i innych świadczeń pieniężnych, do których mają zastosowanie przepisy o podatkach, oraz należności celnych”). Wystąpienie referentki zostało wzmocnione wręczeniem uczestnikom spotkania powielonej informacji, ilustrującej istotę i rozmiary orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawach zobowiązań podatkowych. Według tej informacji wpływ skarg w sprawach podatkowych, poddanych kognicji NSA a rozpatrywanych w Naczelnym Sądzie Administracyjnym w Warszawie i we wszystkich Ośrodkach Zamiejscowych tego Sądu, charakteryzuje się corocznym wzrostem liczby tych skarg oraz procentowym wzrostem udziału skarg w sprawach podatkowych w stosunku do ogółu spraw wpływających do NSA. O ile w 1981 r. (był to rok rozruchu działalności orzeczniczej NSA) udział skarg na decyzje w sprawach podatkowych stanowił 9% ogólnej liczby skarg, a odsetek uwzględnionych przez NSA skarg w tych sprawach wynosił 44,2% (prawie co druga skarga w tej dziedzinie była uwzględniona w formie uchylecia zaskarżonej decyzji lub stwierdzenia jej nieważności — art. 207 §§ 2—4 k.p.a.), o tyle w 1985 r. wpłynęło 21% ogólnego wpływu skarg (w liczbach: 2.773 skarg na decyzje w spra-

wach podatkowych, z czego 125 skarg na decyzje Ministra Finansów). Uwzględniono w sprawach podatkowych w tym roku 32,9% skarg.

Statystyczne informacje o rozmiarach sądowej kontroli decyzji w sprawach zobowiązań podatkowych pozwoliły dalej sędziemu M. Morelowskiej na omówienie działalności orzeczniczej NSA w tej dziedzinie wraz ze wskazaniem ważniejszych uchybień występujących w pracach wymiarowych i pobraniu podatku przez organy podatkowe. W referacie zwrócono zarazem uwagę na rzeczową współpracę Ministerstwa Finansów z NSA, tudzież na szybkie reagowanie kierownictwa resortu na sygnalizację wskazującą na bardziej notoryczne uchybienia organów podatkowych. Przypomniano też, że do NSA można skarżyć jedynie taki akt administracyjny, który jest decyzją administracyjną w rozumieniu przepisów k.p.a. Nie można zaskarżyć aktów normatywnych, np. zarządzeń ministra; w NSA nie bada się też strony celowości decyzji administracyjnej. Postępowanie przed NSA może być wszczęte jedynie na skutek wniesienia skargi przez zainteresowanego obywatela lub osobę prawną, w tym także przez przedsiębiorstwo państwowe lub spółdzielnię; NSA nie jest władny do wszczęcia postępowania sądowego z urzędu.

Jedynym z wniosków referentki było stwierdzenie, że działalność NSA działa dyscyplinująco na organy administracji państwowej wszystkich szczebli. NSA nie zastępuje organów administracji państwowej w ich merytorycznej działalności, a przedmiotem jego kontroli jest tylko legalność decyzji organów, co oznacza, że jego rozstrzygnięcia uwzględniające skargi noszą jedynie charakter kasacyjny. Referentka przypomniała zarazem, że wiele decyzji w sprawach zobowiązań podatkowych ma charakter uznaniowy, to znaczy, że są one wydawane na podstawie przepisu, w którym nie określono w sposób wiążący sposobu załatwienia jakiejś sprawy (np. przepis był tak sformułowany: „organ może zezwolić lub odrzucić”). Powstało już dawno pytanie, jak daleko może sięgać kontrola sądowa decyzji wydanych w sytuacjach, kiedy organ administracyjny ma większy lub mniejszy zakres swobody w sposobie załatwienia sprawy. Można tu podać, że tego rodzaju kwestia była niedawno przedmiotem piśmiennictwa prawniczego (patrz: Małgorzata Minię: Uznanie administracyjne, UMK Toruń 1983) oraz orzecznictwa sądowego (uchwała Sądu Najwyższego w składzie siedmiu sędziów z dnia 25 października 1984 r. — sygn. akt III AZP 9/83). W komentarzu do wzmiankowanego orzeczenia Sądu Najwyższego, zamieszczonym na łamach dziennika „Rzeczpospolita” (nr 145 z 1985 r.), podano:

„(...) w uchwale tej Sąd Najwyższy stwierdził, że ostateczna decyzja wydana przez organ administracji państwowej w granicach uznania przysługującego mu z mocy konkretnego przepisu może być uchylona przez NSA w razie stwierdzenia naruszeń przepisów postępowania, które miały istotny wpływ na wynik sprawy. W uzasadnieniu uchwały SN podkreślono, że przepisy k.p.a. nie wyodrębniają decyzji uznaniowych spośród innych. Art 196 § 1 k.p.a., statuujący zasadę zaskarżalności decyzji administracyjnych, używa pojęcia «decyzja» w szerokim tego słowa znaczeniu bez jakichkolwiek wyłączeń lub ograniczeń. Wykładnia mających zastosowanie unormowań k.p.a. prowadzi zatem do wniosku, że zaskarżeniu do NSA podlega każda decyzja w sprawach wymienionych w art. 196 § 2 k.p.a. bez względu na jej charakter i każda może być uchylona z przyczyn wymienionych w art. 207 § 2 pkt 3. Żaden przepis k.p.a. nie pozwala na przyjęcie poglądu,

¹ Patrz także: Kodeks postępowania administracyjnego — Komentarz pod redakcją prof. Janusza Borkowskiego, Wydawnictwo Prawnicze, Warszawa 1985, s. 186 i nast. oraz s. 278 i nast.

że na podstawie art. 207 § 2 pkt 3 może być zaskarżona tylko decyzja nie oparta na uznaniu. Takiej tezy nie uzasadniają nie tylko racje prawne, ale i społeczne (...)"

W jednej z wypowiedzi prasowych² zaznaczono, że „do najważniejszych przyczyn uchylania przez NSA decyzji w sprawach zobowiązań podatkowych należą: ustalanie podstawy opodatkowania w drodze tzw. szacunku bez należytych dowodów, poważne luki w materiale dowodowym, pomijanie bez należytego uzasadnienia dowodów z ksiąg podatkowych i składanych zeznań podatkowych (...). Klienci urzędów skarbowych, a także adwokaci, którzy prowadzą sprawy podatkowe, dobrze wiedzą, że udowodnić urzędnikowi złą wolę lub niedopełnienie obowiązków służbowych wcale nie jest takie proste. Z reguły bywa ono nieosiągalne; zawsze można wytłumaczyć się niewłaściwą interpretacją przepisów, co znakomicie ułatwie ich mętna redakcja. Nie bez racji pracownicy służb skarbowych mówią o istniejącej tu dżungli (...)"

Wracając do omawianego spotkania w Naczelnym Sądzie Administracyjnym, w referacie M. Morełowskiej kilkakrotnie podkreślano, że do NSA mogą być zaskarżane wszystkie decyzje ostateczne, do których mają zastosowanie wszystkie materialne i proceduralne przepisy podatkowe. Przy ich rozpatrywaniu stosuje się oczywiście zasadę równości podmiotów, tj. podatnika i skarbowego organu administracyjnego. Kontrola sądowa wydanych decyzji ma zagwarantować przestrzeganie prawa w sprawach indywidualnych, dąży do ujednoczenia wykładni prawa. Uchylane są decyzje ostateczne urzędów i izb skarbowych, które były wynikiem uprzedniego polecenia organu II instancji wobec organu I instancji, aby rozstrzygnąć konkretną sprawę podatnika w określony sposób.

Drugim referentem na spotkaniu był sędzia NSA dr Andrzej Kwiatkowski, który skupił uwagę na proceduralnych aspektach decyzji administracyjnych w sprawach zobowiązań podatkowych. Referent podkreślił konieczność przestrzegania w praktyce organów skarbowych zasad praworządności i ochrony słuszných interesów podatników, zapewnienia im możliwości czynnego udziału w każdym etapie postępowania podatkowego. Referent zaznaczył przy tym, że NSA przeciwstawia się stanowczo traktowaniu podatników przez urzędników skarbowych jako swego rodzaju sankcji (osławione dawniej „domiary podatkowe”). Zdaniem referenta, istnieją w ustawodawstwie dostateczne gwarancje procesowe w procedurze podatkowej; jest tylko kwestią otwartą umiejętnie ich wykorzystanie. W związku z tym zwrócono uwagę na niezbyt wielki udział adwokatów jako pełnomocników podatników w sprawach zobowiązań skarbowych, odwrotnie niż to ma miejsce w innych krajach.

Pouczające były przykłady spraw sądowych związanych z wymiarem podatków, jakie przedstawił prezes NSA — Ośrodek Zamiejscowy w Krakowie. Tam są z reguły uchylane decyzje podatkowe naruszające rażąco przepisy procedury podatkowej.

Na niektóre z pytań dziennikarzy udzielił odpowiedzi prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego doc. dr Adam Zieliński. Zaznaczył on m.in., że źródłem wielu skarg w sprawach zobowiązań podatkowych jest zła jakość systemu podatkowego. Nie istnieją, niestety, jasne reguły gry między Państwem a obywatelem-podatnikiem bądź też reguły te nie są dotrzymywane przez zbyt częste zmiany podstaw opodatkowania. Prezes NSA podkreślił, że jakość prawodawstwa podatkowego wymaga — w interesie Skarbu Państwa — zdecydowanego ulepszenia,

² „Kurier Polski” z 1985 r. nr 84 w artykule Wiesława Gelbarda pt.: Prawo jednako-
we dla wszystkich.

zwłaszcza że osłabia je ponadto istnienie aktów niższego rzędu, często też nie publikowanych i sprzecznych niejednokrotnie z przepisami ustawowymi.

W przekonaniu uczestników spotkania w NSA na temat spraw podatkowych było ono wielce pożyteczne i pouczające, bo umożliwiło m.in. zrozumienie doniosłej roli Naczelnego Sądu Administracyjnego w upowszechnianiu zasad praworządności w dziedzinie spraw podatkowych i w zaprezentowaniu pełnej niezawisłości sędziów orzekających w tych sprawach.

Stefan Mizera

WSPOMNIENIA POŚMIERTNE

Adwokat Alfons Żółtowski 1908—1985

Dnia 3 listopada 1985 roku zmarł po długiej i ciężkiej chorobie znany w Płocku adwokat-emeryt, zasłużony działacz społeczny Alfons Konstanty Żółtowski. Życiorys jego ukazuje bardzo wyraziście pełną uciążliwości drogę, jaką musiał przebyć syn niezamożnych chłopów, by w okresie przedwojennym osiągnąć dyplom magisterski, i naświetla zarazem ówczesną sytuację, która niezamożnym prawnikom nie ułatwiała pracy w wymiarze sprawiedliwości.

Alfons Żółtowski urodził się 12 marca 1908 r. we wsi Biskupice pod Płockiem jako syn Piotra i Marianny z Wyrzykowskich małżonków Żółtowskich, właścicieli dziesięciohektarowego gospodarstwa rolnego, które musiało wyżywić sześciuosobową rodzinę. Wykształcenie swe rozpoczął od wiejskiej szkoły w pobliskim Brwilnie. Po ukończeniu trzech oddziałów tej szkoły uczył się w domu, po czym po złożeniu egzaminu wstąpił do pierwszej klasy II Gimnazjum Męskiego w Płocku, znanego dziś jako Gimnazjum i Liceum im. Marszałka Małachowskiego. W roku 1927 uzyskał w nim maturę. Mimo trudnych warunków gospodarczych młody człowiek powziął zdecydowane postanowienie ukończenia studiów prawniczych, które rozpoczął na Wydziale Prawa Uniwersytetu Warszawskiego. Nie mając możliwości uzyskania żadnej pomocy z domu, zmuszony był w czasie studiów mieć się różnych prac zarobkowych, a następnie korzystał z pomocy stypendialnej Płockiego Towarzystwa Pomocy Studentom. Już pod koniec studiów udało mu się uzyskać pracę w skarbowości, początkowo w charakterze sekwestratora w Urzędzie Skarbowym w Sochaczewie. Po otrzymaniu w roku 1932 dyplomu magistra prawa kontynuował swą pracę w skarbowości w Rypinie, a następnie w Mławie jako referent egzekucyjny, skąd został przeniesiony do Radzymina, a potem do Otwocka jako referent działu podatków. Stając się szybko cenionym urzędnikiem, awansował w roku 1939 do stopnia zastępcy naczelnika urzędu skarbowego, uzyskując wreszcie upragnione przeniesienie na takie samo stanowisko do Płocka. Odtąd już nigdy z tym miastem się nie rozstawał.

Po wybuchu drugiej wojny światowej władze niemieckie początkowo zatrzymały byłego zastępcę naczelnika w urzędzie, lecz jako Polaka zdegradowały go do sta-