

Zasady prawne postępowania podatkowego organu administracji podatkowej w relacjach z podatnikiem

Celem niniejszego referatu jest wskazanie zasad prawnych postępowania organów administracji podatkowej w relacjach z podatnikiem, zawartych w art. 120 do art. 129 Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹ (zwana dalej OP) oraz orzecznictwa wojewódzkich sądów administracyjnych w sprawach podatkowych. Ogromne znaczenie dla tego referatu będzie miało wskazanie granic prawnych działania organów administracji podatkowej w oparciu o zasady postępowania podatkowego. Istotne dla tej pracy jest również przedstawienie skutków prawnych złamania podczas postępowania podatkowego zasad tejże procedury przez organy administracji podatkowej. Płaszczyznami badawczymi niniejszego referatu są metoda dogmatyczno-prawna oraz metoda aksjologiczna.

1. Pojęcie zasad prawnych

W podstawowym znaczeniu zasady prawne oznaczają wzorzec, który reguluje przedmiot unormowania oraz wyznacza kierunek rozwiązania danej sprawy ze względu na jej charakter oraz właściwość². Złożona właściwość wzorca-zasady polega na tym, że składa się wewnątrznie ze wzorców składowych, gdzie ze wzorca-zasady można wyprowadzić inne wzorce-zasady, lub przyjmuje się, że określony wzorzec jest koniunkcją innych wzorców składowych. Każdy wzorzec-zasada posiada swoje odniesienie w stosunku do normy-zasady³. W dyrektywalnym znaczeniu zasady prawa są uznawane za normy będące integralną częścią danego systemu prawnego, wewnątrz którego występuje stosunek hierarchiczności⁴. Z kolei dydaktyka prawnicza stworzyła pozadyrektywne

¹ Dz.U. z 2005 r., Nr 8, poz. 60 ze zm.

² S. Wronkowska, M. Zieliński, Z. Ziemiński, *Zasady prawa. Zagadnienia podstawowe*, Warszawa 1974, s. 41.

³ M. Zieliński, *Konstytucyjne zasady prawa* [w:] J. Trzciniński (red.), *Charakter i struktura norm konstytucji*, Warszawa 1997, s. 74.

⁴ S. Wronkowska, M. Zieliński, Z. Ziemiński, *op. cit.*, s. 28.

znaczenie zasad prawnych jako oznaczenie opisowego charakteru norm prawnych w danym systemie, stanowiące jego integralną część, rozpatrywane ze względu na funkcjonalne powiązanie ze sobą. Zasady prawne w tym ujęciu spełniają daną rolę społeczną, która sprowadza się do ich „poczucia stosowalności” przez społeczeństwo⁵ jako wyraz, iż prawo stanowi część struktury społecznej⁶. Jeśli zasady prawne regulują tylko i wyłącznie interes publiczny oraz bezpośrednio związane są z wykonywaniem zadań publicznych, należy je odnieść bezpośrednio do sfery prawa publicznego, które wewnątrz swojej struktury ulega dalszym podziałom typologicznym⁷.

2. Pojęcie zasad ogólnych postępowania podatkowego

Zasady ogólne postępowania podatkowego są to „podstawowe reguły postępowania uznane za takie przez ustawodawcę”⁸. Zasady ogólne procedury podatkowej obowiązują we wszystkich stadiach postępowania podatkowego oraz wyznaczają kierunek interpretacji przepisów prawa, które posiadają moc wiążącą. Stanowią one normy prawne, które są wykonywane przez istniejące instytucje postępowania podatkowego, a w literaturze są traktowane jako szczegółowa konkretyzacja zasad ogólnych postępowania podatkowego. Wyznaczają one wykładnię przepisów prawnych procedury podatkowej oraz wypełniają ewentualne luki prawne powstałe podczas toku sprawy na gruncie postępowania podatkowego⁹. W literaturze ogólne zasady postępowania podatkowego są traktowane jako dyrektywy interpretacyjne, wskazówki dobrej administracji, praktyki oraz zalecenia¹⁰. Zasady ogólne postępowania podatkowego stanowią część przepisów prawnych regulującą procedurę podatkową i są one wiążące dla organów administracji podatkowej¹¹. Mogą być one samodzielnie stosowane przy regulowaniu postępowania

⁵ *Tamże*, s. 29.

⁶ *Tamże*, s. 74.

⁷ Z. Duniewska, B. Jaworska-Dębska, R. Michalska-Badziak, E. Olejniczak-Szałowska, M. Stahl, *Prawo administracyjne. Pojęcia, instytucje, zasady w teorii i orzecznictwie*, Warszawa 2009, s. 35-36.

⁸ Z. Janowicz, *Postępowanie administracyjne i postępowanie przed sądem administracyjnym*, Warszawa-Poznań, 1987, s. 81.

⁹ S. Rozmaryn, *O zasadach ogólnych postępowania administracyjnego*, „Państwo i Prawo” 1961, nr 12, s. 899.

¹⁰ B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja Podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2011, s. 554.

¹¹ Wyrok NSA z dnia 4 czerwca 1982r., Sygn. Akt., I SA 258/82, ONSA 1981/1/54.

podatkowego lub mogą współwystępować z innymi przepisami odnoszącymi się do procedury podatkowej¹².

3. Zasady ogólne postępowania podatkowego

Naczelną zasadą postępowania podatkowego – zasada praworządności – została wyrażona *expressis verbis* w art. 120 OP, zgodnie z którym organy podatkowe muszą działać na podstawie prawa. Przepis ten koreluje z wyrażającym konstytucyjną zasadę praworządności art. 7 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.¹³, stwierdzającym, że organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa. Każda ingerencja organów administracji podatkowej w sferę praw i obowiązków publicznoprawnych podatnika dokonywana za pomocą władczych aktów administracyjnych, której głównym celem jest realizacja interesu fiskalnego państwa¹⁴, musi być oparta na konkretnym przepisie prawa¹⁵. W postępowaniu podatkowym nie działa zasada, że dozwolone jest wszystko to, co nie jest przez prawo zakazane¹⁶. Organy administracji podatkowej bezwzględnie działają na podstawie przepisów prawa powszechnie obowiązującego, którymi w myśl art. 87 Konstytucji są: Konstytucja, ustawy, ratyfikowane umowy międzynarodowe oraz rozporządzenia, a także akty prawa miejscowego. W związku z art. 217 Konstytucji nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Jeśli w procesie podejmowania decyzji administracyjnej organy administracji podatkowej mają zastrzeżenia co do konstytucyjności przepisów aktu wykonawczego i jego zgodności z ustawą podatkową, powinny podjąć stosowne działanie, aby zapobiec sytuacji, w której po wydaniu decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego podatnik odsyłany jest na drogę postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym¹⁷. Podatnicy w relacjach z organami administracji podatkowej z reguły powołują się na zasadę praworządności w związku z innymi zasadami ogólnymi postępowania podatkowego na podstawie wcześniej już zapadłych rozstrzygnięć wobec innych

¹² B. Brzeziński, M. Kalinowski, K. Lasiński-Sulecki, M. Masternak, W. Morawski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2008, s. 172.

¹³ Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

¹⁴ M. Pietrewicz, *Polityka fiskalna*, Warszawa 1998, s. 9.

¹⁵ Wyrok NSA z dnia 27 października 1987 r., Sygn. Akt., IV SA 292/87, GAP 1988/11/44.

¹⁶ Wyrok NSA z dnia 26 lutego 2001 r., Sygn. Akt., II SA 167/00, LEX nr 47930.

¹⁷ Wyrok NSA z dnia 14 lutego 2002 r., Sygn. Akt., I SA/Po461/01, OSP 2003/2/17.

podatników, ale, niestety, nie wpływa to na poprawność kolejnych podjętych decyzji¹⁸. Postulat przestrzegania przez organy administracji podatkowej zasady praworządności ujmowany jest wąsko i zazwyczaj odnosi się go tylko i wyłącznie do działań administracji podatkowej. Powinien jednak obejmować także podatników, co mogłoby skutkować pogłębieniem zaufania do organów podatkowych¹⁹.

Organy administracji podatkowej prowadzące postępowanie podatkowe powinny je prowadzić w taki sposób, aby wzbudzić i pogłębić zaufanie podatników (art. 121 § 1 OP). Ponadto organy administracji podatkowej obowiązane są, na podstawie art. 121 § 2 OP, do udzielania niezbędnych informacji i wyjaśnień o przepisach prawa podatkowego pozostających w związku z przedmiotem tego postępowania. W procesie wykładni przepisów prawa podatkowego, w przypadku pojawienia się wątpliwości, organy administracji podatkowej powinny rozstrzygać sprawę na korzyść podatnika (*in dubio contra fiscum*)²⁰, odrzucając jednocześnie zasadę, w myśl której wszelkie wątpliwości interpretacyjne powinny być interpretowane na korzyść Skarbu Państwa (*in dubio pro fisco*)²¹, ponieważ obowiązkiem organów administracji podatkowej jest pogłębianie zaufania obywateli w stosunku do organów administracji Państwa²². W przypadku pojawienia się błędów interpretacyjnych oraz innych uchybień wynikających z niejasności w procesie stosowania prawa organy administracji podatkowej nie mogą przerzucać odpowiedzialności na podatnika²³. Podatnik nie może być obciążony skutkami niewłaściwej interpretacji przepisów podatkowych, niezajomości prawa przez pracowników organów administracji podatkowej albo niedopełnienia przez nich obowiązków służbowych²⁴, o ile udowodni fakt dezinformacji²⁵. Na organie administracji podatkowej ciąży obowiązek udzielenia pełnych wyjaśnień dotyczących pisma wnoszonego przez podatnika²⁶, a kardynalnym błędem jest brak stanowiska organu administracji podatkowej wobec proponowanych przez podatnika sposobów załatwienia danej sprawy podatkowej²⁷. Organy podatkowe nie mogą wydawać rozbieżnych decyzji administracyjnych w takiej

¹⁸ Wyrok NSA z dnia 26 listopada 1999 r., Sygn. Akt., I SA/Lu 1139/98, LEX nr 39779.

¹⁹ H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa 2008. Komentarz*, Warszawa 2008, s. 647.

²⁰ Wyrok NSA z dnia 23 września 1982 r., Sygn. Akt., II SA 1032/82, ONSA 1982/2/91.

²¹ Wyrok NSA z dnia 11 kwietnia 2000 r., Sygn. Akt., III SA 680/99, LEX nr 44322.

²² Wyrok NSA z dnia 8 grudnia 1992 r., Sygn. Akt., SA/Lu 694/92, Wspólnota 1993/44/18.

²³ Wyrok NSA z dnia 2 grudnia 1999 r., Sygn. Akt., III SA 8092/98, LEX nr 40160.

²⁴ Wyrok NSA z dnia 29 lipca 1981 r., Sygn. Akt., SA 1461/81, ONSA 1981, nr 2, poz. 72.

²⁵ Wyrok NSA z dnia 21 października 1994 r., SA/Wr 895/94, POP 1996, nr 3, poz. 81.

²⁶ Wyrok NSA z dnia 18 lutego 1994 r., Sygn. Akt., SA/Wr 1587/93, Prok. i Pr. 1995, nr 2, s. 54.

²⁷ Wyrok NSA z dnia 6 sierpnia 1984 r., Sygn. Akt., II SA 742/84, ONSA 1984, nr 2, poz. 67.

samej sytuacji faktycznej, prawnej i na podstawie tego samego przepisu prawa bez podania uzasadnienia swojego stanowiska w danej sprawie podatkowej²⁸. Dotyczy to również decyzji wydawanych w obu instancjach, które nie mogą być rażąco odmienne²⁹. Organ administracji podatkowej powinien być konsekwentny w swoich działaniach i jeśli wcześniej zajął stanowisko w danej sprawie, powinien wydać decyzję zgodną z wcześniej wyrażonym stanowiskiem³⁰.

W literaturze przyjmuje się, iż zinterpretowana powyżej zasada prawna postępowania podatkowego stanowi przejaw humanizacji w relacjach z organami administracji podatkowej, a jej głównym celem jest pogłębianie świadomości i kultury prawnej podatników³¹. Zasada ta jest bezpośrednio związana z realizacją zasady prawdy obiektywnej z art. 122 OP, która nakazuje, aby w toku postępowania organy podatkowe podejmowały wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym. Zasada prawdy obiektywnej ma istotne znaczenie dla spraw związanych z postępowaniem dowodowym na podstawie art. 180–200 OP³². Organ podatkowy może podjąć prawidłową decyzję administracyjną w stosunku do podatnika tylko wtedy, jeśli dysponuje odpowiednim materiałem dowodowym w określonej sprawie, co pozwoli mu na realistyczne odtworzenie stanu faktycznego danej sprawy podatkowej³³. Organy nie mają nieograniczonego obowiązku poszukiwania dowodów³⁴. Ciężar realizacji zasady prawdy obiektywnej spoczywa tylko i wyłącznie na organach administracji podatkowej i nie może zostać nałożony na podatnika, jeżeli nie wynika to z przepisów podatkowych³⁵. Podatnik w sprawach dotyczących wydania decyzji administracyjnej, w której jest ustalany wymiar zobowiązania podatkowego, może jedynie współdziałać przy gromadzeniu dowodów przez organy administracji podatkowej³⁶, które powinny dążyć do szczegółowego wyjaśnienia sprawy³⁷ przy

²⁸ Wyrok NSA z dnia 8 kwietnia 1998 r., Sygn. Akt., I SA/Łd 652/97, ONSA 1999, nr 1, poz. 27.

²⁹ Wyrok NSA z dnia 23 czerwca 1994 r., Sygn. Akt., SA/Wr 98/94, POP 1996, nr 1, poz. 3.

³⁰ Wyrok NSA z dnia 27 marca 1998 r., Sygn. Akt., III SA 1493/96, LEX nr 33757.

³¹ B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2002, s. 421.

³² H. Dzwonkowski (red.), *op. cit.*, s. 655.

³³ Wyrok NSA z dnia 25 lutego 2000 r., Sygn. Akt., I SA/Wr 2063/98, LEX nr 42912.

³⁴ Wyrok NSA z dnia 1 czerwca 1999 r., Sygn. Akt., III SA 5688/98, LEX nr 45373.

³⁵ Wyrok NSA z dnia 20 marca 1997 r., Sygn. Akt., SA/Po 1459/96, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1999, nr 4, poz. 113.

³⁶ C. Kosikowski, A. Huchla, H. Dzwonkowski, *Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2002, s. 499.

³⁷ Wyrok NSA z dnia 26 października 1984 r., Sygn. Akt., II SA 1205/84, ONSA 1984/2/98.

równoczesnym uwzględnieniu ważnego interesu podatnika³⁸. Dokonywana ocena materiału dowodowego pozwalającego na ustalenie okoliczności faktycznych w określonej sprawie podatkowej przez organy administracji podatkowej powinna unikać uznawania za podstawę swoich rozstrzygnięć ustaleń subiektywnych, przypadkowych lub dowolnych³⁹. Dokonywanie oceny dowodów powinno odbywać się zgodnie z normami prawa procesowego, a ich przekroczenie stanowi naruszenie sztywnych ram swobodnej oceny dowodów⁴⁰. Organ administracji podatkowej może złamać zasadę prawdy obiektywnej, gdy dokona wadliwej oceny prawnej stanu faktycznego sprawy, wadliwego zastosowania prawa oraz kiedy zastosuje prawidłowe prawo do wadliwego stanu faktycznego⁴¹ przy równoczesnym uwzględnieniu w sprawie podatkowej fikcji prawnych oraz domniezań prawnych⁴².

Należy tutaj podkreślić, że organ administracji podatkowej przy realizacji zasady prawdy obiektywnej nie może przyjąć w toku postępowania podatkowego biernej postawy przy dokonywaniu oceny prawnej sytuacji faktycznej podatnika⁴³. Powinien z nim współdziałać⁴⁴ w myśl zasady czynnego udziału stron w postępowaniu podatkowym, wyrażonej w art. 123 OP. Organy podatkowe obowiązane są zapewnić stronom czynny udział w każdym stadium postępowania, a przed wydaniem decyzji umożliwić im wypowiedzenie się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań. Organ podatkowy może odstąpić od tej zasady, jeżeli w wyniku postępowania wszczętego na wniosek strony ma zostać wydana decyzja w całości uwzględniająca wniosek strony oraz w przypadkach, o których mowa w art. 200 § 2 pkt 2⁴⁵. Zasada czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym jest dzielona na prawo stron do czynnego udziału w każdym stadium postępowania oraz prawo do wypowiedzania się przez strony postępowania podatkowego co do zebranych dowodów oraz zgłoszonych żądań⁴⁶. Prawo do czynnego udziału stron w każdym stadium postępowania dowodowego sprowadza się

³⁸ Wyrok NSA z dnia 25 lutego 2000 r., Sygn. Akt., I SA/Wr 2063/98, LEX nr 42912.

³⁹ Wyrok NSA z dnia 16 lipca 1985 r., Sygn. Akt., III SA 601/85, ONSA 1985/2/15.

⁴⁰ Wyrok NSA z dnia 13 czerwca 2000 r., Sygn. Akt., I SA/Ka 2160/98, LEX nr 43969.

⁴¹ Wyrok NSA z dnia 12 kwietnia 2000 r., Sygn. Akt., I SA/Lu 1608/98.

⁴² A. Hanusz, P. Czernski, *Zasada prawdy materialnej w postępowaniu podatkowym a domniemania i fikcje prawne*, „Przegląd Sądowy” 2002, nr 1, poz. 90.

⁴³ Wyrok NSA z dnia 6 listopada 2003 r., Sygn. Akt., I SA/Gd 1237/00, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2004, nr 1, poz. 1.

⁴⁴ Wyrok NSA z dnia 26 października 1984 r., Sygn. Akt., II SA 1205/84, ONSA 1984/2/98.

⁴⁵ Na podstawie art. 200 § 2 pkt 2 OP art. 200 § 1 nie stosuje się w sprawach zabezpieczenia i zastawu skarbowego, a więc w tych sprawach strona nie ma prawa do wypowiedzenia się co do zebranego przez organ podatkowy materiału dowodowego.

⁴⁶ B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *op. cit.*, s. 576.

do dokonywania przez organ podatkowy oceny merytorycznej faktów prawotwórczych, które wywołują określone skutki prawne. Rzetelna ocena wpływa na wynik sprawy podatkowej, a podatnik biorący wcześniej udział w postępowaniu dowodowym jest uważany za współtwórcę decyzji administracyjnej ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego lub orzeczenia sądowoadministracyjnego⁴⁷. Natomiast prawo do wypowiedzenia się co do zebranych dowodów oraz zgłoszonych żądań polega na realizacji leżących po stronie organu administracji podatkowej obowiązków: zagwarantowania podatnikowi możliwości zapoznania się z aktami sprawy, zajęcia stanowiska wobec zebranego w sprawie materiału dowodowego oraz zapewnienia mu określonego w art. 200 OP czasu na złożenie końcowego oświadczenia przed wydaniem przez organ administracji podatkowej decyzji administracyjnej⁴⁸. Organ administracji podatkowej nie może pozbawić podatnika udziału w postępowaniu, argumentując, że jego udział w przeprowadzaniu dowodu nie jest konieczny⁴⁹; dotyczy to zarówno postępowania w I instancji, jak i odwoławczego⁵⁰.

Po stronie organów podatkowych leży wynikający z art. 124 OP obowiązek wyjaśniania stronom zasadności przesłanek, którymi kierują się przy załatwianiu sprawy, aby w miarę możliwości doprowadzić do wykonania przez strony decyzji bez stosowania środków przymusu. W decyzji należy dokonać szczegółowej i wyczerpującej analizy faktów prawotwórczych wpływających na określone rozstrzygnięcie⁵¹. Jeśli organ administracji podatkowej w toku sprawy nie zajmie stanowiska w stosunku do wyjaśnień podatnika, które mogą okazać się istotne dla załatwienia sprawy, dokonuje złamania zasady przekonywania⁵². Ważne jest również to, że organy administracji podatkowej nie mają prawa do zapoznania podatnika z projektem decyzji. Gdyby okazało się, że w efekcie organ podatkowy podejmie decyzję inną niż projektowana, spowodowałby również złamanie zasady pogłębiania zaufania podatników do organów podatkowych⁵³. Konkludując, należy stwierdzić, iż zasada przekonywania powinna „przenikać całokształt działań administracji w toku całego postępowania”⁵⁴, po to aby mieć wpływ na działania

⁴⁷ E. Iserzon, J. Starościak, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, teksty, wzory i formularze*, Warszawa 1970, s. 57-58.

⁴⁸ W. Dawidowicz, *Postępowanie administracyjne. Zarys wykładu*, Warszawa 1983, s. 94.

⁴⁹ Wyrok NSA z dnia 23 maja 1997 r., Sygn. Akt., I SA/Łd 396/96, LEX nr 29826.

⁵⁰ H. Dzwonkowski (red.), *op. cit.*, s. 662.

⁵¹ B. Brzeziński, M. Kalinowski, K. Lasiński-Sulecki, M. Masternak, W. Morawski, *op. cit.*, s. 179.

⁵² Wyrok NSA z dnia 6 sierpnia 1984 r., Sygn. Akt., II SA 742/84, ONSA 1984, nr 2, poz. 67.

⁵³ Wyrok NSA z dnia 8 maja 1997 r., Sygn. Akt., I SA/Gd 10/96, LEX nr 30237.

⁵⁴ S. Rozmaryn, *O zasadach ogólnych kodeksu postępowania administracyjnego*, „Państwo i Prawo” 1961, nr 12.

podatnika, który może w toku postępowania podatkowego wnieść odwołanie oraz zaskarżyć decyzję ostateczną do wojewódzkiego sądu administracyjnego, co wpływa na rozmiary prowadzonej sprawy oraz czas jej załatwienia⁵⁵.

Kardynalną zasadą postępowania podatkowego jest wyrażona w art. 125 OP zasada szybkości i prostoty, zgodnie z którą organy podatkowe powinny działać w sprawie wnikliwie i szybko, posługując się możliwie najprostszymi środkami prowadzącymi do jej załatwienia. Sprawy, które nie wymagają zbierania dowodów, informacji lub wyjaśnień, powinny być załatwiane niezwłocznie. Przewlekłe postępowanie podatkowe stanowi przejaw niestabilności i niepewności w stosunkach społecznych, tym samym podważając autorytet władzy państwowej w oczach podatników⁵⁶. Dlatego organ administracji podatkowej powinien w sposób niezwłoczny załatwić sprawę podatnika nawet wtedy, gdy korzysta on z proceduralnych uprawnień⁵⁷. Zasada szybkości postępowania uzupełniona jest terminami załatwienia spraw z art. 130 OP, środkami ochrony przed beczynnością organu administracji podatkowej z art. 141 OP, odpowiedzialnością pracownika organu podatkowego z art. 142 OP oraz skargą do wojewódzkiego sądu administracyjnego na beczynność organu podatkowego⁵⁸.

Zgodnie z art. 128 OP wszelkie sprawy podatkowe są załatwiane w formie pisemnej, chyba że przepisy szczególne stanowią inaczej. Wszelkie czynności od momentu wszczęcia postępowania podatkowego, przez postępowanie dowodowe sprawdzające fakty prawotwórcze, które musi być opisane w protokole lub w adnotacji (kwestię tę regulują art. 172–177 OP), aż do czynności kończących sprawę muszą być utrwalone w formie pisemnej⁵⁹. Również oświadczenia oraz podania składane ustnie przez podatnika podczas postępowania podatkowego muszą być, w związku z treścią art. 168 OP, spisane w formie protokołu. Postanowienia (art. 211 OP) oraz decyzje administracyjne (art. 211 OP) wydawane przez organy administracji podatkowej muszą mieć formę pisemną. Zakazano także możliwości ustnego składania zeznania podatkowego przez podatnika⁶⁰. Zasada pisemności nie obejmuje swoim zasięgiem obowiązywania elektronicznej formy prowadzenia ksiąg podatkowych⁶¹.

⁵⁵ W. Dawidowicz, *op. cit.*, s. 95.

⁵⁶ E. Iserzon, J. Starościk, *op. cit.*, Warszawa 1970, s. 62.

⁵⁷ Wyrok NSA z dnia 3 listopada 2000 r., Sygn. Akt., SA/L 2165/98, ONSA 2002, nr 1, poz. 15.

⁵⁸ Skarga do wojewódzkiego sądu administracyjnego na beczynność organu podatkowego została uregulowana w art. 3 § 2 pkt 8 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, Dz.U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.).

⁵⁹ E. Iserzon, J. Starościk, *op. cit.*, s. 63.

⁶⁰ Wyrok NSA z dnia 17 października 1996 r., Sygn. Akt., I SA/Po 449/96; niepubl.

⁶¹ H. Dzwonkowski (red.), *op. cit.*, s. 667.

Postępowanie podatkowe jest dwuinstancyjne. Wynika to z art. 127 OP, skorelowanego z art. 78 Konstytucji, dającym prawo do zaskarżenia orzeczeń i decyzji wydanych w pierwszej instancji. Wyjątki od tej zasady oraz tryb zaskarżania określa ustawa. Zasada dwuinstancyjności postępowania podatkowego polega na tym, że podatnik ma prawo do rozpatrzenia danej sprawy podatkowej dwukrotnie, a organ odwoławczy dokonuje kontroli legalności wydanej decyzji przez organ podatkowy w I instancji⁶². Istotą postępowania dwuinstancyjnego jest wydanie samodzielnych⁶³ rozstrzygnięć merytorycznych⁶⁴, więc organ II instancji nie może narzucić organowi I instancji rozwiązania określonej sprawy podatkowej⁶⁵. W literaturze przyjmuje się, że zasada postępowania dwuinstancyjnego jest wyrazem prawa do obrony przez podatnika jego interesu prawnego bez względu na wynik sprawy⁶⁶. Dwuinstancyjność w sensie organizacyjnym nie występuje w przypadku wydania decyzji w pierwszej instancji przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych, dyrektora izby skarbowej, dyrektora izby celnej lub przez samorządowe kolegium odwoławcze; odwołanie od takich decyzji rozpatruje ten sam organ podatkowy, stosując odpowiednio przepisy o postępowaniu odwoławczym (art. 221 OP). Rażąco naruszenie prawa⁶⁷ w przestrzeganiu zasady dwuinstancyjności postępowania podatkowego stanowi: powielenie przez organ I instancji ustaleń organu II instancji⁶⁸; rozstrzygnięcie, w którym organ I instancji zastosował się do stanowiska organu odwoławczego⁶⁹; wydanie w I instancji decyzji ustalającej wymiar podatku, stanowiącej powielenie stanowiska organu II instancji⁷⁰; oparcie stanowiska organu I instancji na wynikach kontroli podatkowej dokonanej przez pracownika organu II instancji⁷¹.

Zaprzeczeniem prawa podatnika do dwuinstancyjnego postępowania jest zasada trwałości decyzji ostatecznych zawarta w art. 128 OP, zgodnie z którą decyzje, od których nie służy odwołanie w postępowaniu podatkowym, są ostateczne. Uchylenie lub zmiana tych decyzji, stwierdzenie ich nieważności oraz wznowienie postępowania mogą nastąpić tylko w przypadkach przewidzianych w OP oraz w ustawach podatkowych.

⁶² Wyrok NSA z dnia 17 października 1996 r., Sygn. Akt., I SA/Po 449/96.

⁶³ Wyrok NSA z dnia 29 kwietnia 1999 r., Sygn. Akt., I SA/Łd 112/98 LEX nr 37240.

⁶⁴ Wyrok NSA z dnia 12 listopada 1992 r., Sygn. Akt., V SA 721/92, ONSA 1992/3-4/95.

⁶⁵ Wyrok NSA z dnia 12 lutego 1985 r., Sygn. Akt., II SA 1811/84, ONSA 1985/1/7.

⁶⁶ Wyrok NSA z dnia 28 sierpnia 1996 r., Sygn. Akt., III SA 642/95 LEX nr 27429.

⁶⁷ Wyrok NSA z dnia 10 kwietnia 1989 r., Sygn. Akt., II SA 1198/88, ONSA 1989/1/36.

⁶⁸ Wyrok NSA z dnia 23 lutego 1996 r., Sygn. Akt., SA/Lu 395/95; niepubl.

⁶⁹ Wyrok NSA z dnia 16 maja 1997 r., Sygn. Akt., SA/Bk 440/96 LEX nr 29817.

⁷⁰ Wyrok NSA z dnia 12 lutego 1987 r., Sygn. Akt., III SA 1092/86, POP 1992/2/53.

⁷¹ Wyrok NSA z dnia 22 lutego 1984 r., Sygn. Akt., II SA 1678/83, ONSA 1984/1/21.

Trwałość decyzji ostatecznych jest oparta przede wszystkim na domniemaniu mocy obowiązującej decyzji, ponieważ pojawienie się możliwości jej podważenia stanowiłoby złamanie zasady dwuinstancyjności postępowania⁷². Tylko w ściśle określonych przypadkach, które przesadzają o wadliwości decyzji ostatecznej, można doprowadzić do wzruszenia decyzji ostatecznej na drodze postępowania nadzwyczajnego⁷³ w następujących trybach: wznowienia postępowania (art. 240–246 OP), stwierdzenia nieważności decyzji (art. 247–252 OP), uchylenia bądź zmiany decyzji ostatecznej (art. 253–256 OP) oraz wygaśnięcia decyzji (art. 258–259 OP)⁷⁴. Zasada trwałości decyzji ostatecznych w prawie podatkowym ma za zadanie ochronę praw nabytych podatnika, a także zapewnienie stabilności systemu prawa podatkowego.

Ostatnim obowiązkiem nałożonym przez ustawodawcę na organy administracji podatkowej jest przestrzeganie wyrażonej w art. 128 OP zasady jawności wyłącznie dla stron postępowania podatkowego. Głównym zamiarem ustawodawcy przy konstrukcji tego przepisu było zagwarantowanie podatnikowi, wobec którego prowadzi się postępowanie podatkowe, nieingerencji osób trzecich w jego sprawy⁷⁵. Zasada ta łączy się z przepisami o tajemnicy skarbowej, która została szczegółowo uregulowana w art. 293–305 OP, podlegającej ujawnieniu m.in. instytucjom finansowym (na podstawie art. 182–185 OP)⁷⁶. Postępowanie podatkowe jest jawne także dla przedstawiciela ustawowego podatnika oraz umocowanych przez niego pełnomocników⁷⁷.

4. Zakończenie

Głównym zamysłem ustawodawcy wprowadzającego do ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa ogólne zasady postępowania podatkowego było wypełnienie luk prawnych dotyczących procedury podatkowej w taki sposób, aby postulaty spójności i stabilności systemu prawa podatkowego zostały w pełni zrealizowane. Dlatego ustawodawca powinien podnieść rangę i znaczenie zasad ogólnych postępowania podatkowego poprzez przebudowanie tej ustawy w taki sposób, aby wskazane wyżej zasady prawne znalazły się na jej początku. Zaprezentowane w niniejszym referacie

⁷² W. Dawidowicz, *op. cit.*, s. 123.

⁷³ Wyrok NSA z dnia 15 stycznia 2003 r., Sygn. Akt., III SA 334/01; „Biuletyn Skarbowy” 2003 nr 4, s. 28.

⁷⁴ H. Dzwonkowski (red.), *op. cit.*, s. 672.

⁷⁵ J. Zimmermann, *Ordynacja Podatkowa. Komentarz. Postępowanie podatkowe*, Toruń 1998, s. 39.

⁷⁶ W. Matuszewski, *Tajemnica bankowa a Ordynacja podatkowa*, [w:] *Księga pamiątkowa ku czci docenta Eligiusza Drgasa*, Toruń 1998, s. 121-130.

⁷⁷ B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *op. cit.*, s. 589.

różnorodne orzecznictwo sądów administracyjnych dokonało wykładni rozszerzającej zasad ogólnych postępowania podatkowego. Można stwierdzić, że normy prawne wyrażone *expressis verbis* jako zasady ogólne postępowania podatkowego są wiążące dla uczestników postępowania podatkowego i wyznaczają granice ich zachowania. Ustawodawca przewidział potencjalny skutek prawny naruszenia zasad postępowania podatkowego. Jest to wzruszenie decyzji poprzez wznowienie postępowania podatkowego (art. 240 OP) bądź stwierdzenie nieważności decyzji (art. 247 OP). W przypadku przewlekłości postępowania podatkowego strona ma prawo wniesienia do sądu administracyjnego skargi na bezczynność organu podatkowego.

