

Organ podatkowy – przeciwnik w sporze czy podmiot chroniący interes podatnika?

1. Uwagi ogólne

Zagadnienie relacji pomiędzy organem podatkowym a podatnikiem-przedsiębiorcą jest jednym z najbardziej interesujących problemów nie tylko w obszarze prawa podatkowego, ale również w sferze realizacji zasady wolności gospodarczej. Owe relacje w istotny sposób wpływają bowiem na zachowania podatnika-przedsiębiorcy nie tylko w zakresie jego obowiązków podatkowych, ale także realizowanej przez niego strategii gospodarczej oraz podejmowanych decyzji gospodarczych. Pozyskiwanie publicznych zasobów pieniężnych realizowane jest w znacznej mierze poprzez przejmowanie przez państwo rezultatów działalności gospodarczej innych podmiotów. Relacje pomiędzy organem podatkowym, który jest odpowiedzialny za gromadzenie tych dochodów, a podatnikiem-przedsiębiorcą mają więc istotne znaczenie dla efektywności przesuwania środków pieniężnych od konkretnego podatnika na rzecz związku publicznoprawnego.

Wzajemne stosunki między podatnikiem a organem podatkowym w dużym stopniu determinowane są przyjętą w prawie podatkowym metodą ustalania zobowiązania podatkowego polegającą na ustaleniu należności podatkowych przez podatnika, a następnie terminowej zapłaty podatku (samoobliczenie podatkowe). Metoda ta powoduje, że w procesie stosowania prawa podatkowego, obok organów podatkowych, które działają w nim w imieniu i na rzecz związku publicznoprawnego, uczestniczą również podatnicy. Jej istota polega na tym, że podatnik samodzielnie dokonuje oceny własnej sytuacji podatkowoprawnej. Ciąży na nim obowiązek rozstrzygnięcia, czy i w jakim zakresie podlega obowiązkowi podatkowemu, a następnie przekształcenia obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe oraz odprowadzenia należnej kwoty podatku na rachunek organu podatkowego¹. Prawodawca nałożył też na podatnika liczne i skomplikowane obowiązki instrumentalne, związane przede wszystkim z koniecznością prowadzenia odpowiedniej dokumentacji podatkowej, obowiązkami ewidencyjnymi, a także

¹ K. Teszner, *Realizacja zobowiązań podatkowych*, [w:] L. Etel (red.), *System prawa finansowego. Tom III. Prawo daninowe*, Warszawa 2010, s. 658.

znoszeniem działań organu podatkowego, w ramach czynności sprawdzających, kontroli podatkowej bądź postępowania podatkowego. Prawdliwość wywiązania się z owych obowiązków jest istotna z punktu widzenia realizacji obowiązku podatkowego. Natomiast ochrona interesu fiskalnego związku publicznoprawnego wymaga wprowadzenia odpowiednich mechanizmów zabezpieczających przed nieprawidłową realizacją tych obowiązków. Stąd organy podatkowe zostały wyposażone w kompetencje do weryfikacji działań podatnika w ramach czynności kontrolnych. Owe czynności powinny jednak zapewniać podatnikowi właściwy poziom gwarancji bezpieczeństwa. Dla osiągnięcia tego celu istotne jest zatem właściwe ukształtowanie relacji pomiędzy organem podatkowym a podatnikiem w procesie stosowania prawa podatkowego.

Jednocześnie konieczność weryfikacji dokonanego samoobliczenia podatkowego determinuje zakres czynności kontrolnych i procesowych organu podatkowego.

Analizowane zagadnienie wymaga więc w pierwszej kolejności przedstawienia roli organu podatkowego w procesie stosowania prawa podatkowego, by następnie przedstawić jego odniesienie do obowiązków i uprawnień podatnika dokonującego samoobliczenia podatkowego.

Zasadniczy problem dotyczy tego, czy w ramach realizacji samoobliczenia podatkowego działanie organu podatkowego powinno być nakierowane wyłącznie na ujawnianie nieprawidłowości w realizacji obowiązków nałożonych na podatnika, czy raczej powinien on wspomagać podatnika w prawidłowym ustaleniu zobowiązania podatkowego.

Wobec braku równorzędności pomiędzy związkiem publicznoprawnym a podmiotem obciążonym obowiązkiem podatkowym pojawia się konieczność ochrony podmiotu podporządkowanego. Kwestie związane z ochroną podatników są ważnym elementem prawa podatkowego jako gałęzi prawa. Ochrona praw podatnika w polskim systemie podatkowym przejawia się w różnych instytucjach. Należy tu wskazać indywidualne interpretacje prawa podatkowego. Poza samym prawem, nieocenioną rolę w stosowaniu regulacji podatkowych odgrywa bowiem jego interpretacja. Ważne jest prawo podatnika do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z ustaw podatkowych, które realizuje się przez to, że organ podatkowy może domagać się zapłaty podatku tylko w takiej wysokości, jaka wynika z przepisów prawa podatkowego. Innym ważnym prawem podatnika jest prawo do udziału w rzetelnie prowadzonym postępowaniu podatkowym, a także prawo do dobrego traktowania przez administrację podatkową. W procesie nakierowanym na rozstrzygnięcie indywidualnej sprawy podatkowej oddziaływanie na relacje pomiędzy organem podatkowym a podatnikiem jest determinowane celami opodatkowania oraz konstytucyjną zasadą sprawiedliwości opodatkowania. Konstytucyjne oraz unijne gwarancje ochrony interesu podatnika powodują jednak, że organ podatkowy, którego zasadniczym zadaniem jest wymiar i pobór podatków, nie może kierować się dążeniem

do maksymalizacji dochodów budżetowych. Gwarancje dla podatników są bowiem jednocześnie zobowiązaniem dla organów podatkowych.

2. Relacje zachodzące pomiędzy organem podatkowym a podatnikiem w procesie stosowania prawa podatkowego

Punktem wyjścia do rozważań dotyczących rozstrzygnięcia, czy organ podatkowy w procesie stosowania prawa podatkowego jest przeciwnikiem podatnika, czy podmiotem chroniącym jego uzasadniony interes jest ustalenie relacji zachodzących pomiędzy tymi podmiotami.

Prawo podatkowe należy do prawa publicznego, którego normy służą interesowi państwa. Cechą charakterystyczną prawa publicznego jest to, że ustalenie treści wzajemnych zachowań jego podmiotów jest wynikiem jednostronnej woli specjalnego podmiotu publicznego, na którym ciąży obowiązek wykonania postanowień tego prawa i który ponosi odpowiedzialność za realizację norm prawa publicznego².

Kluczowe znaczenie dla omawianej problematyki ma zatem pozycja prawna podatnika wyznaczona przyznanymi mu uprawnieniami oraz obowiązkami, szczególnie związanymi z samoobliczeniem podatkowym. Istotny jest również zakres obowiązków organu podatkowego przede wszystkim w zakresie weryfikacji dokonanego samoobliczenia podatkowego oraz sposób realizacji przez organ podatkowy gwarancji procesowych podatnika.

Zakres stosunku prawnego łączącego organ podatkowy z podatnikiem wyznacza instytucja zobowiązania podatkowego i obowiązku podatkowego. Charakterystyczna dla prawa podatkowego, które ingeruje w sferę majątkową jednostki, nierównorzędność stosunku zobowiązaniowego sprawia, że podatnik jest w tym stosunku podmiotem podporządkowanym. Owa nierównorzędność wynika z władztwa podatkowego państwa³. Natomiast władcza pozycja organu podatkowego w tym stosunku umożliwi mu nie tylko kontrolę realizacji obowiązków nałożonych na podatnika, ale również określanie w sposób władczy sytuacji prawnej podmiotu zobowiązanego do zapłaty podatku. Już zatem owa nierównorzędność oraz zachowanie organu podatkowego w ramach stosunku prawnego zobowiązania podatkowego wskazuje na szczególną pozycję organu podatkowego

² W. Jakimowicz, *Publiczne prawa podmiotowe*, Kraków 2002, s. 160.

³ R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 16; A. Nita, *Stosunek podatkowopravny* [w:] B. Brzeziński (red.) *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009, s. 41–42; B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2001, s. 102.

w sporze z podatnikiem. Powstaje zatem istotne zagadnienie dotyczące tego, czy owa władcza pozycja organu podatkowego i cel jego działania, polegający na doprowadzeniu do przesunięcia środków pieniężnych od konkretnego podatnika do budżetu związku publicznoprawnego sprawiają, że organ podatkowy powinien koncentrować się wyłącznie na ochronie interesu fiskalnego związku publicznoprawnego, czy również zobowiązany jest dbać o uzasadniony interes podatnika. Ustawodawca nie wskazuje wprost w przepisach prawa podatkowego na obowiązek ochrony interesu podatnika. Wprowadza jednak szereg regulacji podatkowopravných, przede wszystkim w przepisach ogólnego prawa podatkowego, dotyczących tej ochrony bez jego wyraźnego określenia. Podstawowym celem opodatkowania jest cel fiskalny, wyrażający się w gromadzeniu dochodów publicznych. Nie oznacza to jednak, że organ podatkowy powinien dążyć do jego realizacji z naruszeniem prawa podatnika do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z przepisów ustaw podatkowych.

3. Zadania organu podatkowego a uprawnienia podatnika w procesie stosowania prawa podatkowego

Relacje pomiędzy organem podatkowym a podatnikiem nabierają szczególnego znaczenia w obszarze zadań organów podatkowych związanych z wymiarem i poborem podatków. W ramach tych zadań organy podatkowe dokonują bowiem weryfikacji deklaracji podatkowych, prowadzą kontrole podatkowe bądź wszczynają postępowanie podatkowe w celu określenia prawidłowej kwoty podatku należnego związkowi publicznoprawnemu. Czynności kontrolne organów podatkowych są płaszczyzną, na której najczęściej występują spory pomiędzy organami podatkowymi a podatnikami.

Z zasady sprawiedliwości opodatkowania należy wywodzić zobowiązanie podmiotu obciążonego obowiązkiem podatkowym do odpowiedniego zachowania się, zgodnie z treścią zobowiązania podatkowego, a więc do spełnienia należnego związkowi publicznoprawnemu świadczenia pieniężnego. Korelatem tego obowiązku jest uprawnienie związku publicznoprawnego do żądania takiego zachowania się, a więc wykonania świadczenia podatkowego. Istniejący konflikt pomiędzy interesem publicznym a indywidualnym interesem podatnika prowadzi do takiego kształtowania przez podatników zachowań w obszarze prawa podatkowego, aby zminimalizować obciążenie podatkowe. Z jednej strony podatnik ma prawo podejmować zachowania, które pozwolą legalnie obniżyć wysokość zobowiązania podatkowego, przepisy prawa nie nakazują bowiem podejmowania zachowań, z którymi ustawa wiąże powstanie obowiązku podatkowego, z drugiej zaś strony samoobliczenie zobowiązania podatkowego, w ramach którego zobowiązanie podatkowe ustala podmiot obciążony obowiązkiem podatkowym, stwarza

zagrożenie dla realizacji obowiązku podatkowego. Przyczyny nieprawidłowości w realizacji obowiązków nałożonych na podatnika mogą mieć swoje źródło nie tylko w oszustwach podatkowych, lecz mogą one też wynikać z błędnej interpretacji przepisów prawa podatkowego czy też ze zwykłych omyłek.

W celu ochrony interesu fiskalnego związku publicznoprawnego na organy podatkowe został zatem nałożony obowiązek podjęcia wszelkich przewidzianych przez prawo środków w celu doprowadzenia do ustalenia i realizacji świadczenia podatkowego zgodnie z przepisami ustaw podatkowych. Podatnicy nie mogą bowiem samodzielnie różnicować swojej sytuacji podatkowej ukrywając dochody lub zaniżając ich wysokość w celu zmniejszenia ciężaru podatkowego bądź uchylać się od zapłaty podatku. Czynności kontrolne organu podatkowego są więc nakierowane na zapobieganie oszustwom podatkowym i błędom oraz eliminowanie ich skutków podatkowych.

Zasadniczą przyczyną powstawania sporów pomiędzy organami podatkowymi a podatnikami w ramach realizacji samoobliczenia podatkowego jest wielość, stopień skomplikowania oraz zmienność przepisów prawa podatkowego. Czynniki te negatywnie kształtują sytuację podatnika, którego obciąża interpretacja tekstu prawnego, a także zastosowanie się do jego dyspozycji⁴. Prawidłowa wykładania przepisów prawa ma zasadnicze znaczenie nie tylko z punktu widzenia interesów państwa, ale także interesu podatnika, na którym spoczywa ryzyko błędnego ustalenia zobowiązania podatkowego⁵.

Omawiając zagadnienie relacji pomiędzy organem podatkowym a podatnikiem w procesie stosowania prawa podatkowego należy zatem wskazać na problematykę pomocy państwa dla podatników w ramach instytucji indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego. Instytucja ta jest wyrazem realizacji przez organy podatkowe postulatów ochrony interesu podatnika w tym procesie. Zgodnie z art. 14b § 1 Ordynacji podatkowej minister właściwy do spraw finansów publicznych, na pisemny wniosek zainteresowanego, wydaje, w jego indywidualnej sprawie, pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego. Organy podatkowe dokonują więc oceny stanowiska podatnika w zakresie skutków podatkowych zastosowania konkretnego przepisu prawa podatkowego w danym stanie faktycznym. Uprawnienie to może zatem być wykorzystywane dla minimalizowania ryzyka związanego z dokonywaniem interpretacji przepisów prawa podatkowego w celu wykonania obowiązków związanych z ustalaniem

⁴ B. Brzeziński, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika jako zasada wykładni prawa podatkowego. Próba analizy*, [w:] A. Gomułowicz i J. Małecki (red.), *Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Poznań 2003, s. 255–256.

⁵ A. Huchla, *Nieprzestrzeżenie „zasad podatkowych” w procesie tworzenia polskiego prawa podatkowego*, [w:] A. Kostecki (red.), *Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków*, Kraków 2000, s. 34; K. Biernacki, *Roszczenia z tytułu wadliwej decyzji podatkowej*, „Prawo i Podatki” 2007, nr 3, s. 13.

świadczenia podatkowego. Omawiana instytucja nie zapobiega jednak wszystkim sporom, jakie mogą powstać w obszarze interpretacji prawa i przy ustalaniu skutków podatkowopravných określonych stanów faktycznych. Podstawową okolicznością ograniczającą jej znaczenie dla rozważanego problemu jest to, że wiąże ona podatnika oraz organ podatkowy wyłącznie w przedstawionym przez ten podmiot stanie faktycznym. Organ podatkowy nie przeprowadza w tego rodzaju sprawach postępowania dowodowego, a więc nie weryfikuje stanu, jaki przedstawił podatnik. Interpretacja indywidualna nie chroni też podmiotu niebędącego jej adresatem, bowiem jest ona związana tylko z osobą, wobec której interpretacja została wydana⁶. Z tych względów omawiana instytucja nie jest wystarczająca do zagwarantowania podatnikowi odpowiedniej ochrony i nie zapobiega wszystkim konfliktom, jakie mogą powstać pomiędzy organem podatkowym a podatnikiem w procesie stosowania prawa podatkowego.

Omawiając kwestię ochrony praw podatnika, warto też przedstawić je na tle zasad obowiązujących w postępowaniu podatkowym. Postępowanie to jest jedną z płaszczyzn, na której najczęściej dochodzi do sporów pomiędzy organem podatkowym a podatnikiem. Analizowany problem przejawia się przede wszystkim w obszarze realizacji przez organ podatkowy gwarancji procesowych podatnika.

4. Relacje pomiędzy organem podatkowym a podatnikiem w postępowaniu podatkowym

Ochrona interesu prawnego podatnika w postępowaniu podatkowym w najpełniejszym zakresie realizowana jest w postępowaniu wymiarowym, gdzie najbardziej uwidacznia się konflikt pomiędzy interesem indywidualnym podatnika a interesem publicznym. W postępowaniu tym bowiem organ podatkowy, aby zapewnić realizację fiskalnej funkcji opodatkowania, weryfikuje prawidłowość dokonanego przez podatnika samoobliczenia podatkowego. Może to rodzić obawy, że organ podatkowy nie będzie respektował interesu prawnego podatnika. Organ prowadzący postępowanie jest w pewnym sensie zaangażowany w sprawę i zainteresowany jej wynikiem. W tej bowiem formie wykonuje swoje zadania i odpowiada za efekty wynikające z realizacji owych zadań⁷.

Udział podatnika w postępowaniu podatkowym kreuje dla podatnika bardzo skomplikowaną sytuację. Wiąże się ona z pewnym ryzykiem związanym z koniecznością obrony dokonanego samoobliczenia podatkowego. Wypełnienie obowiązków związanych z udziałem w postępowaniu podatkowym oraz wybór właściwych instrumentów

⁶ J. Brolik, *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego*, Warszawa 2010, s. 59.

⁷ R. Hauser, *Ochrona obywatela w postępowaniu egzekucyjnym w administracji*, Poznań 1988, s. 44.

obrony może być trudny dla podatnika. Udział ten wymaga bowiem od podatnika nie tylko orientacji w zakresie przysługujących mu praw i nałożonych na niego obowiązków, ale także decyzji co do aktywnej bądź biernej postawy w zakresie obrony interesu prawnego. W doktrynie zwraca się uwagę, że w postępowaniu podatkowym pozycja podatnika jest słabsza od pozycji organu podatkowego, który jest gospodarzem tego postępowania⁸. Niewątpliwie jednak obowiązkiem organu podatkowego jest załatwienie sprawy z punktu widzenia interesu publicznego przy zapewnieniu ochrony interesu prawnego podatnika. Powstaje zatem pytanie o zakres owej ochrony.

Kwestia zakresu ochrony procesowej realizowanej przez prawo procesowe nie jest w doktrynie sporna. Przyjmuje się, że prawo procesowe, chroniąc interes indywidualny strony postępowania, określa prawa i obowiązki strony, wyznacza jej sytuację prawną w tym postępowaniu, uniezależniając ją od „woli” organu prowadzącego postępowanie⁹. Podstawowe znaczenie przyznaje się określeniu pozycji podatnika wyznaczonej przyznanymi mu uprawnieniami i obowiązkami oraz określeniu relacji między nim a organem podatkowym¹⁰.

Prawodawca przy tworzeniu konstrukcji podatkowych musi jednak brać pod uwagę realizację celów opodatkowania i potrzebę pokrywania potrzeb publicznych. Realizując funkcję fiskalną opodatkowania, organ podatkowy w procesie stosowania prawa podatkowego nie może przy tym naruszać istoty prawa podatnika do obrony interesu prawnego. Prawodawca powinien zatem dążyć do zapewnienia równowagi między zabezpieczeniem poboru dochodów związku publicznoprawnego a ochroną interesu prawnego podatnika w jego relacji z organem podatkowym gromadzącym owe dochody.

Zapewnieniu tej równowagi w płaszczyźnie postępowania podatkowego służą gwarancje procesowe podatnika, tj. przyznane podatnikowi uprawnienia procesowe oraz nałożone na organy podatkowe obowiązki procesowe. Szczególnie istotne jest prawo do odpowiedniego ukształtowania postępowania podatkowego, w ramach którego podatnik może bronić swojego interesu prawnego.

Spór pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym powstaje wówczas, gdy organ podatkowy, kwestionując prawidłowość dokonanego samoobliczenia podatkowego, dokonuje wymiaru kontrolnego. Ważnym aspektem omawianej problematyki są zatem relacje proceduralne pomiędzy organem podatkowym i podatnikiem w postępowaniu

⁸ H. Dzwonkowski [w:] C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Ustawa Ordynacja podatkowa*, Warszawa 2000, s. 318.

⁹ W. Chróścielewski, J.P. Tarno, *Postępowanie administracyjne i postępowanie przed sądami administracyjnymi*, Warszawa 2009, s. 23.

¹⁰ W. Nykiel, *O potrzebie równowagi między uprawnieniami i obowiązkami podatnika oraz organów podatkowych*, „Prawo i Podatki” 2005, nr 12, s. 25.

podatkowym. Szczególnie interesująca jest kwestia rozłożenia ciężaru ustalenia okoliczności faktycznych. Ma ona kluczowe znaczenie dla oceny sytuacji procesowej podatnika w ewentualnym sporze z organem podatkowym. Na ukształtowanie owej sytuacji w znacznym stopniu wpływa zakres czynności organu podatkowego, a także rola podatnika w postępowaniu podatkowym. Chodzi zwłaszcza o ustalenie, czy zakres obowiązków dowodowych organu podatkowego obejmuje gromadzenie dowodów przemawiających jedynie na korzyść interesu publicznego, czy również na korzyść podatnika.

Zagadnienie ciężaru dowodu jest przedmiotem badań w doktrynie prawa podatkowego¹¹. Prezentowane są poglądy, zgodnie z którymi w Ordynacji podatkowej nie został uregulowany ciężar dowodu, a więc znajduje w nim zastosowanie ogólna reguła dowodowa zawarta w art. 6 Kodeksu cywilnego. Przepis ten dokonuje rozkładu ciężaru dowodu między strony według zasady, że każda z nich dowodzi tych faktów, z którymi wiąże pozytywne dla siebie skutki prawne¹². Funkcjonuje także inny pogląd przyjmujący, że w postępowaniu podatkowym nie ma zastosowania instytucja ciężaru dowodu w znaczeniu nadanym jej w regulacjach prawa cywilnego¹³. Uzasadnia się to tym, że w postępowaniu podatkowym nie występuje ciężar dowodu, bowiem nie ma w nim – w odróżnieniu od postępowania cywilnego – elementu kontrydiktoryjności. Organ podatkowy nie może zatem ograniczyć się do zdobycia dowodu silniejszego niż dowód przedkładany przez podatnika.

Z punktu widzenia analizowanego zagadnienia ważne jest zatem, aby czynności organu podatkowego zmierzały do obiektywnej oceny zaistnienia w przypadku danego podmiotu podatkowoprawnego stanu faktycznego. Dopiero bowiem prawidłowo ustalony stan faktyczny stanowi gwarancję zapłaty podatku w wysokości zgodnej z rozmiarami obowiązku podatkowego, jaki ciąży na podatniku z mocy ustawy¹⁴. W postępowaniu

¹¹ B. Brzeziński, M. Masternak, *O tak zwanym ciężarze dowodu w postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” 2004, nr 5, s. 56; A. Mariański, *Reguły ciężaru dowodu w postępowaniu podatkowym (polemika)*, „Przegląd Podatkowy” 2005, nr 2, s. 45-51; A. Mariański, *Orzecznictwo NSA jako przyczyna przerwania ciężaru dowodu na podatnika*, „Monitor Podatkowy” 2005, nr 9 (wkładka), s. 3-4; A. Mariański (red.), D. Strzelec, T. Miłek, S. Kubiak, *Podatnik w postępowaniu podatkowym*, Warszawa 2006; A. Hanusz, *Strony postępowania podatkowego a ciężar dowodu*, „Przegląd Podatkowy” 2004, nr 9, s. 49 i n.; W. Sawa, *Ciężar dowodu w postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” 2001, nr 3; K.J. Stanik, *Ciężar dowodu w postępowaniu podatkowym*, „Jurysdykcja Podatkowa” 2007, nr 4.

¹² E. Gniewek (red.), *Podstawy prawa cywilnego i handlowego*, Wrocław 1998, s. 169.

¹³ P. Borszowski, *Ciężar dowodu w postępowaniu podatkowym*, „Vademecum Doradcy Podatkowego”, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2009 (CD), B. Brzeziński, M. Masternak, *O tak zwanym ciężarze dowodu w postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” 2004, nr 5, s. 56 i n.

¹⁴ R. Mastalski, *Ustalenie podstawy wymiaru w polskim postępowaniu podatkowym*, Wrocław 1973, s. 26-27; E. Ochendowski [w:] *Prawo administracyjne. Część ogólna*, Toruń 2000, s. 175 zauważa, że gdy wychodzi się z niewłaściwego stanu faktycznego, to dochodzi się do sprzeczności z prawem wyniku.

podatkowym powinien być więc uwzględniony zarówno interes indywidualny podatnika, jak i interes publiczny. Organ podatkowy zobowiązany jest przy rozstrzyganiu indywidualnej sprawy dołożyć należytej staranności w wyjaśnianiu stanu faktycznego, a także informowaniu podatnika o jego prawach i obowiązkach. Organ podatkowy w ramach realizacji nałożonych na niego zadań nie powinien więc kierować się innym interesem w znaczeniu prawnym niż realizacja zasady praworządności.

Prawo procesowe chroni interes indywidualny podatnika poprzez określenie jego uprawnień i obowiązków w postępowaniu podatkowym oraz wyznaczenie jego sytuacji prawnej, niezależnej od „woli” organu prowadzącego postępowanie. Regulacje prawne zmierzają do takiego ukształtowania sytuacji prawnej podatnika, aby organ podatkowy nie nadużywał swojej władczej pozycji i nie ograniczał (wychodząc poza swe kompetencje) prawa podatnika do obrony interesu prawnego na drodze postępowania podatkowego. Chodzi zwłaszcza o zapewnienie podatnikowi jako stronie postępowania podatkowego bezpieczeństwa prawnego, co stanowi istotny czynnik wpływający na współpracę podatnika z organem podatkowym w toku postępowania podatkowego, szczególnie dowodowego. Realizacja tak określonego celu następuje przy jednoczesnym zapewnieniu realizacji przez organ podatkowy nałożonych na niego zadań, przede wszystkim w zakresie wymiaru i poboru podatków. Umożliwia tym samym państwu gromadzenie publicznych zasobów pieniężnych, które służą realizowaniu zadań publicznych.

Prawodawca zapewnił podatnikowi ochronę interesu prawnego w postępowaniu podatkowym wprowadzając określone gwarancje procesowe, którymi są uprawnienia procesowe przysługujące podatnikowi oraz nałożone na organ podatkowy obowiązki procesowe. Uprawnienia procesowe pozwalają podatnikowi poprawić swoją sytuację prawną, na przykład przez przedstawienie korzystnych dla siebie dowodów czy też udział w czynnościach dowodowych. Warto zauważyć, że podatnik jest istotnym źródłem informacji w postępowaniu podatkowym. To bowiem podatnik w dużym stopniu kształtuje stan faktyczny, a więc znajduje się „najbliżej” rzeczywistości. Często podatnik jest w posiadaniu dowodów, o których istnieniu nie posiada wiedzy organ podatkowy. Prawodawca przyznał zatem podatnikowi liczne uprawnienia procesowe składające się na prawo do wysłuchania. Uprawnienia te obejmują: możliwość przedstawienia twierdzeń, argumentów i wyjaśnień oraz zastrzeżeń do poczynionych w sprawie ustaleń, możliwość ich udowodnienia bądź uprawdopodobnienia za pomocą dowodów, możliwość wskazywania faktów istotnych dla sprawy, a także możliwość zwrócenia uwagi na niewyjaśnione dotychczas okoliczności sprawy oraz na konieczność przeprowadzenia dodatkowych lub uzupełniających dowodów. Gwarancje procesowe umożliwiają także wyeliminowanie wadliwych działań organów podatkowych, na przykład przez złożenie odwołania od decyzji podatkowej. Z punktu widzenia ochrony interesu prawnego podatnika szczególnie

ważną rolę pełnią gwarancje procesowe służące ustaleniu stanu faktycznego, w tym zwłaszcza obowiązki organu podatkowego wynikające z zasady prawdy obiektywnej, uregulowanej w art. 122 Ordynacji podatkowej. Wynikają z niej takie obowiązki dowodowe organu podatkowego jak: ustalenie, jakie fakty mają znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy, a więc jakie okoliczności będą wymagały przeprowadzenia dowodu, określenie, jakie dowody będą konieczne do ustalenia tych okoliczności, przeprowadzenia dowodów zarówno z urzędu, jak i na wniosek oraz uzupełnienie z urzędu materiału dowodowego w sytuacji, gdy materiał przedstawiony przez stronę jest niepełny. Zakres obowiązków organu podatkowego, wynikający z omawianej zasady, jest więc szeroki, na co wskazuje sformułowanie odnoszące się do podejmowania „wszelkich niezbędnych działań”. Doprecyzowanie tego zakresu dokonane zostało poprzez wprowadzeniem celu tych działań, tj. dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym. Tak zakreślone obowiązki procesowe organu podatkowego chronią podatnika przed rozstrzygnięciem sprawy na podstawie wybiórczo przeprowadzonych dowodów bądź przy pominięciu okoliczności korzystnych dla podatnika. Wynika z tego, że organ podatkowy ma obowiązek gromadzenia dowodów przemawiających zarówno na korzyść interesu publicznego, jak i podatnika. Brak należytej ochrony interesu prawnego podatnika w postępowaniu prowadzi do wadliwości tego postępowania. Dopiero prawidłowo przeprowadzone postępowanie podatkowe z poszanowaniem interesu prawnego podatnika, zakończone wydaniem decyzji wymiarowej, prowadzi do osiągnięcia założonych celów opodatkowania. Niewątpliwie jednak organ podatkowy nie jest zobowiązany do nieograniczonego poszukiwania dowodów korzystnych dla podatnika¹⁵.

Z przeprowadzonej wyżej analizy wynika, że organ podatkowy zobowiązany jest do ochrony interesu prawnego podatnika, ale w granicach nienaruszających interesu publicznego. Innymi słowy, ochrona prawna podatnika przejawiająca się w realizowaniu przez organ podatkowy gwarancji procesowych nie może prowadzić do uwolnienia się przez podatnika od zapłaty podatku. Do takiej sytuacji może dojść na przykład w przypadku, gdy organ podatkowy będzie zwlekał z wydaniem decyzji i ta zwłoka doprowadzi do przedawnienia prawa do ustalenia zobowiązania podatkowego.

Zaniedbania podatnika w toku postępowania instancyjnego mogą prowadzić do niekorzystnego dla niego rozstrzygnięcia sporu z organem podatkowym. Czynny udział podatnika w postępowaniu wymiarowym ma zatem na celu ochronę jego interesu. Obejmuje on też złożenie wszystkich niezbędnych wniosków dowodowych (dowodów) w trakcie postępowania instancyjnego – również w postępowaniu odwoławczym, przed wydaniem decyzji ostatecznej.

¹⁵ por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 lutego 2004 r., III SA 1452/02, „Monitor Podatkowy” 2004, nr 4, s. 5; wyrok WSA w Warszawie z dnia 17 sierpnia 2010 r. III SA/Wa 1538/09, LEX nr 603137; Wyrok NSA z dnia 22 stycznia 2010 r. II FSK 1281/08, LEX nr 558880.

5. Wnioski

Prawodawca przewiduje możliwość występowania sporów pomiędzy organem podatkowym a podatnikiem w procesie stosowania prawa podatkowego. Zasadniczą przyczyną ich powstawania jest konflikt pomiędzy interesem publicznym, dla realizacji którego na organy podatkowe zostały nałożone obowiązki związane z kontrolą samoobliczenia podatkowego, a interesem indywidualnym, przejawiającym się w dążeniu do minimalizacji obciążeń podatkowych. Ustawodawca, dostrzegając ten problem, dąży do ochrony zarówno interesu fiskalnego związku publicznoprawnego, jak i ochrony uzasadnionego interesu podatnika, nakładając na organy podatkowe oraz podatnika określone obowiązki oraz przyznając im odpowiednie uprawnienia.

Właściwe ukształtowanie przez prawodawcę relacji pomiędzy organem podatkowym a podatnikiem w procesie stosowania prawa podatkowego jest istotne dla realizacji celów opodatkowania. W sytuacji utrudnionego dostępu lub braku dostępu do środków prawnych ochrony i realizacji interesów podatnika następuje bowiem sięganie po środki pozaprawne, czego przejawem jest nielegalne uchylanie się od opodatkowania bądź obchodzenie prawa podatkowego, które prowadzą do zmniejszenia dochodów budżetowych.

Pożądane jest, aby podmioty stosunku prawnego zobowiązania podatkowego rozpoczęły działania już na poziomie konfliktu potencjalnego, a zatem, aby odpowiednio ze sobą współpracowały w procesie stosowania prawa podatkowego. Ważne jest, aby ta współpraca miała miejsce już na etapie ustalania przez podatnika zobowiązania podatkowego w ramach samoobliczenia podatkowego. Podatnicy często poszukają wsparcia w organach podatkowych, co niewątpliwie umożliwia im instytucja indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego. Instytucja ta nie rozwiązuje jednak wszystkich problemów związanych z ustaleniem zobowiązania podatkowego.

W sytuacji prezentowania postaw bierności i unikania współdziałania po obydwu stronach stosunku prawnego zobowiązania podatkowego sytuacja będzie coraz trudniejsza, a sprzeczności interesów coraz bardziej zauważalne.

