

Paweł Mróz

Zasady ogólne polskiego prawa podatkowego

Studenckie Zeszyty Naukowe 4/7, 38-48

2001

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.

Zasady ogólne polskiego prawa podatkowego.

Postępowanie podatkowe od 01.01.1998 r. regulowane jest przez Ordynację Podatkową z dnia 28 sierpnia 1997 r. Do tej pory postępowanie przed organami podatkowymi unormowane było w Kodeksie Postępowania Administracyjnego.

Postępowanie podatkowe jest szczególnym postępowaniem administracyjnym. Uchwalenie Ordynacji Podatkowej spowodowało dekodyfikację postępowania administracyjnego, wyłączając spod KPA sprawy podatkowe i tworząc dla nich odrębne postępowanie. Jest ono jednak wzorowane na KPA, dlatego – mimo iż funkcjonuje ono dopiero od stycznia 1998 r. – ma ono bardzo bogate orzecznictwo sadowe z lat poprzednich. Wiele orzeczeń NSA zapadłych przed 1stycz. 1998 r. są aktualne do obecnie obowiązujących przepisów dotyczących postępowania podatkowego.

Dużą rolę w każdej procedurze, nie tylko administracyjnej odgrywają zasady ogólne. Są one różnie definiowane w doktrynie. Janowicz określa je jako podstawowe (przewodnie) reguły postępowania uznane za takie przez ustawodawcę i wyodrębnione redakcyjnie w osobnym rozdziale¹. Według Zimmermanna zasady ogólne to przepisy wspólne dla całości danego postępowania, a ich wyodrębnienie oznacza wyróżnienie tego co jest w danym postępowaniu najważniejsze². Należy podkreślić że zasady ogólne to nie tylko wskazówki, zalecenia, ale mają one charakter wiążących norm prawnych o równym, a może i wyższym znaczeniu w stosunku do innych przepisów. Stanowisko to znalazło swoje potwierdzenie w orzeczeniu NSA z 4 czerwca 1982 r., który stwierdził, że „zasady ogólne są integralną częścią przepisów regulujących procedurę administracyjną i są dla organów administracyjnych wiążące na równi z innymi przepisami tej procedury”. W doktrynie prawa administracyjnego powszechnie uznaje się, że zasady ogólne postępowania administracyjnego odnoszą się po części do stosowania, a zwłaszcza wykładni prawa materialnego z uwagi na brak ustawowej regulacji zawierającej przepisy ogólne prawa administracyjnego. Natomiast jeżeli chodzi o postępowanie podatkowe wydaje się że taki zabieg nie wchodzi w rachubę z uwagi na to iż sama Ordynacja Podatkowa jest *sui generis* częścią ogólną prawa podatkowego.

Zasady ogólne postępowania podatkowego są zawarte w dziale IV Ordynacji, w rozdziałach od 120-129. Wymienia się 10 zasad, a są to: zasada praworządności, zasada zaufania do organów podatkowych, zasada prawdy obiektywnej, zasada czynnego udziału stron w każdym stadium postępowania, zasada przekonania, zasada szybkości postępowania, zasada pisemności, zasada dwuinstancyjności, zasada trwałości decyzji ostatecznych i zasada jawności postępowania dla strony. Dogłębne przeanalizowanie wszystkich zasad byłoby tu niemożliwe,

1 Por. Z. Janowicz, Kodeks Postępowania Administracyjnego. Komentarz, Warszawa-Poznań 1992.

2 Por. J. Zimmermann, Ordynacja Podatkowa. Komentarz. Postępowanie podatkowe, Toruń 1998.

toż omawiając wszystkie chciałbym skupić się na niektórych i to w pewnych wybranych aspektach. W tym miejscu należy wspomnieć, że niektóre zasady łączą się ze sobą lub też są na tyle ogólne, że mogłyby pochłonąć inne.

Pierwszą z wymienionych zasad o doniosłym znaczeniu jest zasada praworządności. Art. 120 O.P. mówi, że organy podatkowe działają na podstawie przepisów prawa. Jest ona konsekwencją zasady praworządności przyjętej w art. 7 Konstytucji, który mówi, że organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa. W tym miejscu należy określić znaczenie pojęcia prawa. Zgodnie z art. 87 Konstytucji źródłem powszechnie obowiązującego prawa jest konstytucja, ratyfikowane umowy międzynarodowe, ustawy i rozporządzenia. Z tego wynika, że źródłem obowiązku podatkowego nie może być akt o charakterze wewnętrznym. A takie sytuacje niestety zdarzały się. NSA wielokrotnie w swym orzecznictwie podniósł, że uchwała Radu Ministrów nie może stanowić podstawy decyzji. Podobnie jeśli chodzi o wytyczne. Również uchwała organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego nie może być źródłem prawa podatkowego co wynika z brzmienia art. 168 Konstytucji, który mówi, że jednostki samorządu terytorialnego mają prawo ustalania wysokości podatków, lecz w zakresie ustalonym w ustawie. Nie ma więc mowy o samoistnym nakładaniu podatków.

Tak więc sprawy podatkowe należy regulować w ustawie. Wynika to z art. 217 Konstytucji. Przepis ten wskazuje ustawę jako akt właściwy do nakładania podatków, określenia podmiotu i przedmiotu opodatkowania, oraz stawek podatkowych, a także określenia zasad przyznawania ulg i umorzeń, oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatku. Podobną, choć nieco „uboższą” regulację zawiera art. 4§ 2 O.P., który również ustawę wskazuje jako akt właściwy do określenia podmiotu obowiązku podatkowego, przedmiotu opodatkowania, moment powstania obowiązku podatkowego oraz stawek podatkowych. Nie ma tu jednak mowy o sprzeczności z art. 217 Konstytucji, gdyż zgodnie z zasadą bezpośredniego stosowania Konstytucji (art. 8 ust. 2) przepisy konstytucyjne zapewniają właściwy zakres spraw oddanych do regulacji ustawowej.

Kwestie nie określone w ustawach są regulowane w aktach wykonawczych, ale będących źródłem powszechnie obowiązującego prawa, a więc w rozporządzeniach. Dlatego niedozwolona jest forma zarządzenia do regulacji niektórych spraw podatkowych. Słusznie więc TK w wyroku z dnia 9 listopada 1999r. orzekł o niekonstytucyjności art. 39§3 O.P. pozwalający Ministrowi Finansów w drodze zarządzenia określić wzór formularza do oświadczeniu o wyjawieniu nieruchomości i praw majątkowych.

Problematyczne pozostaje również pojęcie przepisów prawa podatkowego ze słowniczka O.P. zawartego w art. 3. Pod tym terminem ordynacja rozumie zarówno ustawy dotyczące podatków, jak i wydane na ich podstawie akty wykonawcze. Pojęciem tym posługuje się pewna grupa przepisów m.in. art. 5 określający zobowiązanie podatkowe, art. 8, czy art. 21§2 i § 5. chodzi o to, że obowiązki i uprawnienia, o których mowa w wymienionych artykułach mogą być regulowane tylko przez ustawy podatkowe, nie zaś wszelki przepisy prawa podatkowego, a więc także w aktach

wykonawczych. Np. art. 5 sugeruje, że nie ustawy, lecz przepisy prawa podatkowego mogą określać wysokość, termin i miejsce wykonania zobowiązania podatkowego³.

Warto zwrócić uwagę na jeszcze jeden przepis O.P., a mianowicie art. 14§1 pkt 2, który mówi, iż Minister Finansów dokonuje urzędowej interpretacji prawa podatkowego. Chodzi o wykładnię prawa upowszechnioną w Biuletynie Skarbowym Ministerstwa Finansów, którą organy podatkowe są w praktyce związane. W ten sposób przepis koliduje z art. 7 Konstytucji, nakazujący organom władzy publicznej działanie na podstawie i w granicach prawa, a myśl art. 87 urzędowa interpretacja nie jest źródłem prawa – tak więc organy podatkowe mają obowiązek działania na podstawie prawa, a nie na podstawie wykładni prawa przyjętej przez Ministra Finansów. Należy tu wziąć pod uwagę postanowienie NSA z dnia 22 kwietnia 1997r., którego sentencja brzmi: „ pismo Ministerstwa Finansów nie stanowi źródła prawa podatkowego i to nie zależy, czy zawiera interpretacje korzystną czy nie dla podatnika”. Jest to nie tylko potwierdzenie stawianych tez, lecz także zapowiedź reakcji sądu administracyjnego na zastosowanie się do interpretacji przepisów prawa podatkowego, której nie podziela sąd administracyjny.

Poza tym taka wiążąca wykładnia była by sprzeczna z zasadą dwuinstancyjności, o czym będzie jeszcze mowa.

Z zasady praworządności wynika także zakaz retroakcji oraz ochrona praw nabytych, co znalazło również swój wyraz w orzecznictwie NSA⁴.

Trzeba też wskazać, że naruszenie normy art. 120 (a więc z. praworządności) zabezpieczone jest sankcją określona w art. 247 § 1 pkt 2 i 3 Ordynacji przewidującym stwierdzenie nieważności decyzji, jeżeli została wydana bez podstawy prawnej lub z rażącym naruszeniem prawa.

Kolejną zasadą ogólną postępowania podatkowego jest zasada zaufania do organów podatkowych. Ma ona swoje główne źródło w art. 2 Konstytucji – czyli zasadzie demokratycznego państwa prawnego – z której to TK wysnuł m.in. właśnie zasadę zaufania obywateli do państwa, jako nakaz lojalnego postępowania wobec obywateli. Jest to trudna zasada do wykonania dla organów i osób, których zadaniem jest odebranie ciężko zarobionych pieniędzy. Tak bowiem znaczna część podatników pojmuje działanie aparatu skarbowego dochodząc nierzadko do wniosku, że akceptowalny poziom dzielenia się dochodem z fiskusem został już dawno przekroczony. Zasada zaufania do organów podatkowych wymaga zatem, aby w toku postępowania podejmowały one takie działania, przy których podatnik będzie przekonany, iż zrobiono wszystko aby jego sprawa została załatwiona nie tylko poprawnie, lecz z daleko posuniętą zapobiegliwością; aby jego interesy nie doznały uszczerbku większego niż wynika to z konieczności zapłacenia jedynie należnej publicznej daniny. Zasada jest więc niezwykle niedookreślona prawnie, a nadzwyczaj pojemna treściowo. Zilustrował ją Sad Najwyższy w odnośnym się wprawdzie do KPA, lecz nadal aktualnym wyroku z 5 lipca 1996 r., gdzie stwierdził, „iż nawet przy założeniu, że organy podatkowe są zobowiązane do szczegól-

³ Por. C. Kosikowski, Konstytucyjność Ordynacji Podatkowej, PiP 1998, Nr 2.

⁴ Por. wyrok NSA z 5.05.1994 (nie publ.).

nej, nacechowanej rygoryzmem skrupulatności i dokładności w ocenie rzetelności ksiąg podatkowych, to nie są w tym zakresie zwolnione od obowiązku przestrzegania przepisów art. 7 i 8 KPA. W orzecznictwie sądowym utrwalił się pogląd, że wszelkie wątpliwości i niejasności dotyczące stanu faktycznego nie mogą być rozstrzygane na nie korzyść podatnika. Organy podatkowe przy ocenie rzetelności podatkowej księgi przychodów i rozchodów nie mogą zatem ograniczać postępowania dowodowego tylko do okoliczności bezpośrednio dotyczących braku wpisu w księdze, lecz są zobowiązane do równie skrupulatnego i dokładnego rozważania podnoszonych przez podatnika wyjaśnień odnoszących się do przyczyn, które spowodowały istnienie takich braków⁵. Wyrazem tej zasady może być też art. 14§ 6, zgodnie z którym nie może szkodzić podatnikowi zastosowanie się do urzędowej interpretacji Ministra Finansów. Niestety ochroną tą nie objęto udzielenie podatnikowi informacji o zakresie zastosowania przepisów prawa podatkowego na podstawie art. 14§4 O.P.

Z zasada zaufania do organów podatkowych ściśle związane są zasada informowania stron i zasada prawdy obiektywnej. Pierwsza z nich wyrażona jest w art. 121§2 Ordynacji. Zgodnie z nim organy podatkowe w postępowaniu podatkowym są zobowiązane na wniosek stron udzielać niezbędnych informacji o przepisach prawa podatkowego pozostających w związku z przedmiotem tego postępowania. Zasada ta różni się znacznie od obowiązującego odpowiednika w KPA. W ogólnym postępowaniu do obowiązku organu należy bowiem nie tylko należyte i wyczerpujące informowanie stron o okolicznościach faktycznych i prawnych, które mogą mieć wpływ na ustalenie ich praw i obowiązków będących przedmiotem postępowania, lecz ponadto czuwanie nad tym aby strony nie poniosły szkody z powodu niezajomości prawa. Orzecznictwo wydane na gruncie art. 9 KPA podkreśla, że obowiązek informowania i wyjaśniania stronom przez organ prowadzący postępowanie całokształtu okoliczności faktycznych i prawnych toczącej się sprawy powinien być rozumiany tak szeroko, jak to tylko możliwe. Tymczasem na gruncie O.P. organ podatkowy ma obowiązek udzielenia informacji tylko na żądanie strony i tylko w toczącym się postępowaniu. Jest to bardzo istotne pogorszenie sytuacji podatnika, pociągający za sobą naruszenie zasadę zaufania obywateli do organów podatkowych. W sytuacji gdy organy podatkowe mają obowiązek udzielenia informacji tylko na żądanie strony, podatnik nie może mieć pewności, że jego działanie lub zaniechane nie wywołuje niekorzystnych dla niego skutków prawnych. Świadomość prawna przeciętnego obywatela jest niewielka, nie będzie więc on wiedział kiedy takie żądanie zgłosić. Przepisy podatkowe są bardzo skomplikowane, mało przejrzyste, często nieczytelne, dlatego art. 9 KPA miał takie istotne znaczenie w postępowaniu podatkowym, charakteryzującym się przecież nierównością podmiotów stosunku materialno - prawnego, oraz podwójną rolą organu podatkowego, który jest jednocześnie stroną i sędzią we własnej sprawie. W literaturze podkreśla się, że nie wolno dla rzekomych korzyści państwa wykorzystywać niezajomości prawa przez laików, gdy stają oni twarzą w twarz z administracją. Jest to faktycznie powrót do zasady ignorantia iuris nocet.

⁵ J.L. Kamiński, Zasady cegilne postępowania podatkowego, Doradca Podatkowy 1998 Nr 15/16, 17 i 19.

Przy okazji omawiania tej zasady warto wspomnieć o obowiązku organów podatkowych informowania podatników na ich żądanie i przed wszczęciem postępowania o zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego. Nie ma tu jednak zastosowania przepisu art. 14§6 Ordynacji, a więc podatnik stosujący się do udzielonych informacji nie ma pewności, czy to mu w przyszłości nie zaszkodzi. Na dodatek NSA w postanowieniu z dnia 2 grudnia 1998 r. stwierdził, że udzielenie informacji z art. 14§3 nie jest czynnością mieszczącą się w zakresie objętym hipotezą art. 16 ust.1 pkt 4 ustawy o NSA. Dlatego też nie przysługuje skarga na bezczynność udzielenia informacji. W związku z tym uprawnienie z art. 14§3 staje się fikcją, a nie gwarancją praw dla podatnika.

Z zaufaniem do organów podatkowych związana jest także zasada prawdy obiektywnej wynikająca z art. 122 O.P. Przepis ten zobowiązuje organ podatkowy do podejmowania w toku postępowania wszelkich niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy. Należy pamiętać, że w ogólnym postępowaniu administracyjnym stan faktyczny niejednokrotnie jest tworzony w toku sprawy administracyjnej. W ogólnym postępowaniu organ może mieć zatem do czynienia ze zmieniającymi się okolicznościami sprawy, będzie więc dokonywał ustaleń faktycznych odnoszących się do zdarzeń, które jeszcze się dzieją. Organ podatkowy ma natomiast do czynienia ze określonym zaszłym już zdarzeniem z którym ustawa łączy powstanie zobowiązania podatkowego. Ta zasadnicza różnica wpływa na sposób dokonywania ustaleń faktycznych, a także na konstrukcję rozwiązań szczegółowych. Niezmienna pozostaje jednak zasada, iż to na organie podatkowym ciąży obowiązek zgromadzenia, a następnie wyczerpującego rozpatrzenia całego materiału dowodowego.

Zasada prawdy obiektywnej ma szereg szczególnych unormowań zawartych w rozdz. 11 działu IV Ordynacji dotyczącym postępowania dowodowego. W szczególności należy wymienić art. 187, który mówi, iż organ podatkowy jest obowiązany zebrać i w sposób wyczerpujący rozpatrzeć cały materiał dowodowy. Organ w postępowaniu dowodowym ocenia na podstawie swobodnej oceny dowodów, o czym mówi art. 191 Ordynacji. Zgodnie z nim organ podatkowy ocenia na podstawie zebranego materiału dowodowego czy dana okoliczność zastała udowodniona.

Zasada prawdy obiektywnej łącznie z zasadą czynnego udziału strony w postępowaniu często jest łamana przez organy podatkowe przy ocenie przez nie treści czynności cywilno – prawnych. Powszechnym zjawiskiem jest prowadzenie postępowania dowodowego w celu ustalenia rzeczywistej treści czynności prawnej bez udziału strony. Uczestnictwo to bowiem ogranicza się do zawiadomienia o wszczęciu postępowania oraz zapoznania strony z projektem decyzji podatkowej. Natomiast art.192 mówi, że okoliczność faktyczna może być uznana za udowodnioną tylko wówczas, jeżeli strona miała możliwość wypowiedzenia się co do przeprowadzonych dowodów. Organ co prawda może odstąpić od tej zasady, lecz tylko wtedy, kiedy w wyniku postępowania wszczętego na wniosek strony została wydana decyzja w całości uwzględniająca ten wniosek. Nie jest to jednak w pełni respektowane w

postępowaniu podatkowym, którego przedmiotem jest m.in. ocena rzeczywistej treści i charakteru danej czynności cywilno – prawnej. Żądanie strony przeprowadzenia dowodu z przesłuchania stron czy opinii biegłych wielokrotnie nie są brane pod uwagę, bo zdaniem organu podatkowego nie mają znaczenia dla sprawy. Iluzoryczne w związku z tym wydaje się pogłębienie zasady uczestnictwa stron w postępowaniu podatkowym, jakim w myśl art. 190§2 O.P. jest prawo do aktywnego udziału strony w przeprowadzeniu dowodu. Strona co prawda może w toku czynności dowodowej zadawać pytania świadkom i biegłym oraz składać wyjaśnienia, lecz tylko wówczas jest to możliwe, gdy organ podatkowy uzna za celowe dopuszczenie takiego dowodu. Niewłaściwe ograniczanie roli strony w postępowaniu podatkowym może zgodnie z art. 240§1 pkt 4 Ordynacji stać się podstawą wniosku o wznowienie postępowania zakończonego decyzją ostateczną⁶.

Omawiając powyższy przypadek podpierałem się kolejną ważną zasadą postępowania podatkowego, a mianowicie zasadą czynnego udziału stron w postępowaniu. Statuuje ją art. 123 O.P. Mówi on, że organy podatkowe obowiązane są zapewnić stronom czynny udział w każdym stadium postępowania, a przed wydaniem decyzji umożliwić im wypowiedzenie się co do zebranych materiałów i dowodów oraz zgłoszonych żądań. Jeżeli chodzi o przepisy szczegółowe to należy wspomnieć tu o art. 165§4 mówiącym, iż datą wszczęcia postępowania z urzędu jest dzień doręczenia stronie postanowienia o wszczęciu postępowania; a także o art. 178, przyznający stronie uprawnienie do przeglądania akt sprawy oraz sporządzania z nich notatek, kopii i odpisów. Bardzo duże znaczenie ma art. 190§1, który mówi, iż strona powinna być zawiadomiona o terminie i miejscu przeprowadzenia dowodu z zeznań świadków, opinii biegłych lub oględzin przynajmniej na 7 dni przed terminem. Ponadto strona ma nie tylko prawo brać udział w postępowaniu, lecz może również zadawać pytania świadkom i biegłym, oraz składać wyjaśnienia. Zachowanie 7 – dniowego terminu ma gwarantować stronie możliwość takiego ułożenia swoich spraw, aby mogła ona przybyć na wyznaczony termin czynności dowodowej, oraz aby miała ona odpowiedni okres czasu, podczas którego może przygotować się do niej poprzez zgromadzenie dowodów przemawiających za jej twierdzeniami. Naruszenie przez organ podatkowy tego terminu może stanowić podstawę wznowienia postępowania jako naruszenie zasady zapewnienia czynnego udziału strony w postępowaniu (art. 240§1 pkt 4).

Ponadto art. 200 O.P. zobowiązuje organ podatkowy przed wydaniem decyzji do wyznaczenia stronie 3–dniowego terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego. Strona w tym czasie może skorzystać z przysługującego jej prawa przeglądania akt sprawy i sporządzania notatek; może ponadto dokonać oceny zebranego materiału dowodowego, którą przedstawi organowi podatkowemu. Może również złożyć wnioski dowodowe, przy czym nie złożenie wniosku w 3-dniowym terminie nie pozbawia strony takiej możliwości w późniejszym stadium (art.188). Odstąpienie od zasady czynnego udziału stron przewiduje §2 art. 123. Zgodnie z nim organ podatkowy może od niej odstąpić gdy zostaną spełnione łącznie dwa warunki, a

⁶ Por. A. Hanusz, Zasada autonomii woli stron stosunków cywilnoprawnych w świetle prawa podatkowego, PiP 1998 Nr 12.

mianowicie postępowanie zostało wszczęte na wniosek strony oraz wydano w tym postępowaniu decyzję w całości uwzględniającą wniosek strony.

Kolejną zasadą jest zasada przekonywania. W ujęciu art. 124 O.P. polega ona na wyjaśnianiu stronom zasadności przesłanek, którymi organy kierują się przy załatwieniu sprawy, tak aby w miarę możliwości doprowadzić do wykonania przez stronę decyzji bez zastosowania środków przymusu. Konieczność rozważenia całego materiału dowodowego, o czym już była mowa, w powiązaniu z zasadą pisemności i z zasadą przekonywania uzewnętrznia się w wyczerpującym uzasadnieniu decyzji. Zanim więc dojdzie do wykonania decyzji organ I instancji ma obowiązek wydać nie tylko prawidłową decyzję, lecz w uzasadnieniu jej powinien przekonać podatnika, że zarówno ustalenia stanu faktycznego jak i zastosowanie tych a nie innych przepisów prawa jest w danym stanie rzeczy całkowicie nieodwracalne. Zauważyć należy, że w opozycji do tej zasady pozostaje uregulowanie art. 210§4 Ordynacji, w części dotyczącej zawartości uzasadnienia prawnego decyzji sprowadzającego się do wskazania podstawy prawnej z przytoczeniem przepisów prawa. Na gruncie KPA zasada przekonywania koreluje z wymogami stawianymi uzasadnieniu prawnemu i faktycznemu decyzji, gdyż uzasadnienie to powinno zawierać wyjaśnienie podstawy prawnej, a nie tylko jej wskazane, jak to przyjęto w O.P. Analiza „zaskarżalności” wydanych decyzji do wyższej instancji wykazuje, iż te które zawierają prawidłowe i przekonywujące uzasadnienie są znacznie rzadziej zaskarżane niż te, które zawierają krótkie i formalistycznie sformułowane uzasadnienie. Jest oczywiste, że złożenie odwołania przez „nieprzekonanego” podatnika zaowocuje ponownym postępowaniem, dodatkowymi kosztami, stratą czasu zarówno urzędu jak i podatnika. Opłacalne jest więc przestrzeganie zasady przekonywania przez organy podatkowe.

Zasada szybkości postępowania wyrażona jest w art. 125 O.P., który mówi, że organ podatkowy powinien działać w sprawie wnikliwie i szybko, posługując się możliwie najprostszymi środkami prowadzącymi do jej załatwienia. Szybkość postępowania ma w procedurze podatkowej bardzo istotne znaczenie, zarówno dla Skarbu Państwa jak i podatnika. Pobór podatków powinien się dokonywać najszybciej jak to możliwe od momentu pojawienia się dla danego podmiotu przedmiotu opodatkowania czyli od powstania obowiązku podatkowego. Wtedy bowiem gdy pojawia się dochód, przychód lub ujawnia się majątek istnieje największa szansa na pełne i prawidłowe ściąganie podatku. Każda zwłoka powoduje że źródło podatkowe może zniknąć, oraz umożliwia podatnikowi skuteczne uchylanie się od opodatkowania.

Zasada ta znajduje rozwinięcie w dalszych przepisach, w szczególności dotyczących terminów postępowania. I tak art. 139 nakłada na organ podatkowy obowiązek załatwienia sprawy wymagającej przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w ciągu jednego miesiąca od złożenia wniosku. Warto tu zwrócić uwagę na niedawną zmianę tego przepisu. Otóż wcześniej termin do załatwienia takiej „skomplikowanej sprawy” wynosił jeden miesiąc, ale od dnia wszczęcia postępowania. Obecne rozwiązanie sprzyja podatnikowi oraz pozwala organowi podatkowemu prowadzić postępowanie w sposób budzący zaufanie do nich. Jeżeli

chodzi natomiast o sprawy, które mogą być rozstrzygnięte na podstawie dowodów przedstawionych przez stronę, bądź które nie wymagają przedstawienia dowodów, informacji lub wyjaśnień powinny być załatwione niezwłocznie. W przypadku nie załatwienia sprawy przez organ podatkowy we właściwym terminie obowiązany jest on zawiadomić o tym stronę wraz z podaniem przyczyn niedotrzymania terminu oraz wskazać nowy termin załatwienia sprawy. Jeżeli w tym „nowym” terminie organ nie załatwi sprawy, stronie przysługuje skarga do organu podatkowego wyższego stopnia.

Dla podatnika szybkość postępowania ma znaczenie również ze względu na bieg odsetek za zwłokę. Nie można przyjmować założenia, że podatnik ma obowiązek samoobliczenia i wie z góry jaki podatek ma zapłacić. A w związku z tym, że nie powinien zwlekać z zapłatą i narażać się na odsetki za zwłokę. Gdyby tak było istotnie, że podatnik ma zawsze pewność co do jego materialnego obowiązku podatkowego, zbędna byłaby cała procedura podatkowa. Domniemanie wiedzy i świadomości podatnika jego obowiązku podatkowego jest racjonalne tylko dla przypadków świadomego i celowego unikania opodatkowania. Nie jest ona w szczególności właściwa dla tych sytuacji, w których zobowiązanie powstaje bez przyczynienia się do tego podatnika, wskutek niejasnych przepisów, zmiennych interpretacji, czy niewłaściwej informacji. Naruszenie zasady szybkości postępowania odbija się więc niekorzystnie przede wszystkim na podatniku. Tymczasem zasady tej nie stosuje się do czynności sprawdzających, ani do postępowania kontrolnego (art.280 i art.292). W praktyce oznacza to, że zasada szybkości postępowania w wielu przypadkach ma zastosowanie zaledwie przez kilka dni od momentu wszczęcia postępowania do chwili doręczenia decyzji podatkowej. Znaczenie tej zasady, nie tylko dla samej procedury, lecz dla realizacji celu fiskalnego opodatkowania powinno powodować rozciągnięcie jej stosowania na całe prawo podatkowe jako zasady ogólnej i podporządkowania jej rozwiązań szczególnych⁷.

W wielu przypadkach organy podatkowe wyznaczają termin, w którym strona obowiązana jest dokonać pewnych czynności lub stawić się w urzędzie. Często wówczas stosuje się w wezwaniu oznaczenie terminu, który pozornie sprzyja szybkości postępowania, lecz realizuje te zasadę w sposób nieprawidłowy. Na przykład dla wezwań stosuje się takie formuły jak „niezwłocznie” lub „natychmiast”. Niekiedy przy oznaczeniu terminu datą czas między wezwaniem a terminem stawienia się jest taki krótki, że strona nie jest w stanie tak ułożyć swoich spraw, aby bez szkody dla swoich interesów stawić się w urzędzie organu podatkowego. W orzecznictwie przyjęto (zgodnie z wyrokiem NSA z dn.21.06.1996r.), że „termin załatwienia sprawy może być uznany za skutecznie wyznaczony w trybie art.36 KPA (art.140 §1 OP), jeżeli zostaje wyznaczony przez organ właściwy do załatwienia sprawy zgodnie z art.57 KPA (art.161 OP), (to jest w dniach, tygodniach lub miesiącach) i z zachowaniem ogólnej zasady szybkości postępowania (określonej w art.12 KPA).

Następną zasadą jest zasada pisemności, zgodnie z którą sprawy podatkowe są załatwiane w formie pisemnej. Podobna zasada istnieje w ogólnym postępowaniu administracyjnym uregulowanym w KPA. Jednakże ordynacja podatkowa nieco sze-

⁷ Por. C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, Ordynacja Podatkowa. Komentarz.

rzej i rygorystycznej pojmuje te zasadę. Wynika to z brzmienia art.14 §1 KPA, a zwłaszcza z uregulowaniem wyjątku od tej zasady. KPA zezwala na ustne załatwienie sprawy, gdy przemawia za tym interes strony, a przepis prawa nie stoi temu na przeszkodzie, natomiast ordynacja wymaga do tego (tj. do ustanowienia wyjątku) rozstrzygnięcia w drodze ustawowej. Rozwiązanie takie należy uznać za słuszne. Znakomita większość dowodów w postępowaniu podatkowym to dowody na piśmie. Nawet wówczas, gdy księgi podatkowe sporządza się na magnetycznych nośnikach informacji przepisy przewidują konieczność dokonywania i przechowywania wydruków (§31 Rozporządzenia z 14.05.1999r.). Nie dopuszcza się możliwości ustnego złożenia zeznania podatkowego. Możliwość wydania decyzji ustnie w drodze wymiaru doraźnego przewidywał dekret w postępowaniu podatkowym z 1946r. Zasada pisemności postępowania też oznacza zachowanie określonej formy. Zeznania składa się na określonych wzorach druków. Orzecznictwo nie akceptuje nawet takich uproszczeń postępowania podatkowego, które polegają na przykład na dokonaniu zwrotu podatków na podstawie adnotacji urzędu skarbowego dotyczącej zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym zamieszczonej w deklaracji. Nie może być taka adnotacja uznana ani za decyzję ani za dowód wydania decyzji ustnej (wyrok NSA z 17.10.1996r.).

Zasada dwuinstancyjności wyraża uprawnienie podatnika do rozstrzygnięcia sprawy dwukrotnie, w dwóch organach, z których organ odwoławczy kontroluje poprzez wydanie decyzji rozstrzygnięcie organu I instancji. Dwuinstancyjność postępowania jest wyrazem prawa do obrony. Źródło swoje bierze z Konstytucji, która w art. 78 stwierdza, że każda ze stron ma prawo do zaskarżenia orzeczeń i decyzji wydanych w I instancji. Zasada ta znajduje rozwinięcie i konkretyzację w przepisach dotyczących odwołania od decyzji podatkowej. Prawo do drugiej instancji ma zastosowanie w ściśle określonych przypadkach również w stosunku do postanowień. Organy odwoławcze działają tak jak organy I instancji, czyli przeprowadzają postępowanie i wydają decyzję w tej samej sprawie. Zgodnie z wyrokiem NSA z 20 stycznia 1998 r. zasada dwuinstancyjności oznacza że organ odwoławczy obowiązany jest ponownie rozpatrzyć i orzec w sprawie rozstrzygniętej decyzją I instancji. Organ ten nie może zatem ograniczyć się tylko do kontroli decyzji, czy też rozpatrzenia zasadności argumentów organu I instancji. Istotą dwuinstancyjności jest zatem wydanie rozstrzygnięcia merytorycznego, a nie jedynie formalna kontrola decyzji. Uznaje się iż dla realizacji tej zasady konieczne jest aby rozstrzygnięcia w I i II instancji zostały poprzedzone przeprowadzeniem przez każdy z organów postępowania umożliwiającego osiągnięcie celów, dla których postępowanie to jest prowadzone. Prawo podatnika do dwuinstancyjności postępowania oznacza, że organ podatkowy nie może zastępować w czynnościach postępowania oraz przy podejmowaniu decyzji organu I instancji. Rozstrzygnięcia organu II instancji mogą kształtować tylko te okoliczności, które zastały podane przez organ podatkowy w uzasadnieniu decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego. W takim przypadku, gdy organ odwoławczy wykracza poza zgromadzone w I instancji dowody i kreuje własne postępowanie w oparciu o dowody nie brane pod uwagę w I instancji, dochodzi często również do naruszenia zasady czynnego udziału stron w każdym stadium postępowania.

Zasada dwuinstancyjności przejawia się również w tym, że organ odwoławczy nie może ingerować w tok prowadzenia postępowania przez organ I instancji. Może to uczynić wyłącznie po zakończeniu postępowania w I instancji. NSA w jednym ze swoich orzeczeń stwierdził, że „praktyka wydawania poleceń przesądających o treści decyzji przed przeprowadzeniem postępowania wyjaśniająco-dowodowego przez organ I instancji oznacza faktycznie naruszenie właściwości instancyjnej tego organu i ponadto czyni iluzorycznymi gwarancje procesowe stron zarówno w toku zbierania i rozpatrywania materiału dowodowego, jak i następnie przy korzystaniu ze środków odwoławczych. Organ wyższego stopnia upoważniony jest wprawdzie do udzielania pouczeń i poleceń służbowych organowi podporządkowanemu także w sprawach indywidualnych, ale owe pouczenia i polecenia nie mogą przesądzać o treści decyzji, lecz zobowiązywać jedynie, np. do wszczęcia postępowania, przeprowadzenia określonego dowodu, skrócenia terminów załatwienia sprawy, albo też przypominać o konieczności uwzględnienia określonych zasad i priorytetów „polityki administrowania” jako przesłanek rozstrzygnięcia” (orz. z 14.02.1984r.).

W tym miejscu należy ponownie spojrzeć na dokonywaną przez Ministra Finansów urzędowa interpretacje przepisów prawa podatkowego. W przypadku zastosowania się do takiej interpretacji przez izbę skarbową przy wydawaniu decyzji, odwołanie od takiej decyzji nie daje podatnikowi szans na odmienne rozstrzygnięcie organu II instancji (czyli Ministra Finansów).

Naruszenie zasady dwuinstancyjności jest rażącym naruszeniem prawa w rozumieniu art. 247 §1 pkt3 O.P. i pociąga za sobą stwierdzenie nieważności decyzji.

Kolejna zasada to zasada trwałości decyzji ostatecznych. Art. 128 Ordynacji mówi, że decyzje od których nie przysługuje odwołanie w postępowaniu podatkowym, są ostateczne. Decyzjami od których nie przysługuje odwołanie są decyzje wydane w postępowaniu odwoławczym, oraz decyzje organu I instancji od których nie wniesiono odwołania w terminie 14 dni od doręczenia decyzji. Istnieje oczywiście możliwość zaskarżenia decyzji do NSA, co wynika z ustawy o NSA, a nie bezpośrednio z O.P., a więc inaczej niż na gruncie KPA. Decyzja ostateczna korzysta z domniemania legalności, a to oznacza że do chwili jej uchylenia lub stwierdzenia jej nieważności decyzja może być przez stronę wykonywana. Uchylenie decyzji lub stwierdzenie jej nieważności jest wyjątkiem od zasady trwałości decyzji ostatecznych i może nastąpić tylko w przypadkach przewidzianych w O.P. oraz ustawach podatkowych. Zachowanie trwałości decyzji ostatecznych służy ochronie praw nabytych podatnika i ochronie ogólnego porządku prawnego. Tylko nowa decyzja wydana w przepisany prawem trybie może zmienić decyzję ostateczną. Prawo podatkowe zawiera niestety takie instytucje które podważają zasadę trwałości ostatecznej decyzji. Przykładem tego jest możliwość wydania decyzji w tej samej sprawie przez urząd skarbowy oraz przez inspektora kontroli skarbowej na podstawie ustawy o kontroli skarbowej z 1991r. Nie można wykluczyć, że w tym samym czasie może się toczyć postępowanie przed organem podatkowym, oraz przed organem kontroli skarbowej i obydwa organy mogą wydać dwie decyzje w tej samej sprawie. Nie wyklucza to możliwości uchylenia takich nieprawidłowości przez NSA. Jednak wkomponowanie takiej instytucji w istniejący porządek praw-

ny nie jest rozwiązaniem, które zasługiwało by na aprobatę. Zasada trwałości decyzji w postępowaniu podatkowym nie rozwiązuje do końca problemu praw nabytych. Rozwiązania dotyczą spraw podatkowych zapadają w różnych procedurach, w tym także w toku czynności sprawdzających, albo czynności kontrolnych. Zakończenie tych postępowań bez konsekwencji dla podatnika nie gwarantuje, że nie będzie on kontrolowany jeszcze wielokrotnie. Mimo tożsamości zakresu i przedmiotu postępowania kontrolnego, negatywny wynik tego postępowania nie wywołuje takiego skutku jak umorzenie postępowania, co było by logicznym następstwem przeprowadzenia kontroli. Choć nie można wysuwać postulatu całkowitego wyłączenia możliwości powrotu do spraw kontrolowanych, gdyż blokowało by to w wielu przypadkach prawidłowe ustalenie zobowiązania, pożądane jest aby regulacje prawne postępowania podatkowego przewidywały ograniczenia wielokrotnych kontroli podatnika do rzeczywiście uzasadnionych przypadków⁸.

Zasada jawności postępowania jest nowym rozwiązaniem nie znanym na gruncie KPA. Ma ona chronić strony przed wglądem w jej sprawy indywidualne, będące przedmiotem postępowania podatkowego, przez osoby trzecie. Przepis art. 129 O.P. sformułowany jest w ten sposób, jakby nie przewidywał udziału w postępowaniu także organu podatkowego. Przyjąć należy, że postępowanie nie może być jawne wyłącznie dla stron, gdyż oczywisty jest udział w nim organu podatkowego. Opierając się na tym założeniu przyjąć należy, że ochronę ma zapewnić podatnikowi właśnie organ podatkowy, co oznacza zakaz ujawniania przez ten organ nie tylko przebiegu i treści danych o toczącym się postępowaniu, lecz także sam fakt jego prowadzenia. Wyjątkiem od tej zasady jest art. 150 O.P. przewidujący możliwość wezwania publicznego adresata do odbioru pisma w drodze opublikowania wezwania w dzienniku o zasięgu ogólnopolskim. Ponadto zasada ta podobnie jak pozostałe zasady ogólne postępowania podatkowego nie ma zastosowania przy czynnościach sprawdzających oraz czynnościach kontrolnych. Jeżeli na tym etapie postępowania podatkowego nie obowiązuje ograniczenie jawności postępowania to obowiązywanie tej zasady jest w istocie fikcją⁹.

Jeżeli dodać do tego że nie przestrzeganie tej zasady nie wywołuje żadnych sankcji, jest to konstrukcja na tyle ułomna, że wymaga kompleksowej rekonstrukcji. Istnieje pogląd w doktrynie, że sankcją może być hipoteza wskazana w art. 240§ 1 pkt 4, a więc możliwość wznowienia postępowania, jeżeli strona nie z własnej winy nie brała udziału w postępowaniu.

Spośród wymienionych zasad nie ma kilku, które obowiązują na gruncie KPA. Chodzi o zasady uwzględniania z urzędu interesu społecznego i słusznego interesu obywatela, ugodowego załatwienia spraw, czy zaskarżalności decyzji do NSA. Natomiast ordynacja wprowadza jedną zasadę – zasady jawności – która nie jest ujęta w ogólnym postępowaniu administracyjnym.

Zasady ogólne każdego postępowania znajdują odzwierciedlenie i rozwinięcie w szczegółowych przepisach proceduralnych. Zasady te są stosowane wspólnie z innymi rozwiązaniami proceduralnymi, a nawet za pośrednictwem tych rozwiązań. Tam też należy szukać dla norm wynikających z zasad ogólnych.

⁸ Por. ibidem.

⁹ Por. ibidem.