

KIERUNKI NAPRAWY SYSTEMU GROMADZENIA DOCHODÓW PUBLICZNYCH

CEZARY KOSIKOWSKI

I. Uwagi ogólne

Gromadzenie dochodów publicznych jest konieczne, lecz musi odbywać się na podstawie racjonalnego systemu, stworzonego przez państwo w sposób świadomy i profesjonalny w drodze działań legislacyjnych. Polska takiego systemu nie ma. Powinnością każdego państwa jest utrzymywanie systemu dochodów publicznych na poziomie odpowiadającym potrzebom publicznym oraz z poszanowaniem zasady stabilności prawa. Tych właściwości polski system dochodów publicznych również nie posiada. Przez to jest niesprawny.

Jeśli system dochodów publicznych nie jest sprawny, należy go zmienić, poddając weryfikacji obowiązujące konstrukcje prawne poszczególnych danin publicznych oraz funkcjonujący system gromadzenia dochodów publicznych. W Polsce zmian dotyczących dochodów publicznych dokonuje się przede wszystkim ze względu na brak środków publicznych na finansowanie wydatków publicznych lub jedynie dla zmniejszenia deficytu budżetowego. Nie bierze się przy tym pod uwagę kondycji finansowej podatników, czyli gospodarstw domowych i przedsiębiorców. Tymczasem zmniejszenie obciążenia fiskalnego tych podmiotów może prowadzić do zmniejszenia zapotrzebowania na środki publiczne finansujące konsumpcję indywidualną¹, czyli do racjonalizacji wydatków publicznych.

Reforma systemu dochodów publicznych w Polsce wymaga zarówno poprawy struktury obciążeń daninowych, uwzględniających możliwości płatnicze gospodarstw domowych i przedsiębiorców, jak i po-

1 Patrz szerzej C. Kosikowski, *Naprawa finansów publicznych w Polsce*, Białystok 2011.

prawy systemu gromadzenia dochodów publicznych. Temu ostatniemu elementowi reformy są poświęcone dalsze uwagi.

Naprawa systemu gromadzenia dochodów publicznych w Polsce powinna w szczególności polegać na:

- 1) zastąpieniu dotychczasowej Ordynacji podatkowej Ogólnym kodeksem daninowym, w ramach którego doszłoby do wyrażenia zasad wymiaru, poboru i egzekucji danin publicznych oraz do ujednoczenia terminologii w ramach ustaw daninowych, a także do poprawy wielu obowiązujących obecnie przepisów Ordynacji podatkowej;
- 2) usprawnieniu postępowania podatkowego w celu zwiększenia jego skuteczności, zwłaszcza poprzez zniesienie instytucji indywidualnych interpretacji podatkowych, skrócenie czasu oczekiwania na wydanie decyzji podatkowych, zwiększenie częstotliwości kontroli podatkowych płatników i inkasentów oraz ewentualnemu przejściu na system postępowania jednoinstancyjnego;
- 3) dostosowaniu represyjności stosowania sankcji podatkowych do znaczenia popełnionych przestępstw i wykroczeń karnych skarbowych;
- 4) usprawnieniu funkcjonowania organów podatkowych i organów kontroli skarbowej, zwłaszcza w zakresie przestrzegania zasad ochrony podatników i podmiotów kontrolowanych;
- 5) poprawie sądowej kontroli decyzji podatkowych;
- 6) usprawnieniu badania zgodności przepisów prawa daninowego z Konstytucją.

II. Idea wprowadzenie kodeksu daninowego

Postulat zastąpienia Ordynacji podatkowej Ogólnym kodeksem daninowym wynika przede wszystkim z tego, że obowiązująca ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. nie dokonała kodyfikacji ogólnego pra-

wa podatkowego.² Poza ramami Ordynacji podatkowej znalazły unormowanie takie zagadnienia, jak: ewidencja i identyfikacja podatkowa, kontrola skarbowa, szczególnie nadzór podatkowy. Nie uchylono też ani jednego przepisu dotyczącego wymiaru i poboru podatków z licznych przepisów odrębnych ustaw podatkowych. Ordynacja podatkowa nie zrealizowała więc idei kodyfikacji prawa podatkowego. Co więcej, poprzez blankietowość swych postanowień (przewidziano wydanie licznych rozporządzeń wykonawczych), ograniczono nawet rolę ustawy w regulowaniu zagadnień podatkowych. Zlekceważono zatem dorobek doktryny prawa podatkowego oraz orzecznictwa sądowego.

O zasadności krytyki Ordynacji podatkowej jako aktu normatywnego ogólnego prawa podatkowego mogą świadczyć liczne wyroki TK, który uznał wiele przepisów omawianej ustawy za niezgodne z Konstytucją RP. Ponadto, tekst Ordynacji podatkowej był wielokrotnie nowelizowany, a od czasu do czasu w Ministerstwie Finansów odżywa (niestety na krótko) myśl o potrzebie zastąpienia obecnej ustawy nowym, bardziej doskonałym aktem normatywnym. Ocenia się bowiem, że obecny zakres przedmiotowy Ordynacji jest wciąż zbyt skromny w stosunku do oczekiwań i postulatów zgłaszanych pod adresem aktu, który powinien kodyfikować tzw. ogólne prawo podatkowe³. Polska Ordynacja podatkowa różni się też pod tym względem od podobnych aktów obowiązujących w innych krajach⁴.

Tymczasem konieczne jest ujednoczenie przepisów prawnych dotyczących wymiaru, poboru, kontroli i egzekucji danin publicznych. Potrzebę tę może zaspokoić opracowanie i uchwalenie Ogólnego kodeksu daninowego. Akt ten powinien zawierać czytelny i wyczerpujący zestaw przepisów prawnych, umożliwiających realizację interesów podatników (ochrona prawna w zakresie uprawnień i obowiązków podatkowych) i interesów publicznych (efektywna realizacja dochodów budżetowych). Ogólny kodeks podatkowy powinien zatem całościowo

2 Zob. szerzej C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2011.

3 Por. R. Mastalski, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Warszawa 1995, s. 47 i n.; C. Kosikowski, *Problemy zmiany systemu i prawa podatkowego*, „Państwo i Prawo” 1990, z. 3.

4 C. Kosikowski, *O nie zrealizowanej koncepcji polskiego Kodeksu podatkowego*, (w:) *Księga jubileuszowa prof. dr Leona Kurowskiego*, Warszawa 1998; A. Kostecki, *Niektóre problemy kodyfikacji prawa podatkowego*, tamże.

ujmować zasady stosowania materialnego prawa podatkowego. Z ustaw podatkowych poświęconych poszczególnym podatkom należy usunąć przepisy ustrojowego i formalnego prawa podatkowego, nawet gdyby dotyczyły rozwiązań, których nie da się odnieść do wszystkich podatków.

Ogólny kodeks daninowy mógłby składać się z pięciu części, dotyczących kolejno: 1) przepisów ogólnego prawa daninowego, 2) prawa o zobowiązaniach daninowych, 3) prawa o postępowaniu przy wymiarze danin, 4) prawa o realizacji (wykonywaniu) zobowiązań daninowych, 5) przepisów przejściowych i końcowych. Przepisy Ogólnego kodeksu daninowego powinny odnosić się do wszelkich zobowiązań publicznoprawnych o charakterze świadczeń pieniężnych, bez względu na ich podstawy prawne oraz sposób i miejsce gromadzenia (przeznaczenia dochodów). Natomiast pod względem podmiotowym przepisy Ogólnego kodeksu daninowego powinny dotyczyć wszystkich podmiotów krajowych i zagranicznych (nieograniczony obowiązek daninowy), bez względu na rodzaj własności i formę organizacyjno–prawną działania podatnika, z uwzględnieniem odrębności opodatkowania osób fizycznych i prawnych oraz podmiotów niemających osobowości prawnej.

W nauce prawa podatkowego pojęcie ogólnego prawa podatkowego odnosi się do tych przepisów prawa podatkowego, które stosuje się do wszystkich lub do większości podatków.⁵ Przepisy ogólne prawa podatkowego powinny zatem regulować podstawowe zasady stosowania i wykładni prawa podatkowego, stanowiąc w ten sposób rozwinięcie konstytucyjnych zasad podatkowych. Dla sformułowania podstawowych zasad stosowania i wykładni prawa podatkowego należałoby sięgnąć do bogatego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego i Naczelnego Sądu Administracyjnego w tej dziedzinie. Ujednolicenie terminologii przepisów prawa podatkowego wymaga z kolei określenia definicji terminów stosowanych w Ogólnym kodeksie daninowym. Jest w nim także miejsce na rozwinięcie postanowień ustrojowego prawa podatkowego i unormowanie problematyki organów podatkowych.

5 Zob. B. Brzeziński, J. Jezierski, *Przepisy ogólne prawa podatkowego*, „Nowe Prawo” 1989, nr 7–8, s. 71; R. Mastalski, *Kierunki zmian ogólnego prawa podatkowego*, „Glosa” 1995, nr 1, s.3.

Włączenie do Ogólnego kodeksu daninowego przepisów ogólnego prawa daninowego jest celowe z wielu powodów.

Po pierwsze, należy w Ogólnym kodeksie daninowym wyrazić podstawowe prawa podatnika. Myślę, że jest to lepsze miejsce niż ujęcie tych praw w tzw. Deklaracji Praw Podatnika.⁶ Słusznie natomiast z konstytucyjnej zasady demokratycznego państwa prawnego wywodzi się następujące prawa podatnika:

- 1) prawo do dobrego prawa podatkowego,
- 2) prawo do udziału w rzetelnie prowadzonym postępowaniu podatkowym,
- 3) prawo do uczciwego traktowania w kontaktach z administracją podatkową poza postępowaniem podatkowym,
- 4) prawo do skutecznej, sądowej, ochrony jego praw w sprawach podatkowych,
- 5) prawo do wyrażania opinii w obowiązującym prawie oraz w projektowanych w nim zmianach,
- 6) prawo do uzyskiwania informacji o sprawach z zakresu opodatkowania, które dotyczą bądź mogą mieć wpływ na jego interesy majątkowe,
- 7) prawo do oceny i wyrażania opinii o pracy administracji podatkowej,
- 8) prawo do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z przepisów prawa,
- 9) prawo do naprawienia szkody wyrządzonej bezprawną decyzją organu podatkowego.

Po drugie, prawo daninowe powinno posługiwać się w sposób jednolity pewnymi definicjami z zakresu danin publicznych (podatków i opłat), jak i w korzystaniu z ogólnych instytucji prawnych. Szczególnie niezbędne jest nawiązanie w prawie daninowym do terminologii obowiązującej w rachunkowości, w prawie cywilnym i handlowym oraz w prawie administracyjnym i publicznym prawie gospodarczym. Nie

6 Zob. na ten temat B. Brzeziński, *Propozycja systematyzacji tez Deklaracja Praw Podatnika*, „Prawo i Podatki” 2008, wydanie specjalne nr 4, s. 3 i n.

powinno być tak, że na potrzeby jednej ustawy daninowej dane pojęcie oznacza co innego niż na użytek innej ustawy daninowej.⁷ W Ogólnym kodeksie daninowym jest miejsce na to, aby określić pewne terminy jednolicie dla całego prawa daninowego. Tak to czyni niemiecka ordynacja podatkowa.

Po trzecie, istnieje potrzeba normatywnego ujęcia zasad wymiaru i poboru danin oraz zasad stosowania i wykładni prawa daninowego.

W części dotyczącej prawa o zobowiązaniach daninowych w Ogólnym kodeksie daninowym powinny znaleźć swe unormowanie takie instytucje, jak: obowiązek daninowy, daninowy stan faktyczny, zobowiązanie daninowe, roszczenia wynikające ze stosunku zobowiązania daninowego, zaniechanie ustalania zobowiązania daninowego, wygasanie zobowiązań daninowych, odpowiedzialność za zobowiązania daninowe.

Odrębną część Ogólnego kodeksu daninowego powinny stanowić przepisy prawne normujące postępowanie w zakresie wymiaru danin. Jest to postępowanie szersze od postępowania podatkowego unormowanego w przepisach Ordynacji podatkowej. Jest bowiem niewiele podatków, których wymiar następuje w drodze decyzji organu podatkowego. Większość podatków jest obliczana i płacona dzięki czynnościom samego podatnika lub płatników, nie zaś dzięki działaniom organów podatkowych. Tymczasem ta problematyka jest najmniej uregulowana lub też jej uregulowania odnoszą się jedynie do ujemnych następstw (konsekwencji), jakie dotyczą podatników, którzy źle obliczą np. wysokość podatku. W Ogólnym kodeksie daninowym należałoby uregulować także postępowanie odwoławcze (o ile zostanie ono utrzymane) oraz zasady zaskarżania decyzji i postanowień organów podatkowych do sądu administracyjnego. Ponadto w kodeksie trzeba unormować także problematykę rejestracji i ewidencji podatkowej oraz szczególnego nadzoru podatkowego.

W części dotyczącej realizacji zobowiązań daninowych w Ogólnym kodeksie daninowym powinny znaleźć unormowanie zasady wykonywania zobowiązań daninowych powstałych bez wydawania decy-

7 Na temat ustawy podatkowej patrz szerzej C. Kosikowski, *Ustawa podatkowa*, Warszawa 2006.

zji, a także zasady stosowania (obliczania) ulg i zniżek daninowych, zasady wnoszenia przedpłat i zaliczek daninowych oraz dokonywania zwrotów (nadpłat) daninowych, konsekwencje zwłoki w realizacji zobowiązań daninowych, zasady odraczania i rozkładania na raty płatności daninowych oraz ich umarzanie.

W przepisach przejściowych i końcowych należałoby ustosunkować się nie tylko do losów postępowań rozpoczętych i nie ukończonych przed wejściem w życie Ogólnego kodeksu daninowego. Konieczne jest wskazanie na przepisy uchylone przez kodeks, do których powinny należeć przepisy ustawy o ewidencji i identyfikacji podatników, lecz także przepisy licznych ustaw daninowych normujących dotychczas te zagadnienia, które ujęte byłyby w kodeksie. W tej części należałoby także zaproponować, aby dotychczasowe przepisy wykonawcze nie obowiązywały dłużej niż do dnia wejścia w życie kodeksu. W związku z tym, a także dla dobrego przygotowania się przez organy podatkowe, podatników i płatników do stosowania przepisów kodeksu należałoby przewidzieć co najmniej półroczne *vacatio legis* dla wejścia w życie Ogólnego kodeksu daninowego.

III. Usprawnienie postępowania podatkowego

Postępowanie podatkowe należy w maksymalnym stopniu uprościć, aby pozwalało efektywnie realizować swój cel główny (ustalenie obowiązku lub zobowiązania podatkowego), bez zbędnej zwłoki i przy mniejszej uciążliwości zarówno dla prowadzących postępowanie organów podatkowych, jak i dla strony (podatnika, płatnika, osoby trzeciej odpowiedzialnej za zobowiązania podatnika). To jest nie tylko konieczne, lecz także możliwe. W tym celu trzeba jednak zmienić niektóre przepisy obecnej Ordynacji podatkowej, a w przyszłości potraktować je jako przepisy Ogólnego kodeksu daninowego.

Po pierwsze, należy ograniczyć w możliwie maksymalnym stopniu żądania organów podatkowych do dokumentowania każdego faktu składającego się na stan faktyczny lub prawny. Jest to możliwe poprzez zastąpienie żądania składania zaświadczeń oświadczeniami podatnika składanymi pod odpowiedzialnością karną. Uprości to nie tylko samo

postępowanie przed organami podatkowymi, lecz pozwoli je prowadzić szybciej niż dotychczas.

Po drugie, należy przyjąć jako zasadę możliwość składania wszelkiego rodzaju oświadczeń i dokumentów drogą e-mailową, jeśli tylko rodzaj oświadczeń i dokumentów na to pozwala. Odbywałoby się to również pod odpowiedzialnością karną.

Po trzecie, utrzymując terminy załatwiania sprawy przewidziane w art. 139 o.p., należy jednocześnie przyjąć zasadę, że niedotrzymanie tych terminów powoduje skutki podobne do skutków tzw. milczącej interpretacji, przewidzianych w art. 140 o.p. Tylko w ten sposób można bowiem skutecznie zdyscyplinować organy podatkowe do kończenia postępowania w ustawowych terminach.

Po czwarte, nie warto nadal utrzymywać instytucji indywidualnych interpretacji podatkowych, skoro praktyka pokazuje, że ich wartość jest ograniczona.⁸ Podatnik na ogół nie chce uprzedzać organów podatkowych o swoich wątpliwościach, licząc na to, że w postępowaniu podatkowym racja może być po jego stronie. Bywa to co prawda rzadko, ale zdarza się. Decyzje wydawane w sprawach indywidualnych interpretacji są na ogół skarżone i bardzo często skutecznie, co potwierdza tezę, że nie warto o nie zabiegać, skoro i tak trzeba potem procesować się przed sądem administracyjnym. Co gorsze, jeśli sąd przyzna rację skarżącemu podatnikowi i uchyli wydaną interpretację, to powstaje luka prawna, gdyż organ podatkowy najczęściej nie wykonuje wyroku sądu administracyjnego i nie wydaje innej decyzji o interpretacji indywidualnej, natomiast wyrok sądu administracyjnego nie zastępuje decyzji o indywidualnej interpretacji podatkowej.

Po piąte, konieczne jest zniesienie możliwości podejmowania decyzji podatkowych przez organy kontroli skarbowej. Sama kontrola skarbowa jest potrzebna. Jej organy powinny ją prowadzić także w odniesieniu do gromadzenia dochodów publicznych. Nie powinny być jednak wyposażone w prawo wydawania decyzji podatkowych lub wydawania tzw. wyniku kontroli na podstawie materiału zgromadzonego w wyniku przeprowadzonej kontroli. Materiały takie powinny być przeka-

8 Por. C. Kosikowski, *Indywidualne interpretacje przepisów prawa daninowego w praktyce*, (w:) *Ordynacja podatkowa. Wokół nowelizacji*, pod red. R. Dowgiera, Białystok 2009, s. 30 i n.

zywane właściwym organom podatkowym, które na tej podstawie powinny podejmować ewentualnie decyzje podatkowe. Organy kontroli skarbowej trzeba odciąć od premii za tzw. przypisy zobowiązań podatkowych, które jak pokazuje praktyka, prawie nigdy nie potwierdzają się w toku dalszego postępowania.

Po szóste, do rozważenia pozostaje zniesienie fikcji postępowania odwoławczego w sprawach danin publicznych. Dwuinstancyjność postępowania podatkowego wymaga, aby sprawa podatkowa mogła być rozpoznawana dwukrotnie, przez dwa różne, bo działające w pierwszej i drugiej instancji organy podatkowe, przy czym ponownego rozstrzygnięcia może domagać się tylko podmiot uprawniony do złożenia odwołania. Uruchomienie odwoławczego postępowania podatkowego jest związane również ze spełnieniem wszelkich innych wymagań, jakie stawia się w tym zakresie (terminy, forma prawna odwołania, sposób wniesienia odwołania itd.). Odwoławcze postępowanie podatkowe nie przebiega również w dowolny sposób, lecz musi być prowadzone zgodnie z wymaganiami przewidzianymi w przepisach Ordynacji podatkowej. Wymagania te dotyczą m.in. zarówno przebiegu postępowania, jak i takich czynności, jak podjęcie decyzji w trybie autokontroli, wydanie postanowienia w sprawie wstrzymania wykonania decyzji, przeprowadzenie dodatkowego postępowania dowodowego przez organ odwoławczy, zwrot sprawy organowi pierwszej instancji dla dokonania tzw. wymiaru uzupełniającego, wreszcie wydanie decyzji rozstrzygających sprawę wniesionego odwołania lub zażalenia.

Z merytorycznego punktu widzenia niektóre rozwiązania prawne zastosowane w celu realizacji zasady dwuinstancyjności postępowania podatkowego budzą zasadnicze zastrzeżenia.

Po pierwsze, przypomnijmy o wyjątkowo niezręcznych rozwiązaniach prawnych, wedle których w roli organów odwoławczych w postępowaniu podatkowym mogą wystąpić organy, które wydały decyzje podatkowe w pierwszej instancji (dyrektorzy izb skarbowych i dyrektorzy izb celnych oraz Minister Finansów). Rozwiązania te niesłusznie eliminują zasadę dwuinstancyjności, której realizację można sobie nawet w tych sytuacjach z powodzeniem wyobrazić inaczej. Nie stanowi natomiast tego rozwiązania możliwość złożenia wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy przez ten sam organ.

Po drugie, nawet jeśli w postępowaniu odwoławczym występują inne organy podatkowe niż w postępowaniu w pierwszej instancji, to nie znaczy samo przez się, iż zasada dwuinstancyjności jest pod względem merytorycznym zachowana. Mogą ją bowiem zakłócić co najmniej dwie okoliczności.

Jedną z nich stanowi fakt, że podmioty będące podatkowymi organami odwoławczymi są pod względem ustrojowym jednocześnie przełożonymi służbowymi organów podatkowych działających w pierwszej instancji. Co więcej, zarówno jedni, jak i drudzy są podległymi Ministra Finansów, który dążąc do zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, dokonuje wiążącej interpretacji ogólnej przepisów prawa podatkowego. Oznacza to, że zarówno organy podatkowe działające w pierwszej, jak i w drugiej instancji muszą podejmować decyzje według ustaleń interpretacyjnych poczynionych przez Ministra Finansów. Problem pojawia się jednak wtedy, gdy interpretacje te są wadliwe i podatnik nie postępuje zgodnie z nimi. Nie ma wówczas szansy na to, aby w toku postępowania podatkowego zmienić pogląd zajęty w tej sprawie przez Ministra Finansów i podległe mu organy. Podatnik może o to zabiegać dopiero na drodze postępowania sądoadministracyjnego. W rezultacie zasada dwuinstancyjności postępowania podatkowego staje się fikcją.⁹

Drugą okolicznością zakłócającą realizację zasady dwuinstancyjności postępowania podatkowego może być niezbyt prawidłowy sposób działania podatkowego organu odwoławczego bądź też organu pierwszej instancji działającemu po przekazaniu mu sprawy do ponownego rozpoznania. Zwrócono na to uwagę zwłaszcza w orzecznictwie sądowym. Wyraża się to natomiast w takich postawach organu odwoławczego, które wskazują na to, że organ odwoławczy:

- 1) ogranicza się do kontroli decyzji (wyrok NSA z dnia 6 czerwca 1997 r., III SA 515/96, „Wspólnota” 1997, nr 45, poz. 26) lub do rozpatrzenia zasadności argumentów organu pierwszej instancji (wyrok NSA z dnia 22 marca 1996 r., SA/Wr 1966/95, ONSA 1997, nr 1, poz. 35);

9 Zob. B. Adamiak, *Model dwuinstancyjności postępowania podatkowego*, „Państwo i Prawo” 1998, nr 12, s. 53.

- 2) nie przeprowadził postępowania w sposób umożliwiający osiągnięcie jego celu (wyrok NSA z dnia 12 listopada 1992 r., V SA 721/92, ONSA 1992, nr 3–4, poz. 95);
- 3) wykroczył poza ramy przywileju swobodnej oceny dowodów (wyrok NSA z dnia 22 kwietnia 1997 r., I SA/Ka 6/96, Temida (CD) Sopot 2003).

Natomiast organ pierwszej instancji dopuszcza się rażącego naruszenia prawa (wyrok NSA z dnia 10 kwietnia 1989 r., II SA 1198/88, ONSA 1989, nr 1, poz. 36), gdy:

- 1) bezkrytycznie przyjmuje jako własne ustalenia dokonane przez organ odwoławczy,
- 2) kieruje się opinią organu odwoławczego,
- 3) opiera się na ustaleniach dokonanych przez organ odwoławczy, a sam jedynie nadaje im formę własnej decyzji,
- 4) opiera się wyłącznie na wyniku kontroli podatkowej przeprowadzonej przez pracownika organu wyższego stopnia.

Odwoławcze postępowanie podatkowe ma też kilka innych osobliwości.¹⁰

Po pierwsze, zasadą jest brak wykonalności decyzji nieostatecznej, nakładającej na stronę obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, chyba że decyzji nadano rygor natychmiastowej wykonalności (art. 239a o.p.). Natomiast rygor natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznej jest nadawany na warunkach i w trybie określonym w art. 239b i 239c o.p. z wyłączeniami przewidzianymi w art. 239d tego aktu. W razie wniesienia skargi do sądu administracyjnego organ podatkowy pierwszej instancji wstrzymuje wykonanie decyzji do momentu uprawomocnienia się orzeczenia sądu administracyjnego (art. 239f Ordynacji podatkowej). Wydaje się, że rozwiązanie to nie służy zabezpieczeniu interesów fiskalnych państwa. Można byłoby zatem postulować powrót do wcześniej stosowanej zasady, wedle której sąd administracyjny, na wniosek strony, mógłby zastosować wstrzymanie wykonalności zaskarżonej de-

10 Zob. S. Sadocha, *Zasada dwuinstancyjności postępowania*, „Prawo i Podatki” 2008, wydanie specjalne nr 4, s. 32 i n.

czyż, jeśli jej wykonanie w sposób oczywisty groziłoby wywołaniem skutków nieodwracalnych dla strony (np. powodowało jej upadłość).

Po drugie, organ odwoławczy nie może wydać decyzji na niekorzyść strony odwołującej się, chyba że zaskarżona decyzja rażąco narusza prawo lub interes publiczny (art. 234 o.p.). Zastrzeżenie, jakiemu poddano zakaz *reformationis in peius* w postępowaniu podatkowym, sprawia, że realność stosowania się do tego zakazu ocenia się jako wątpliwą.¹¹ Pogłębia ją także fakt, iż równocześnie w trybie art. 230 o.p. może nastąpić zwrot sprawy organowi pierwszej instancji celem dokonania tzw. wymiaru uzupełniającego. W tym wypadku mamy do czynienia bardziej z kontrolą postępowania organu podatkowego pierwszej instancji niż z rozpoznaniem odwołania wniesionego przez stronę.¹²

IV. Rola orzecznictwa sądów administracyjnych

Konieczna jest również poprawa sądowej kontroli decyzji podatkowych. Sąd administracyjny może oceniać zaskarżalne decyzje i postanowienia podatkowe, jeśli staną się one przedmiotem rozpoznania przez wojewódzki sąd administracyjny, działający w I instancji lub gdy od jego wyroku zostanie skutecznie wniesiona skarga kasacyjna, rozpatrywana przez Naczelny Sąd Administracyjny (NSA).

Mimo to, w stosunkowo krótkim czasie, sądowa kontrola decyzji podatkowych zaczęła przynosić widoczne efekty. Prof. Jerzy Małecki, który funkcję sędziego NSA orzekającego w sprawach podatkowych pełni od samego początku funkcjonowania NSA, ocenia rzecz następująco:¹³ „Działalność tego sądu okazywała się być dla administracji finansowej przysłowiowym <<kolcem róży>>. Orzecznictwo sądowe zaczęło bowiem wyprzedzać nieadekwatne do sytuacji regulacje prawnofinansowe oraz wypełniać istniejące luki prawne. Między innymi to orzecznictwo NSA doprowadziło do: zaniku samoistnej normodawczej

11 Por. M. Mrówczyński, *Zakaz reformationis in peius – fikcja czy rzeczywistość? Ordynacja podatkowa*, „Państwo i Prawo” 1999, nr 9, s. 25–26.

12 Zob. szerzej C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, *op. cit.*, s. 818 i n.

13 Zob. w: *Finanse publiczne i prawo finansowe*, pod red. C. Kosikowskiego i E. Ruśkowskiego, wyd. 2, Warszawa 2006, s. 703–704.

działalności rządu w sprawach podatkowych; bezpośredniego stosowania w tych sprawach przepisów Konstytucji; przeciwstawienia się złej praktyce legislacyjnej polegającej m.in. na retroaktywności przepisów prawa daninowego i nieuwzględnianiu przez prawodawcę praw słusznie nabytych; sformułowania zakazu stosowania analogii w materialnym prawie podatkowym. Dzięki orzecznictwu NSA objęto też pełną ochroną sądową orzeczenia wydawane w sferze uznania administracyjnego lub na podstawie klauzul generalnych zawierających zwroty nieodokreślone; wypowiedziano się przeciwko stosowaniu przez organy podatkowe zasady *in dubio pro fisco*; wskazano, że nie do pogodzenia ze standardami demokratycznego państwa prawnego jest działanie organów administracji finansowej z naruszeniem zasady zaufania do państwa i prawa, np. poprzez udzielanie podatnikom błędnych informacji lub wprowadzania ich w błąd co do przyszłego stanu prawnego; wskazywano na konstytucyjne zasady sprawiedliwości, powszechności i równości opodatkowania jako niezwykle przydatne w interpretacji przepisów prawa podatkowego”.

Wnikliwa analiza i ocena funkcjonowania kontroli stosowania prawa podatkowego wykazała, że sprawność działania sądów administracyjnych i innych organów ochrony prawnej mogłaby i powinna być większa.¹⁴ Sądowa kontrola decyzji podatkowych nie może trwać tak długo jak obecnie ani być tak dalece formalna i powierzchowna, jak to można odnieść do wielu wyroków sądów administracyjnych. Sąd musi wykazać się większą wiedzą niż autorzy zaskarżonych decyzji i postanowień. Nie powinien też działać według zasady interesu fiskusa. Ma przecież oceniać prawidłowość stosowania prawa przez organy podatkowe.

Polskie sądy administracyjne powinny też lepiej dostrzegać i wykorzystywać we własnej działalności orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dawniej Europejskiego Trybunału Spra-

14 Zob. L. Etel, C. Kosikowski, E. Ruśkowski, *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP*, pod red. E. Ruśkowskiego, Warszawa 2006, s. 113 i n.; *Próba oceny stanu polskiego sądownictwa administracyjnego w kontekście rozstrzygnięć w sprawach podatkowych* – rozmowa z profesorem Bogumiłem Brzezińskim, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 10, s. 5 i n.

wiedliwości). Wyrok prejudycjalny ETS wiąże przecież sąd krajowy.¹⁵ Ponadto, wyroki ETS powinny inspirować polskie sądy do zmiany kierunku orzekania w sprawach podatkowych, skoro podatnicy znajdują ochronę prawną w Trybunale, a nie znaleźli jej w sądach krajowych.

Nie dysponuję dokładnymi danymi statystycznymi, na podstawie których można byłoby ocenić, w jakim procencie zaskarżone do sądu administracyjnego decyzje i postanowienia w sprawach podatkowych zostały uznane przez ten sąd za niezgodne z prawem. Przy różnych okazjach podaje się bowiem informacje, które wskazują na to, że liczba skarg i wniosków na decyzje i postanowienia podatkowe jest nadal znaczna, chociaż obecnie dotyczy już mniejszej liczby niż 50% ogółu środków zaskarżenia. Utrzymuje się natomiast nadal znaczny odsetek spraw, które dopiero w postępowaniu przed sądem administracyjnym okazują się być wadliwie rozstrzygniętymi przez administrację podatkową. Na tej podstawie można byłoby zatem wnioskować, że praca administracji podatkowej nie poprawia się mimo istnienia sądownictwa administracyjnego. Wniosek ten nie jest jednak uprawniony, ponieważ postęp w poprawianiu orzecznictwa podatkowego organów podatkowych jest widoczny. Jeśli więc w sądzie administracyjnym jest wciąż dużo spraw podatkowych, wynika to częściowo z nieco innych powodów.

Podstawowa przyczyna wymienionego wyżej stanu rzeczy tkwi w tym, że organy podatkowe czują się związane różnymi wyjaśnieniami i interpretacjami, które w sprawach podatkowych wydaje Minister Finansów. Szczególnie rażącym jest zachowanie się dyrektorów izb skarbowych działających w roli odwoławczych organów podatkowych. W sposób ślepy i poddańczy trzymają się tego, co płynie z Ministerstwa Finansów i nie potrafią na sprawy spojrzeć samodzielnie oraz inaczej. Dość często jest im też po drodze, gdy chodzi o obronę decyzji i postanowień wydanych przez naczelników urzędów skarbowych. Odwagi nabierają dopiero przy analizie odwołań wnoszonych od decyzji wydanych przez dyrektorów urzędów kontroli skarbowej. Rywalizując z nimi, nie bez satysfakcji uchylają ich decyzje wszędzie, gdzie tylko to się da zrobić.

15 Zob. szerzej D. Dominik, *Orzecznictwo polskich sądów administracyjnych po wyrokach Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 1, s. 9 i n.

Podatnicy, którzy obecnie coraz szerzej korzystają z profesjonalnej pomocy doradców podatkowych, adwokatów i różnych kancelarii prawnych lub podatkowych, mogą liczyć na poważne potraktowanie wysuwanych przez nich argumentów dopiero na etapie rozpatrywania skargi przed sądem administracyjnym. Z tego też powodu w szerokim zakresie korzystają z tej możliwości.

Inna przyczyna tkwi w tym, że organy podatkowe oraz ich pracownicy nie ponoszą żadnych konsekwencji uchylania ich decyzji i postanowień przez sąd administracyjny. Procesy przed sądami administracyjnymi nie oznaczają bowiem wstrzymania wykonania zaskarżonych decyzji i postanowień. Jeśli więc dojdzie nawet do ich uchylenia, to najczęściej sprawa trafia do ponownego rozpoznania i staje się przedmiotem decyzji lub postanowienia, w których organ podatkowy nadal poszukuje sposobów na udowodnienie swojej racji. W rezultacie niektóre spory podatkowe przeciągają się na lata, a nieliczne trwają nawet kilkanaście lat. To zaś nie ma już nic wspólnego z realizacją idei sądowej kontroli administracji podatkowej. Z tych też powodów trudno jest przyjąć, że sąd administracyjny jest w stanie swoimi orzeczeniami radykalnie zmienić naganne zachowania administracji podatkowej. Sąd administracyjny pozostaje, co najwyżej, jedynie nadzieją dla podatników, ale tylko w konkretnej sprawie rozstrzyganej przez sąd.

Oprócz bieżącego orzecznictwa sądów administracyjnych w sprawach podatkowych zwrócić należy uwagę na inne formy wpływania NSA na poprawę działalności administracji podatkowej. W tym względzie wymienić można: inicjowanie przez Prezesa NSA i składy orzekające sądów administracyjnych postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, kierowanie pytań prawnych do Trybunału Konstytucyjnego, działalność uchwałodawczą, uprawnienia sygnalizacyjne Prezesa NSA i składów orzekających. Praktyka pokazuje, że możliwości te są wykorzystywane w pełnej rozciągłości. Daje to przede wszystkim ten skutek, że obowiązujące przepisy podatkowe są wyjaśnione przez Trybunał Konstytucyjny, nie zaś przez Ministra Finansów, a ponadto część przepisów jest poprawiona, do czego nie doszłoby z inicjatywy Ministra Finansów.

V. Znaczenie orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego

Idea sądownictwa administracyjnego w sprawach podatkowych w znacznym stopniu ułatwiła także działalność kontrolną Trybunału Konstytucyjnego. W pierwszych orzeczeniach Trybunału widoczne było odwoływanie się do orzeczeń NSA. Dzięki temu orzeczenia te zyskiwały na wartości i podlegały dalszemu utrwalaniu się. Taka sytuacja trwała co najmniej do czasu wejścia w życie obowiązującej Konstytucji RP. Na podstawie jej przepisów Trybunałowi Konstytucyjnemu łatwiej jest obecnie badać i oceniać zgodność przepisów prawa podatkowego z Konstytucją, ponieważ ta ostatnia zawiera wreszcie postanowienia dotyczące ustaw daninowych (art. 217).

Wadą obecnego orzecznictwa podatkowego Trybunału Konstytucyjnego jest natomiast to, że zbyt mocno utrwała on własną linię orzeczniczą w sprawach, w których jego wyroki nie zasługiwały na akceptację. Dotyczy to zwłaszcza niczym nie uzasadnionej postawy Trybunału Konstytucyjnego orzekającego w sprawach podatków pośrednich. Trybunał od lat przyjmuje, w moim przekonaniu niesłusznie, że w tym zakresie nie mają zastosowania wszelkie reguły tworzenia i obowiązywania prawa, ponieważ podatki pośrednie mają inne funkcje i konstrukcje prawne niż pozostałe daniny. W rezultacie zajmowania takiej postawy Trybunał Konstytucyjny przyzwala na obowiązywanie wciąż nieczytelnych i często zmienianych przepisów o podatku od towarów i usług, nie stosuje do nich nakazu stosowania odpowiedniego *vacatio legis*, nie rażą go niezgodności przepisów ustawy z przepisami unijnej dyrektywy dotyczącej VAT itd.

Trybunał Konstytucyjny powinien mieć też „na sumieniu” orzeczenie uznające opłatę dotyczącą abonamentu RTV za opłatę publiczną. Trybunał Konstytucyjny dał się bowiem przekonać, że każdy porządny Polak powinien płacić haracz na rzecz publicznej telewizji i radia, niezależnie od tego, czy ma ochotę korzystać z ich produktów i czy woli korzystać odpłatnie z usług mediów prywatnych.

Trybunał Konstytucyjny orzeka niezbyt rychliwie. Niektóre wnioski lub skargi wnoszone do Trybunału są w rezultacie długiego oczekiwania na rozpoznanie objęte umorzeniem postępowania. To często nie ułatwia sprawy, dla której zwrócono się do Trybunału.

Powazną dolegliwością obecnych rozwiązań ustrojowych dotyczących Trybunału Konstytucyjnego jest to, że jest on pozbawiony możliwości dokonywania z urzędu i na wniosek wykładni prawa o mocy powszechnie obowiązującej. W sprawach podatkowych wypada to zwłaszcza na tle uprawnień Ministra Finansów do dokonywania urzędowej wykładni przepisów prawa podatkowego, w tym ustaw podatkowych. Minister Finansów może, a Trybunał Konstytucyjny nie może dokonywać z urzędu takiej wykładni. Tymczasem z przepisów Konstytucji RP wynika, że pozycja ustrojowa Trybunału Konstytucyjnego plasuje się wyżej od pozycji ustrojowej Ministra Finansów. Wykładnia Ministra Finansów polega najczęściej na tłumaczeniu, że ma on rację, ponieważ sam projektował ustawy daninowe. Nie jest to więc wykładnia obiektywna. Takiej można natomiast bardziej oczekiwać od Trybunału Konstytucyjnego.