

PIOTR PIETRASZ

doktor

adiunkt w Katedrze Prawa Administracyjnego

Wydział Prawa Uniwersytetu w Białymstoku

sędzia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku

Rzeczpospolita Polska

## Sądowa kontrola działalności administracji skarbowej a kryzys finansowy

I. Zasadniczym celem referatu jest wskazanie na szczególne znaczenie sądowej kontroli działalności administracji skarbowej, sprawowanej przez sądy administracyjne, w dobie kryzysu finansowego. Ponadto w referacie autor pragnie zwrócić uwagę na funkcjonującą w ramach sądownictwa administracyjnego w Polsce instytucję prawa pomocy ułatwiającą realny dostęp do sądu w trudnym okresie kryzysu finansowego.

II. Nieodłącznym skutkiem kryzysu finansowego jest potencjalny spadek wpływów z danin publicznych do budżetu związku publicznoprawnego. Jest to zjawisko niekorzystne z perspektywy każdego beneficjenta ciężarów publicznych. Konsekwencją takiego stanu rzeczy może okazać się podejmowanie określonych działań w celu ograniczenia owego spadku i zagwarantowania jak najwyższych, stałych wpływów do budżetu. Działania te mogą w szczególności polegać na podwyższaniu istniejących podatków, wprowadzaniu nowych podatków, a także uszczelnieniu systemu podatkowego przez aparat skarbowy poprzez podjęcie działań celem wydobycia wszystkich należnych podatków, w tym także tych, które do tej pory pozostawały w tzw. szarej strefie. **Ogólnie panujący kryzys mobilizuje organy podatkowe do większej skrupulatności.** Kontrole podatkowe ukierunkowują się na te obszary, które do tej pory były pomijane. W ramach działań ograniczających spadek wpływu do budżetu organy skarbowe mogą intensyfikować działania w zakresie weryfikacji samoobliczenia podatków. Chęć osiągnięcia jak najwyższych wpływów może jednak przesłonić zasadę działania organów podatkowych na podstawie i w ramach prawa. Z uwagi na skomplikowany charakter norm materialnych prawa podatkowego nie trudno tu zresztą o wadliwe stosowanie tego prawa.

Mimo iż w zasadzie konieczność obciążeń podatkowych jest powszechnie akceptowana ze względu na zrozumiałe potrzeby wydatkowania przez związek publicznoprawny środków pieniężnych na cele generalnie aprobowane, należy zdawać sobie sprawę ze sprzeczności interesów indywidualnego podatnika i wierzyciela podatkowego. Polega ona, ogólnie mówiąc, na tym, że państwo chciałoby brać więcej

podatków niż podatnik chciałby płacić<sup>1</sup>. Taka postawa związku publicznoprawnego prowadzi do przekonania, że z punktu widzenia przeciętnego podatnika, podatek należy uznać za zło konieczne. Dlatego też podatek pobudza do szukania form i środków, które umożliwiają skuteczne ominięcie obowiązku podatkowego. Jednak gdy podatnik zdoła się uwolnić od podatku, to władza podatkowa zawsze próbuje „uwięzić” go ponownie<sup>2</sup>. Opodatkowany często dąży do „wymknięcia się” spod ciężaru podatkowego w całości lub przynajmniej w części. Jest to naturalna reakcja obronna na zjawisko podatku. Problem ten towarzyszy podatkom od początku ich istnienia. Można dojść do wniosku, że obrona przed podatkiem, od chwili jego ustanowienia zawsze była ważnym zajęciem dla podatnika<sup>3</sup>. Zjawisko to może nasilać się jednak w dobie kryzysu finansowego.

Konsekwencją przedstawionego wyżej stanu rzeczy może okazać się wzrost fiskalizmu aparatu skarbowego. Chęć utrzymania na stałym poziomie wpływów do budżetu powoduje, że organy skarbowe sięgają po podatki również tam, gdzie w świetle prawa nie ma podstaw do ich ustalania lub też określania. Fiskalizm wiąże się z określoną polityką finansową, czyli świadomym i celowym działaniem organów administracji publicznej, polegającym na realizacji jak najwyższych wpływów do budżetu za pomocą określonych działań. Instrumentami realizacji bieżącej polityki władzy skarbowej są akty prawnofinansowe<sup>4</sup>, w tym przede wszystkim decyzje podatkowe. Fiskalizm wyraża się zatem najczęściej w decyzjach podatkowych. Jego przejawy można jednak odnaleźć także w pisemnych interpretacjach prawa podatkowego oraz w postanowieniach wydawanych w toku postępowania egzekucyjnego.

**III.** Uwzględniając przedstawione powyżej rozważania dotyczące możliwych zachowań organów podatkowych w dobie kryzysu finansowego, nasuwa się spostrzeżenie o niezwykle istotnej roli sądów administracyjnych sprawujących kontrolę działania organów administracji skarbowej. Poddanie na początku lat 80. ubiegłego wieku spraw podatkowych kognicji Naczelnego Sądu Administracyjnego spowodowało, że prawo podatkowe stało się sądowną dziedziną prawa<sup>5</sup>.

Sądowa kontrola administracji wynika wyraźnie z art. 45 ust. 1, art. 77 ust. 2 i art. 184 Konstytucji<sup>6</sup>. Każdy ma prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki przez właściwy, niezależny, bezstronny i niezawisły sąd (art. 45 ust. 1). Konstytucyjne określenie przedmiotowego zakresu prawa do sądu odnosi się do każdej sprawy, a nie tylko do określonej kategorii spraw. Może zatem dotyczyć spraw z zakresu wykonywania administracji publicznej, w tym także skarbowej. Przy czym pojęcie sprawy ma w tym przypadku charakter autonomiczny. Obejmuje bowiem wszelkie sytuacje, bez względu na szczegółowe regulacje proce-

1 J. Harasimowicz, Dochodowa funkcja podatków a problemy opodatkowania, (w:) E. Chojna-Duch, W. Goronowski (red.), Księga jubileuszowa Profesora dr. Leona Kurowskiego. Podstawowe zagadnienia prawa finansowego i polityki finansowej w Polsce w latach 1989-1997, Warszawa 1997, s. 47.

2 A. Gomułowicz, J. Małecki, Podatki i prawo podatkowe, Warszawa 2002, s. 216.

3 *Ibidem*

4 C. Kosikowski, E. Ruśkowski (red.), Finanse publiczne i prawo finansowe, Warszawa 2006, s. 36.

5 B. Brzeziński, Wstęp do nauki prawa podatkowego, Toruń 2001, s. 93.

6 Ustawa z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.).

duralne, w których pojawia się konieczność rozstrzygnięcia o prawach danego podmiotu, o ile natura danych stosunków prawnych wyklucza arbitralność rozstrzygnięcia o sytuacji prawnej danego podmiotu przez drugą stronę tego stosunku<sup>7</sup>. Ustawa nie może nikomu zamykać drogi sądowej dochodzenia naruszonych wolności lub praw (art. 77 ust. 2 Konstytucji). Wymiar sprawiedliwości sprawowany przez sądy administracyjne sprowadza się zasadniczo do kontroli działalności administracji publicznej (art. 184 Konstytucji oraz art. 1 § 1 prawa o ustroju sądów administracyjnych<sup>8</sup>). Kontrola ta sprawowana jest pod względem zgodności z prawem, jeżeli ustawy nie stanowią inaczej (art. 1 § 2 ww. ustawy).

Zapewnienie jednostce ochrony przed arbitralnością organu władzy publicznej jest istotną cechą demokratycznego państwa prawnego<sup>9</sup>. Stąd też w demokratycznym państwie prawa niezbędne jest poddanie kontroli sądowej i ochronie sądu wszystkich działań administracji publicznej, za pomocą których mogą być nakładane obowiązki na obywatela<sup>10</sup>, jak również ograniczane jego prawa. Kontrola sądowa stanowi nieodłączną formę zagwarantowania zgodnego z prawem działania administracji publicznej w jej stosunkach z obywatelami<sup>11</sup>.

Pamiętać należy, że w myśl art. 84 Konstytucji każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Przepis ten kładzie nacisk na fakt, że obowiązek zapłaty podatku wynikać musi z ustawy<sup>12</sup>. Jeżeli zatem podatnik uzna, że organy administracji skarbowej nałożyły na niego powinność zapłaty podatku ponad miarę, tj. w wysokości nie znajdującej ustawowego uzasadnienia, jest uprawniony do złożenia skargi na ostateczną decyzję organu administracji skarbowej.

Funkcjonowanie administracji skarbowej wiąże się z szerokim zakresem form działania tej struktury. Oprócz indywidualnych aktów administracyjnych wydawanych w sformalizowanym postępowaniu (postanowienia oraz decyzje podatkowe) organy te podejmują w ramach własnych kompetencji szereg innych aktów i czynności, które dotyczą często bezpośrednio praw oraz obowiązków podmiotów trzecich (obywateli). Co jest jednak szczególnie istotne, zachowania te wywołują konkretne skutki prawne, w tym również w sferze praw i wolności obywateli.

Formy działania organów administracji skarbowej, w których realizowana może być polityka fiskalizmu, to decyzje administracyjne (podatkowe), postanowienia wydawane w postępowaniu administracyjnym (podatkowym), na które służy zażalenie albo kończące postępowanie, a także postanowienia rozstrzygające sprawę co do istoty; postanowienia wydane w postępowaniu egzekucyjnym i zabezpieczającym, na które służy zażalenie; inne niż decyzje podatkowe i określone wyżej posta-

7 J. Oniszczyk, Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego na początku XXI wieku, Kraków 2004, s. 736-737.

8 Ustawa z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. Nr 153, poz. 1269 ze zm.).

9 Orzeczenie TK z 24 czerwca 1997 r., K. 21/96, OTK ZU 1997, nr 2, poz. 23, s. 229.

10 J. Zimmermann, O tzw. „działaniach bezpośrednio zobowiązujących” w administracji publicznej (w.), Procedura administracyjna wobec wyzwań współczesności, Łódź 2004, s. 227.

11 T. Woś, H. Knysiak-Molczyk, M. Romańska, Postępowanie sądownoadministracyjne, Warszawa 2007, s. 25 i n.

12 B. Brzeziński, *op. cit.*, s. 115.

nowienia, akty lub czynności z zakresu administracji publicznej dotyczące uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa oraz pisemne interpretacje przepisów prawa podatkowego wydawane w indywidualnych sprawach. Wskazane powyżej akty i czynności objęte są zakresem kontroli sprawowanej przez sądy administracyjne, określonym w art. 3 § 2 ustawy o postępowaniu przed sądami administracyjnymi<sup>13</sup>.

IV. Kryzys finansowy, jak już wcześniej wskazano, może wiązać się z ogólnym kryzysem w gospodarce. Kryzys w gospodarce prowadzi nieuchronnie do ubożenia społeczeństwa. Realizacja prawa do sądu wiąże się z koniecznością ponoszenia kosztów. Koszty te to przede wszystkim wpis sądowy, który nie powinien być zbyt wysoki, bowiem nie może stanowić bariery finansowej dochodzenia realizacji konstytucyjnej zasady prawa do sądu oraz wydatki związane z nabyciem usług fachowej obsługi prawnej.

Zagadnienie ponoszenia kosztów postępowania sądowego jest istotnym i zarazem dyskusyjnym problemem funkcjonowania wymiaru sprawiedliwości. Wiąże się ono z uwarunkowaniem podjęcia postępowania sądowego od wniesienia stosownej opłaty oraz obejmuje także kwestie kosztów zastępstwa procesowego<sup>14</sup>. Zgodnie z art. 220 § 1 p.p.s.a. zasadą jest, że sąd nie podejmie żadnej czynności na skutek pisma, od którego nie zostanie uiszczona należna opłata. Obowiązek uiszczenia wpisu od skargi jest zatem czynnikiem wyznaczającym granicę prawa do sądu administracyjnego<sup>15</sup>. Niemniej istotne znaczenie ma także zagwarantowanie stronie, której na to nie stać, fachowej pomocy. Pomoc ta w określonych sytuacjach jest nieodzowna. Zauważyć należy, że wniesienie środka odwoławczego od orzeczenia sądu administracyjnego pierwszej instancji obwarowane jest tzw. przymusem adwokackim.

Ustawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi przewiduje rozwiązania zapewniające podmiotom znajdującym się w trudnej sytuacji finansowej (materiałnej) możliwość obrony swoich praw przed sądem administracyjnym, mimo braku środków finansowych potrzebnych do poniesienia należnych kosztów sądowych. Ponadto ustawa przewiduje także ustanowienie na rzecz podmiotu znajdującego się w trudnej sytuacji materialnej adwokata, radcy prawnego, doradcy podatkowego lub rzecznika patentowego. Rozwiązanie to ujęto w ramach instytucji pomocy prawnej uregulowanej w oddziale II działu V dotyczącego kosztów postępowania. Instytucja ta określana jest także mianem prawa ubogich<sup>16</sup>. Prawo pomocy ma zatem na celu realizację w postępowaniu sądownoadministracyjnym prawa do sądu.

Zgodnie z art. 245 § 1 p.p.s.a., prawo pomocy może być przyznane w zakresie całkowitym lub częściowym. W zakresie całkowitym obejmuje zwolnienie od kosztów sądowych oraz ustanowienie adwokata, radcy prawnego, doradcy podatkowego

13 Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.), zwana dalej p.p.s.a.

14 R. Hauser, Zwolnienie od kosztów sądowych – prawo ubogich, (w:) Państwo w służbie obywateli. Księga jubileuszowa Jerzego Świątkiewicza, Warszawa 2005, s. 209 i n.

15 R. Mikosz, M. Zirk-Sadowski, Granice prawa do sądu administracyjnego w Rzeczypospolitej Polskiej, „Zeszyty Naukowe Naczelnego Sądu Administracyjnego” 2007, nr 3, s. 35 i n.

16 R. Hauser, *op. cit.*, s. 209 i n.

lub rzecznika patentowego (art. 245 § 2 p.p.s.a.). Natomiast w zakresie częściowym obejmuje zwolnienie tylko od opłat sądowych w całości lub w części albo tylko od wydatków albo od opłat sądowych i wydatków lub obejmuje tylko ustanowienie adwokata, radcy prawnego, doradcy podatkowego lub rzecznika patentowego (art. 245 § 3 p.p.s.a.).

Przesłanki warunkujące przyznanie prawa pomocy dotyczą zasadniczo sytuacji materialnej skarżącego, a ta często jest uzależniona od sytuacji gospodarczej w kraju i czynników mających na nią wpływ. Jednym z takich czynników jest niewątpliwie kryzys gospodarczy towarzyszący kryzysowi finansowemu. Przesłanki te są zróżnicowane w zależności od tego, czy skarżący jest osobą fizyczną czy też osobą prawną lub jednostką organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej. Przyznanie prawa pomocy osobie fizycznej następuje – w zakresie całkowitym – gdy osoba ta wykaże, że nie jest w stanie ponieść jakichkolwiek kosztów postępowania, natomiast w zakresie częściowym – gdy wykaże, że nie jest w stanie ponieść pełnych kosztów postępowania, bez uszczerbku utrzymania koniecznego dla siebie i rodziny (art. 246 § 1 p.p.s.a.). Z kolei osobie prawnej, a także innej jednostce organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej, prawo pomocy może być przyznane – w zakresie całkowitym – gdy wykaże, że nie ma żadnych środków na poniesienie jakichkolwiek kosztów postępowania i w zakresie częściowym – gdy wykaże, że nie ma dostatecznych środków na poniesienie pełnych kosztów postępowania (art. 246 § 2 p.p.s.a.).

V. Sądownictwo administracyjne, jak się wydaje, nie może pozostawać w biernej pozycji w odniesieniu do kryzysu finansowego i jego skutków. Obowiązujące rozwiązania prawne, w tym dotyczące zakresu sądowej kontroli administracji publicznej (przede wszystkim skarbowej) oraz umożliwiające dostęp do sądu podmiotom znajdującym się w trudnej sytuacji materialnej, pomimo iż mają charakter uniwersalny, mogą sprostać wyzwaniu ochrony praw jednostki przed nielegalnymi działaniami administracji publicznej w dobie kryzysu finansowego. Szeroki zakres sądowej kontroli administracji oraz łatwy dostęp do sądu administracyjnego tworzą zatem wystarczające gwarancje ochrony interesów jednostki w dobie kryzysu finansowego.

## **Annotation**

In the time of economic crisis the need to keep the budget income at the same level causes that the tax administration tries to find additional taxes in the field where there is no such possibility. Therefore, the role of administrative courts jurisdiction in the field of control of tax administration activity is emphasized in the article. The administrative courts supervise almost all tax administration activities which refer to the government fiscal policy.

Nevertheless, the article points out so called right of help, also known as the right of the poor, which in the time of crisis guarantees the constitutional right to court.