

ANDRZEJ GOMUŁOWICZ

NIEKTÓRE SPOŁECZNO-GOSPODARCZE I POLITYCZNE UWARUNKOWANIA PROCEDURY PODATKOWEJ

I

Wyłączenie postępowania podatkowego, w momencie jego tworzenia¹, spod działania przepisów kodeksu postępowania administracyjnego uzasadniono między innymi specyfiką tego postępowania a także i tym, że dotyczyło ono postępowania przed wydziałami finansowymi stanowiącymi poprzednio wyodrębnione jednostki w organach terenowych rad narodowych. W postępowaniu przed tymi organami w sprawach podatkowych miało w zasadzie zastosowanie tylko jedno postępowanie tj. postępowanie podatkowe.

Od czasu reformy terenowych organów administracji państwowej² sytuacja uległa zasadniczej zmianie. Organami właściwymi w sprawach wymiaru i poboru wszystkich zobowiązań podatkowych od ludności są terenowe organy administracji państwowej stopnia podstawowego.

Reformy tej nie można jednak traktować jako wyłącznej przyczyny przeprowadzonych zmian w przepisach o postępowaniu podatkowym. Motywy zmian były bowiem bardzo złożone i choć nie sposób wskazać na wszystkie to niektóre można przynajmniej zasygnalizować. W tym celu należy się odwołać do rozwiązań prawnych³, obowiązujących do czasu wejścia w życie przepisów ustawy z dnia 31 I 1980 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym oraz o zmianie ustawy — Kodeks postępowania administracyjnego⁴.

¹ Dekret z dnia 16 V 1946 r. o postępowaniu podatkowym (Dz. U. nr 11 z 1963 r. poz. 60 z późniejszymi zmianami).

² Chodzi tu o dwie ustawy z dnia 28 V 1975 r.: o zmianie Konstytucji Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej oraz o zmianie ustawy o radach narodowych (Dz. U. nr 16, poz. 89 i poz. 91). Szerzej na ten temat patrz: J. Małecki, *Problematyka finansowa a zasada samorządności w systemie rad narodowych*, w: *Z problematyki rad narodowych i terenowych organów administracji po reformie*, Poznań 1975, a także praca *Rady narodowe i terenowe organy administracji po reformie*, red. Z. Leoński, Poznań 1976.

³ Chodzi tu nie tylko o omówienie i charakterystykę tych przepisów, lecz o wskazanie na motywy pod wpływem których się kształtowały.

⁴ Patrz Dz. U. nr 4, poz. 8.

II

Treść przepisów o postępowaniu podatkowym stanowi w dużym stopniu odzwierciedlenie nie tylko aktualnych trendów w polityce podatkowej państwa, ale też zadań jakie w tym zakresie pragnie ono realizować w odpowiednio określonej perspektywie czasowej. Polityka ta, w stosunku do jednostek gospodarki nieuspołecznionej i ludności, kształtuje się zarówno pod wpływem założeń społeczno-gospodarczych jak i politycznych.

Prawidłowości te dotyczą także regulacji prawnej przyjętej w dekreście z dnia 16 V 1946 r. o postępowaniu podatkowym. Przepisy dekretu wraz z późniejszymi zmianami, a także sposób ich stosowania sprawiły, że pomiędzy organami finansowymi reprezentującymi Skarb Państwa a podatnikami narastała wzajemna nieufność, która przerodziła się następnie w trwały konflikt interesów⁵.

U jego podłoża leżała polityka fiskalna prowadzona wobec gospodarki nieuspołecznionej. Polegała ona na pobieraniu nadmiernych a często nieuzasadnionych podatków i opłat. Polityka fiskalna stanowiła naturalne następstwa określonych koncepcji w polityce gospodarczej państwa, kształtowanej w owym czasie pod przemożnym wpływem założeń ustrojowych socjalistycznego państwa.

Dylemat, czy w nowych warunkach ustrojowych może istnieć i w jakich rozmiarach gospodarka nieuspołeczniona, starano się rozwiązać m. in. poprzez odpowiednie ukształtowanie systemu podatkowego a także przepisów proceduralnych, zapewniających — w zamyśle ustawodawcy — realizację zobowiązań podatkowych. Dają się tu zauważyć pewne ogólne prawidłowości.

Liberalizacja przepisów proceduralnych, tak w zakresie ich stanowienia jak i stosowania, ma miejsce wówczas — przynajmniej czasowo — kiedy na zagadnienie gospodarki nieuspołecznionej patrzy się głównie przez pryzmat założeń ekonomicznych, z zejściem na plan dalszy wątków politycznych. Każda z nieuspołecznionych form wytwórczości rozpatrywana indywidualnie ma z pewnością ograniczone znaczenie w gospodarce narodowej, ale wszystkie razem stanowią już pewien potencjał gospodarczy. Jego udział w gospodarce przemysłowej Polski był może nie tylko imponujący co do wartości wyprodukowanej masy towarowej, jak co do użyteczności dla przeciętnego konsumenta.

Stanowiąc to może uzasadnienie dla takiego kształtowania przepisów proceduralnych, które zapewnią gospodarce nieuspołecznionej warunki normalnej pracy i możliwość podniesienia produkcji, bez obawy restrykcyjnego stosowania przepisów podatkowych. Ilekroć natomiast polityka

⁵ Patrz szerzej na ten temat A. Gomułowicz, R. Hauser, *Postępowanie podatkowe po nowelizacji kodeksu postępowania administracyjnego*, OMT 1980, nr 10, s. 26.

podatkowa kształtowała się głównie pod wpływem przesłanek natury politycznej, ustrojowej, tylekroć zachodziła obawa, że nadmierne ciężary fiskalne doprowadzą do bardzo znacznego ograniczenia niektórych rodzajów działalności gospodarki nieuspołecznionej⁶. Prawo podatkowe formalnie traktowane było wówczas wyłącznie jako sprawne narzędzie realizacji dochodów budżetowych⁷.

Treść przepisów dekretu z roku 1946 upoważnia do sformułowania wniosku, że postępowanie podatkowe cechuje pewna dwoistość: formalnie udziela się pewnych gwarancji procesowych podatnikowi, z drugiej zaś strony — faktycznie zabezpieczony zostaje dominujący wpływ organów finansowych w postępowaniu podatkowym. Typowym i wymownym przykładem w tym zakresie była działalność obywatelskich komisji podatkowych. Obywatelskie komisje podatkowe zostały powołane do życia na podstawie ustawy z dnia 2 VI 1947 r.⁸ Nazwa sugerowała, że chodzi tu o wzmocnienie pozycji podatnika w toczącym się postępowaniu podatkowym. Tymczasem na mocy przepisów ustawy komisje te zostały upoważnione do ustalenia podstaw opodatkowania, według własnego uznania. Aczkolwiek ówczesny Minister Finansów w przemówieniu na forum Sejmu z naciskiem podkreślił, że swobodne uznanie nie oznacza dowolności w ustalaniu wysokości opodatkowania⁹, to doświadczenia lat następnych wykazały, że system taki umożliwiał całkowicie dowolne i nadmierne opodatkowanie określonych grup podatników. Wynikało to z konstrukcji i przepisów prawnych regulujących tok i zakres działania obywatelskich komisji podatkowych.

Przed wszystkim postępowanie przed komisją było niejawne. Wobec braku jawności postępowania podatnik pozbawiony był praktycznie możliwości obrony. Każdą decyzję obywatelskiej komisji podatkowej po-

⁶ Szczytowy okres upadku rzemiosła przypada na lata 1948 - 1955. Oprócz metod fiskalnych stosuje się i inne, na przykład następuje masowe przeklasyfikowanie warsztatów z rzemiosła do przemysłu kończące się następnie ustanowieniem przymusowego zarządu państwa. Od 1951 r. działa też restrykcyjnie stosowana ustawa o przymusowym wykupie nieczynnych maszyn przemysłowych, której wykonanie przez organa administracji szło jeszcze dalej aniżeli zamierzenia ustawodawcy.

⁷ Patrz J. Lubowicki, *Wstęp do polityki finansowej*, *Życie Gospodarcze* 1957, nr 280, s. 2.

⁸ Patrz Dz. U. nr 43, poz. 219.

⁹ K. Dąbrowski, *Przemówienie ...*, wygłoszone na plenarnym posiedzeniu Sejmu Ustawodawczego w dniu 30 XII 1947 r., z okazji przedłożenia preliminarza budżetowego na rok 1948, Warszawa 1947 r., s. 9. „Przez dalsze usprawnienie aparatu podatkowego starać się będziemy o jak największe urealnienie ciężarów podatkowych przez dokładne związanie ich z rzeczywistą podstawą wymiarową. Zabiegi w kierunku wychowania społecznego w moralności podatkowej, związane z twardym traktowaniem następstw w tym kierunku i z rzeczywistą ochroną lojalnego podatnika, będą przedmiotem szczególnej troski naszego aparatu skarbowego”.

przedzało wezwanie do dobrowolnego skorygowania swoich zeznań o obrocie i dochodzie, które zdaniem organu finansowego „budziły wątpliwości”¹⁰. Wyjaśnień podatnika bez względu na ich merytoryczną słuszność nie traktowano zgodnie z treścią postulatów tzw. prawdy obiektywnej i z reguły sprawę przedkładano komisji podatkowej, która według swobodnego uznania, ale często bez jakiegokolwiek uzasadnienia, ustalała podstawy opodatkowania¹¹. „Swobodne uznanie” było zrelatywizowane odpowiednio do zadań aktualnej polityki fiskalnej. Działanie komisji widzieć należy w znacznie szerszym kontekście, albowiem fakt jej powołania był rezultatem sformułowanej wówczas tezy o zaostrzającej się walce klasowej¹².

Nie bez znaczenia na sposób stosowania przepisów proceduralnych był fakt, że od roku 1948 było Ministerstwo Skarbu opracowywało roczne plany wpływów podatkowych, bez liczenia się z oddolnie wypracowanymi planami terenowymi. W wielu przypadkach ignorowano realne możliwości podatników w zakresie regulowania zobowiązań podatkowych. Konsekwencją tego rodzaju planowania było szukanie przez organy finansowe dróg do realizacji tychże planów np. w akcjach domiarowych. Niezwykle pomocny był w tym zakresie przepis art. 131 o ustalaniu dochodu na podstawie znamion zewnętrznych¹³.

Uzasadnieniem dla stosowania instytucji „domiarów”, zwanej urealnieniem podstawy opodatkowania, były najdrobniejsze nawet uchybienia natury formalnej czy też usterki w prowadzeniu ksiąg podatkowych¹⁴. Na tok postępowania podatkowego wpływał także nie zawsze właściwy poziom moralny i zawodowy wielu pracowników, którzy w urzędach skarbowych nie zawsze stwarzali atmosferę sprzyjającą rzetelności w sprawach podatkowych. Zachętą do nadużyć były też w wielu przypadkach niskie uposażenia.

Polityka fiskalna realizowana była nie tylko przy pomocy systemu podatkowego, prawa podatkowego, materialnego i formalnego¹⁵. Nacisk fiskalny nie ograniczał się do egzekwowania normalnych należności podatkowych, lecz szedł w kierunku ich zwiększenia przez różne jednora-

¹⁰ Por. J. Lubowicki, *Socjalistyczne założenia podatkowe*, *Życie Gospodarcze* 1948, nr 17, s. 666.

¹¹ K. Dąbrowski, *Zagadnienie budżetowe rad narodowych w 1951 r.*, Rada Narodowa 1951, nr 10, s. 10.

¹² Patrz G. Auscaler, *Z zagadnień praworządności socjalistycznej*, Państwo i Prawo 1955, nr 2, s. 831.

¹³ Szerzej na ten temat A. Gomułowicz, *Opodatkowanie dochodów ludności na podstawie znamion zewnętrznych*, RPEiS 1980, nr 2, s. 65 i nast.

¹⁴ „Urzędnik od podatków miał twardy limit dochodów które musiał wydośćać bez względu na okoliczności”, J. Tepicht, *Polityka i planowanie*, Nowe Drogi 1956, nr 11/12, s. 56.

¹⁵ Zobacz S. Kołakowski, *O reformie systemu podatkowego*, *Czasopismo Skarbowe* 1948, nr 3, s. 75.

zowe świadczenia, jak Premiowa Pożyczka Odbudowy Kraju w roku 1945, danina nadzwyczajna na zagospodarowanie Ziemi Zachodnich w roku 1946, jednorazowa wypłata na rzecz Społecznego Funduszu Oszczędnościowego w roku 1948, opłaty związane z zawiadomieniem o prowadzeniu przemysłu i wykonywaniu niektórych zajęć zarobkowych.

Nowym czynnikiem, który mocno podważył podstawę materialną wytwórców nieuspołecznionych była zmiana systemu pieniężnego w październiku 1950 r. Reforma walutowa miała stanowić dalsze ogniwo w walce klasowej, zabierając niektórym posiadaczom pieniędzy dwie trzecie ich zasobów. Dalszą akcją drenażowo-fiskalną było rozpisanie w październiku 1951 r. Narodowej Pożyczki Rozwoju Sił Polską, która w istniejących warunkach politycznych miała charakter obowiązkowej daniny. W styczniu 1953 r. przeprowadzono korektę rozdziału dochodu narodowego za pomocą zmiany systemu cen. Wszystkie formy tych świadczeń wynikały m. in. z postulatu ograniczenia środków pieniężnych gospodarki nieuspołecznionej.

Zmiany w zakresie polityki podatkowej, znajdujące swój wyraz między innymi w kolejnych nowelizacjach dekretu o postępowaniu podatkowym, nie przebiegały według jakiejś jednolitej koncepcji. Należało jednak wątpić, że względy fiskalne wywierały duży wpływ nie tylko na treść, ale także i na realizację przepisów proceduralnych. W tych warunkach niektóre grupy podatników traciły stopniowo zaufanie do organów finansowych. Coraz częściej podatnicy ukrywali rzeczywiste rozmiary działalności gospodarczej, a w szczególności zatajali część obrotów i dochodów. Coraz częściej więc rejestrowano fakty uchylania się podatnika od obowiązku podatkowego. Był to jednak skutek, następstwo realizacji polityki fiskalnej. Aparat finansowy państwa utwierdzał się w przekonaniu, że jedynie wzmocnienie jego pozycji w postępowaniu podatkowym zapewni sprawną realizację podatków.

Rzeczywistym powodem konfliktu pomiędzy podatnikiem a organami finansowymi były uzewnętrznione w formie dekretu o postępowaniu podatkowym, a także w obowiązującym systemie podatkowym, nie zawsze do końca spójne koncepcje rozwoju społeczno-gospodarczego i politycznego kraju. Nadmierny wpływ na kształtowanie się polityki podatkowej wywierały przesłanki natury ustrojowej, gdy zdominowały aspekt społeczno-gospodarczy tego problemu zawsze owocowały w formie skrajnych rozwiązań prawnych bądź utrzymanego w tej formie praktycznego działania.

Wszystkie te przyczyny złożyły się na to, że dekret z 16 V 1946 r. nie gwarantował należytego zabezpieczenia prawnych interesów podatnika w toczącym się postępowaniu podatkowym¹⁶.

¹⁶ Oprócz tego zwrócić należy uwagę także i na to, że dekret o postępowaniu podatkowym zawierał rozwiązanie w znacznym stopniu przestarzałe, ukształtowa-

III

Znowelizowany kodeks postępowania administracyjnego¹⁷ przyjął jako zasadniczą formę rozstrzygania spraw z zakresu zobowiązań podatkowych wymiar podatków przeprowadzony przez administrację państwową. Konstrukcja procedury podatkowej — ustalenie podatku przez administrację jako podstawowa forma rozstrzygnięcia sprawy podatkowej — w zasadniczym kształcie jest podobna do unormowania przyjętego w dekrete z 16 V 1946 r., a jeszcze wcześniej do rozwiązań Ordynacji podatkowej z 15 III 1934 r.

Szczególne znaczenie w postępowaniu podatkowym w dalszym ciągu przypada organom administracji podatkowej. Prowadzą one postępowanie podatkowe i rozstrzygają je, wydając decyzje ustalające wysokość zobowiązania podatkowego. Prawidłowość tego rozstrzygnięcia zależy także w pewnym stopniu od współdziałania administracji podatkowej z podatnikiem.

W porównaniu z dekretem z 16 V 1946 r. znowelizowany k.p.a. inaczej ujął gwarancje procesowe podatnika, znacznie je wzbogacając¹⁸, przez co, w większym niż dotychczas zakresie, zapewnia się prawną ochronę słusznym interesów podatnika w toczącym się postępowaniu podatkowym.

Przepisy prawne nakładają na podatnika wiele obowiązków procesowych, których celem jest możliwie wszechstronne naświetlenie cech podatkowego stanu faktycznego¹⁹. Zagwarantowanie przez przepisy k.p.a. aktywnego udziału podatnika w postępowaniu podatkowym ma stanowić formę zabezpieczenia jego prawnych interesów.

Niezależnie od tego jak szeroko zakreślił prawodawca gwarancje procesowe podatnika²⁰ zwraca uwagę fakt prawnego usankcjonowania nierówności sytuacji prawnej podmiotów — tj. podatnika i organów podatkowych — biorących udział w toczącym się postępowaniu podatkowym.

W stosunkach prawnopodatkowych występuje w pełni element władne w swej podstawowej formie w warunkach lat czterdziestych i pięćdziesiątych. Wiele instytucji prawnofinansowych było nieadekwatnych do aktualnych warunków społeczno-gospodarczych, a także w stosunku do aktualnego stanu prawnego, np. w zakresie opodatkowania jednostek gospodarki nieuspołecznionej i ludności.

¹⁷ Patrz tekst jednolity Dz. U. nr 9, poz. 26 z 1980 r.

¹⁸ Szerzej na ten temat patrz np. A. Gomułowicz, R. Hauser, *Postępowanie podatkowe po nowelizacji kodeksu postępowania administracyjnego*, Organizacja-Metody-Technika 1980, nr 10, s. 25 i nast.

¹⁹ Zobacz R. Mastalski, *Istota i charakter prawny postępowania podatkowego prowadzonego wobec państwowych organizacji gospodarczych*, Wrocław 1980, s. 20.

²⁰ Należy uzmysłowić sobie, że uprawnienia procesowe podatnika zostały określone w ustawie w ramach możliwych do przyjęcia w aktualnych warunkach społeczno-gospodarczych.

czości²¹, władczość ta w tym przypadku polega na tym, że działalność podatnika (np. składanie zeznań, wykazów, deklaracji, co do wysokości zobowiązania podatkowego, dokumentów uprawdopodobniających te dane — np. księgi podatkowe) jest tylko propozycją ukształtowania treści stosunku prawnego. Treść tę przesądza wybór rozwiązania dokonany przez organ podatkowy. Zatem akt woli podatnika ma charakter pomocniczy, a charakter decydujący ma akt woli organu²².

Ponieważ rozstrzygnięcie samej sprawy a także czynności kontrolne w postępowaniu odwoławczym prowadzone są przez organy tego samego typu, organy, które w jakimś stopniu zainteresowane są w wyniku sprawy, prawodawca wprowadził unormowanie — uznane za najstotniejszy nowy element w postępowaniu podatkowym — które stwarza możliwość zaskarżenia decyzji w sprawach podatkowych do sądu administracyjnego. Rozwiązanie to powoduje, że w postępowaniu sądowym, zarówno organ podatkowy jak i podatnik stają się równoprawnymi stronami o przeciwstawnych interesach, a sprawę rozstrzyga stojący poza sporem niezależny organ sądowy.

Sądownictwo administracyjne jest wyrazem dalszego wzrostu praworządności w postępowaniu podatkowym. Przyjęcie przez k.p.a. sądowej kontroli decyzji w zakresie zobowiązań podatkowych wynikało z wielu powodów.

Wypada rozpocząć od stwierdzenia, że dla aparatu podatkowego głównym motywem i przesłanką działania przy rozstrzyganiu spraw w zakresie zobowiązań podatkowych był i jest w dalszym ciągu interes finansowy Skarbu Państwa²³. Aparat podatkowy jest tym sprawniejszy i tym wyżej oceniany, im bardziej jest przejęty koniecznością przestrzegania postanowień z zakresu gromadzenia dochodów budżetowych. Pamiętać bowiem należy o tym, że aparat finansowy ma realizować funkcje fiskalne i to jest decydujący czynnik, który bierze się pod uwagę wydając decyzje o wysokości zobowiązania podatkowego. Praca wydziału finansowego oceniana jest na podstawie realizacji założonych w budżecie dochodów z tytułu opodatkowania między innymi ludności i jednostek gospodarki nieuspołecznionej. W związku z tym uzasadniona jest obawa, że zostanie przesłonięty interes indywidualnych podatników i zejdzie z konieczności na drugi plan, choć jest przecież prawnie chroniony.

²¹ Na ten temat zobacz szerzej J. Starościk, *Stosunek administracyjnoprawny*, w: *System prawa administracyjnego*, t. III, Wrocław 1978, s. 23 i nast. Ponadto należy zdawać sobie sprawę z tego, że nierówność stron w postępowaniu podatkowym wynika z konieczności sprawnej realizacji funkcji fiskalnej systemu podatkowego.

²² J. Borkowski, *Pojęcie władztwa administracyjnego*, *Przegląd Prawa i Administracji* 1972, t. II, s. 45 i nast.

²³ Patrz np. R. Mastalski, *Założenia techniki postępowania podatkowego*, *Finanse* 1980, nr 12, s. 49 oraz J. Lubowicki, *Polityka podatkowa w Polsce Ludowej*, *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Łódzkiego* 1962, nr 16, s. 75.

Należy zatem poddać decyzje w sprawach wymiaru zobowiązań podatkowych kontroli takiego organu, który byłby zdolny utrzymać równowagę pomiędzy interesem Skarbu Państwa a uprawnionymi interesami podatników i tym samym zapewnić im pełną ochronę przysługujących praw. Takie zadanie może spełniać w należyty sposób tylko organ mający sądowy charakter²⁴.

Nie bez znaczenia dla postępowania podatkowego pozostaje biurokratyzacja aparatu podatkowego. Przy rozpatrywaniu odwołania w wyższej instancji istnieje tendencja do podtrzymania stanowiska zajętego przez instancję niższą w imię utrzymania „powagi władzy”. Instancja rozstrzygająca odwołanie, ze względu na skład osobowy komisji, działa zgodnie z łacińską zasadą — *judex in re sua* — czyli jest sędzią we własnej sprawie.

Kolejny argument to ten, że aparat podatkowy podlega Ministrowi Finansów jako hierarchicznie najwyższemu zwierzchnikowi. Minister reprezentuje w administracji państwowej także czynnik natury politycznej, dlatego też aparat podatkowy realizuje w praktyce koncepcje partyjno-polityczne wiążące Ministra Finansów. Rodzi się zatem obawa, że takie a nie inne rozstrzygnięcia odwołania mogą być podyktowane nie tylko względami rzeczowymi, lecz pozaprawnymi i narzuconymi z góry.

Sądownictwo administracyjne w zakresie zobowiązań podatkowych jest niewątpliwie szczególną formą gwarancji, zabezpieczającą interes podatnika przed takimi decyzjami organów finansowych, które wydane są z rażącym naruszeniem prawa lub bez podstawy prawnej.

IV

Szczegółowy tryb zaskarżania decyzji organów administracji państwowej uregulowany został w dziale IV k.p.a., zatytułowanym „Zaskarżanie decyzji do sądu administracyjnego” (art. 196-216). Przyjęto zasadę, która swój prawny wyraz znalazła w art. 196 § 1, że przedmiotem skargi może być tylko taka decyzja, która według oceny podatnika, będącego stroną w postępowaniu, jest niezgodna z prawem. Sąd administracyjny nie może zatem oceniać pod względem merytorycznym decyzji organów finansowych z zakresu zobowiązań podatkowych, gdyż nie ma po temu kompetencji, lecz jedynie badać, czy decyzje te są zgodne z obowiązującym prawem.

Zanim ostatecznie skarga trafi do sądu administracyjnego, przepisy prawne (art. 200 k.p.a.) pozostawiają czas na refleksję organowi finansowemu, który skarżoną przez podatnika decyzję wydał w ostatniej instancji. Organ ten może w terminie 30 dni od daty wniesienia skargi po po-

²⁴ O. Niedziałkowski, *Postępowanie podatkowe w świetle noweli do k.p.a.*, *Finanse* 1980, nr 6, s. 31.

nowej analizie prawnej uznać, że skarga jest w całości słuszna. W takim przypadku na podstawie art. 200 § 2 k.p.a. w związku z art. 154 § 1 k.p.a. zmienia luh uchyla swoją decyzję, nie nadając skardze dalszego biegu. Jeśli tego nie uczyni, przekazuje skargę sądowi administracyjnemu i jest wówczas zobowiązany wnieść odpowiedź na tę skargę. Intencją tej odpowiedzi jest wskazanie przez organ finansowy argumentów, które świadczą o tym, że wydana decyzja jest zgodna z prawem.

Istnieją przesłanki negatywne, które uniemożliwiają podatnikowi wniesienie skargi. Należy do nich zaliczyć:

— niewyczerpanie przez podatnika toku instancji w postępowaniu podatkowym,

— wszczęcie przez organ finansowy postępowania w celu zmiany uchylecia lub stwierdzenia nieważności decyzji,

— wznowienie postępowania.

W tych przypadkach intencją prawodawcy jest stworzenie przesłanek, które zapobiegają zbyt pochopnemu kierowaniu skargi do sądu administracyjnego, a jednocześnie umożliwiają kontrolę decyzji w zakresie zobowiązań podatkowych w ramach zwyczajnych środków odwoławczych bez sięgania od razu do środka nadzwyczajnego jakim jest skarga do sądu administracyjnego.

W tym właśnie duchu należy odczytać treść art. 198 k.p.a., że wyczerpanie całego toku instancji jest warunkiem sine qua non zaskarżenia decyzji. Zatem dopiero wówczas, gdy podatnik skorzysta ze wszystkich przysługujących mu środków odwoławczych i uważa, że decyzja jest niezgodna z prawem, kieruje skargę do sądu administracyjnego. W ramach zwyczajnych środków odwoławczych działają podatkowe komisje odwoławcze, których decyzje są w sprawie ostateczne. I tu prawodawca zastosował rozwiązanie prawne, na mocy którego owe ostateczne decyzje mogą być uchylane, zmieniane lub unieważniane. Kompetencje w tym zakresie przysługują terenowemu organowi administracji państwowej stopnia wojewódzkiego, przy którym komisja działa, tzn. wojewodzie. Wojewoda działa w tym przypadku na podstawie przepisów art. 154-161 k.p.a., bardzo szczegółowo określających warunki, które muszą być spełnione, by wojewoda mógł czynić użytek z przysługujących mu kompetencji. Rozwiązanie to jest świadectwem szczególnej ostrożności w przyjętej regulacji prawnej. Prawodawca, upoważniając wojewodę do tego typu działań, raz jeszcze podkreśla, że skarga do sądu administracyjnego jest środkiem ostatecznym i wyjątkowym. Należy zatem dążyć do takich rozstrzygnięć w zakresie rozwiązań podatkowych, żeby decyzjom tym nie można było zarzucić, że zostały wydane bez podstawy prawnej lub z rażącym naruszeniem prawa.

Organ finansowy wszczyna postępowanie mające na celu uchylenie lub zmianę decyzji wówczas, gdy przemawia za tym interes społeczny

lut) słuszny interes podatnika. Natomiast nieważność decyzji w zakresie zobowiązań podatkowych musi być stwierdzana wówczas, gdy:

- wydana została z naruszeniem przepisów o właściwości,
- wydana została bez podstawy prawnej lub z rażącym naruszeniem prawa,
- dotyczy sprawy już poprzednio rozstrzygniętej inną decyzją ostateczną,
- została skierowana do osoby nie będącej stroną w sprawie,
- była niewykonalna w dniu jej wydania i jej niewykonalność ma charakter trwały,
- w razie jej wykonania wywołałaby czyn zagrożony karą,
- zawiera wadę powodującą jej nieważność z mocy prawa.

Wznowienie postępowania podatkowego zakończonych decyzją ostateczną może mieć miejsce w przypadkach określonych w art. 145 § 1 k.p.a., w szczególności wówczas gdy:

- dowody, na których podstawie ustalono istotne dla sprawy okoliczności okazały się fałszywe,
- decyzja wydana została w wyniku przestępstwa,
- decyzja wydana została przez pracownika lub organ, który podlega wyłączeniu ze sprawy,
- strona bez własnej winy nie brała udziału w postępowaniu,
- wyjdą na jaw istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody istniejące w dniu wydania decyzji, nie znane organowi, który wydał decyzję,
- decyzja wydana została bez uzyskania wymaganego prawem stanowiska innego organu,
- zagadnienie wstępne zostało rozstrzygnięte przez właściwy organ lub sąd odmiennie od oceny przyjętej przy wydaniu decyzji,
- decyzja została wydana na podstawie innej decyzji lub orzeczenia sądu, które zostało następnie uchylone lub zmienione.

Znaczenia przesłanek negatywnych należy upatrywać w kontekście uznania, że skargę do sądu administracyjnego kieruje się w sytuacji wyjątkowej tzn. wówczas, gdy żadne z argumentów podnoszonych przez podatnika nie zostają uznane przez organ finansowy.

Zwrócić trzeba uwagę na to, że wspomniane rozwiązania prawne mają na celu ochronę słusznych interesów podatnika w ramach zwyczajnych środków odwoławczych. Miarą intencji prawodawcy w tej mierze jest art. 176 § 4 k.p.a., który można traktować jako ostatnią już formę uchylenia, zmiany lub stwierdzenia nieważności decyzji przez organ administracji państwowej, jeszcze w ramach zwyczajnych środków odwoławczych, a tuż przed skierowaniem skargi przez podatnika do sądu administracyjnego.

Złożenie skargi nie ma mocy suspensywnej, tzn. nie wstrzymuje wy-

konalności decyzji organu, który wydał zaskarżoną decyzję. Jednakże organ finansowy przed przekazaniem skargi do sądu administracyjnego może na wniosek lub z urzędu, z uwagi na interes społeczny lub ważny interes podatnika, wstrzymać wykonanie zaskarżonej decyzji.

W dążeniu do zapewnienia podatnikowi wszelkich możliwych gwarancji procesowych, przyjęto niezwykle istotne rozwiązanie, które umożliwia przywrócenie terminu do wniesienia skargi (art. 204 § 2). Posiłkowe zastosowanie mają w tym zakresie przepisy art. 168 -169 kodeksu postępowania cywilnego. Precyzują one warunki jakie muszą zachodzić, by sąd administracyjny mógł powziąć decyzję o przywróceniu terminu. Do warunków tych zalicza się:

- 1) brak winy w uchybieniu,
- 2) uchybienie pociąga za sobą ujemne skutki procesowe,
- 3) złożenie wniosku o przywrócenie terminu w ciągu tygodnia od ustania przyczyn uchybienia, a w zasadzie nie później jak w ciągu roku od upływu terminu,
- 4) równoczesne dopełnienie czynności uchybionej.

Podatnik nie jest zobowiązany udowadniać braku swej winy, wystarczy jeśli uprawdopodobni, że mimo swej staranności nie mógł czynności dokonać w terminie, tzn., że zachodziła przeszkoda od niego niezależna. Przeszkoda ta musi istnieć przez cały czas biegu terminu przepisanego do wniesienia skargi. Może to być np. choroba podatnika, mylne poinformowanie przez organ finansowy o terminie i trybie wniesienia skargi, itp.

Drugim warunkiem restytucji jest zaistnienie ujemnych dla podatnika skutków procesowych w następstwie uchybienia terminu. W tym przypadku ujemnym skutkiem jest niemożność zaskarżenia decyzji podatkowej i w konsekwencji konieczność jej realizacji, pomimo przeświadczenia podatnika, że decyzja ta jest sprzeczna z prawem.

Zachowanie tygodniowego terminu także należy tylko uprawdopodobnić, gdyż według k.p.c. we wniosku o przywrócenie terminu należy „uprawdopodobnić okoliczności uzasadniające wniosek”. Równocześnie z wnioskiem należy dokonać czynności procesowej, której nie dokonano w terminie, tzn. wnieść skargę.

Od chwili przejścia skargi przez sąd administracyjny zmianie ulegają wzajemne stosunki pomiędzy podatnikiem a organem finansowym, przechodząc z fazy podległości (typowej dla postępowania podatkowego) w układ równości stron (właściwy postępowaniu sądowemu). W postępowaniu sądowym organ finansowy i podatnik stają się równoprawnymi stronami, czego nie można powiedzieć o tej fazie postępowania, która toczyła się dotychczas (art. 202 k.p.c.).

Ocena prawna, którą, po rozpatrzeniu skargi, wyraża w orzeczeniu sąd administracyjny, wiąże w danej sprawie zarówno sąd jak i organ administracji państwowej, który wydał zaskarżoną decyzję.

Sąd administracyjny obligatoryjnie uchyla zaskarżoną decyzję w trzech przypadkach:

— naruszenia prawa materialnego, chyba że naruszenie to nie miało wpływu na wynik sprawy,

— naruszenia prawa dającego podstawę do wznowienia postępowania z przyczyn określonych w art. 145 § 1,

— innego naruszenia przepisów postępowania administracyjnego, które miało istotny wpływ na wynik sprawy.

Orzeczenie sądu może stwierdzać nieważność decyzji, z przyczyn określonych w art. 156 § 1 i niezgodność z prawem, jeśli zostało wydane z naruszeniem przepisu 145 § 1 lub 156 § 1.

Odrzucenie skargi ma miejsce wówczas, gdy podatnik złożył skargę po upływie terminu, a sąd administracyjny nie przywrócił terminu do jej wniesienia, a także wówczas gdy podatnik w wyznaczonym terminie nie uzupełnił takich braków skargi, które uniemożliwiają nadanie jej dalszego biegu.

Skarga podlega oddaleniu, gdy nie zostaje uwzględniona przez sąd administracyjny.

V

Sytuacja podatnika w postępowaniu podatkowym była zawsze wyznaczona przez przepisy prawne, których treść a także sposób stosowania były zdeterminowane nie tylko przez warunki społeczno-gospodarcze, ale i polityczne.

Rozstrzygnięcie sprawy podatkowej zgodnie z zasadą prawdy obiektywnej uzależnione jest — jeśli nie działają mechanizmy pozaprawne — od właściwej konstrukcji postępowania podatkowego. Chodzi zwłaszcza o właściwe wyważenie proporcji udziału podatnika i organów podatkowych w gromadzeniu materiałów dowodowych obrazujących rozmiary działalności podlegającej opodatkowaniu.

Zbyt często administracja podatkowa bierze na siebie główny ciężar gromadzenia danych faktycznych potrzebnych do realizacji celów opodatkowania, a przy tym traktuje podatnika jako przeciwnika procesowego, co praktycznie objawia się w tendencji do odrzucania przedstawionych przez niego dowodów.

Zadaniem każdego postępowania podatkowego jest ustalenie rozszczenia podatkowego oraz jego realizacja. Cel ten w sposób właściwy zostanie osiągnięty wówczas, gdy kształt postępowania, jego charakter, gwarancje procesowe podatnika, usytuowanie organów podatkowych, zostanie ujęte w taki sposób, który uwzględnia specyfikę warunków społeczno-gospodarczych i politycznych nie tylko w chwili tworzenia regulacji prawnej, ale i, w znacznie odległej perspektywie.

SOME ASPECTS OF SOCIO-ECONOMIC AND POLITICAL CONDITIONING
OF THE FISCAL PROCEEDINGS

Summary

The body of regulation of fiscal proceedings is to a large extent a reflection not only of the current trends of State's taxation policy but also of the tasks to be realized in that matter in some pre-described long-run prospects. The policy towards the unsocialized units of economy and private persons is influenced by the socio-economic and political premises.

Whenever the taxation policy making has been biased by the structural premises of the political system and the socio-economic aspect of the problem — dominated by it, both the legal regulation and the practice adopted the extreme shape. The fiscal policy formed under the powerful structural influence of the socialistic system was only a natural outcome.

Collecting exorbitant and often unjustified taxes and charges was supposed to secure certain goals, e.g. in the sphere of limiting the development of the unsocialized economy. On account of the adopted institutional solutions, the regulation of fiscal proceedings could not guarantee a proper protection of taxpayer's legal interests in the tax proceedings.

Some liberalization in the regulation of the procedure in the aspect of both: legislation and application can be noticed whenever the unsocialized sector of economy is viewed mainly through certain economic principles and social goals while the political aspects of it can fade away in the background. The shape of taxation proceedings defined by the body of its legal regulation has to account for socio-economic and political conditioning not only at the moment of legislation but also in the long run prospects.