

Czy wiesz, co wolno organom podatkowym, część V

Prawnik radzi O praktycznych aspektach i zasadach postępowania podatkowego rozmawiamy z radcą prawnym Maciejem Kucharskim, partnerem w Kancelarii Radców Prawnych Hałoń & Kucharski sp.p.

Pytanie o zasady prawa podatkowego wydaje się mieć czysto akademickie znaczenie. Czy jednak zasady, o których dziś będziemy rozmawiać, mogą znaleźć praktyczne przełożenie na postępowania podatkowe prowadzone wobec przedsiębiorców?

To prawda, o zasadach zwykliśmy myśleć w kontekście rozważań czysto teoretycznych. Tymczasem zasady te to podstawowe i nadrzędne reguły rządzące postępowaniem, ale także cenne wskazówki interpretacyjne w odniesieniu do przepisów szczegółowych, dotyczących samego postępowania. Naruszenie zasad podatkowych może być w pewnych przypadkach samodzielnym zarzutem w odwołaniu czy skardze do sądu administracyjnego, a w odniesieniu do ostatecznych decyzji podatkowych, powodować może ich wadliwość, skutkującą nawet możliwością wzruszenia lub stwierdzenia nieważności tych decyzji.

Przyjrzyjmy się zatem zasadom postępowania nieco bliżej. Pierwsza z nich nazywana jest zasadą praworządności i wywodzi się wprost z Konstytucji...

Istotnie, na pierwszym miejscu ustawodawca nieprzypadkowo umieścił zasadę, w myśl której organy podatkowe działają na podstawie przepisów prawa, co oznacza, iż podejmując rozstrzygnięcie w sprawie podatkowej, powinny mieć na uwadze zarówno przepisy prawa materialnego, jak też regulacje procesowe. A to oznacza, że organ nie może podejmować żadnych decyzji z jednej strony bez podstawy prawnej, a z drugiej strony, nie może unikać podejmowania decyzji, jeśli wiążące normy prawne nakładają na niego taki obowiązek (a to częsty zarzut przy przewlekłości postępowania). Dodajmy do tego, iż naruszenie zasady praworządności powoduje nieważność decyzji administracyjnej - zarówno tej, która została wydana bez podstawy prawnej jak i też tej, wydanej z rażącym naruszeniem prawa.

Wyrazem przestrzeżenia tej zasady jest m.in. stanowisko sądu administracyjnego, w którym sąd ten uznał, iż organy podatkowe nie mogą wybierać do wydawania



FOT.MATERIAŁY PRAWNE

decyzji, określającej zobowiązania podatkowe w podatku od towarów i usług, jedynie miesiąc niepomysłny dla podatnika, a pomijając miesiące dla niego korzystne.

Co w praktyce oznacza zasada praworządności?

Oznacza ona, iż organ podatkowy ma obowiązek i prawo opierać swoje rozstrzygnięcie o obowiązujące przepisy, ale też tylko o nie. Stosowanie przepisu prawa materialnego musi być oceniane na chwilę zdarzenia dającego podstawę do określania praw czy obowiązków danego podmiotu (np. prawo do odliczenia podatku VAT od danego rodzaju zakupu), podczas gdy sama podstawa procesowa powinna obowiązywać na dzień wydawania decyzji podatkowej. W związku z tym nie jest dopuszczalne, choć niestety spotykane w praktyce, aby organy opierały swoje rozstrzygnięcia na różnego rodzaju wewnętrznych wytycznych, instrukcjach czy okólnikach wydawanych przez organ nadrzędny. Skoro zatem organy powinny działać tylko na podstawie przepisów prawa, sąd administracyjny w jednej z rozpatrywanych spraw uznał, iż ocenie organu podlegał oczywiście fakt poniesienia przez podatnika wydatku, sposób jego udokumentowania i związek wydatku ze wskazanym przychodem natomiast już nie ocena - dla celów podatkowych - czy działanie konkretnego podatnika, z punktu widzenia zasad ekonomii, było racjonalne czy też nie. Ocena ta nie była już bowiem oparta o przepisy.

Właśnie, zaufanie do organu podatkowego to kolejne kontrowersyjne zagadnienie ujęte jako zasada prawa.

Rzeczywiście, praktyka pokazuje, iż przedsiębiorcy - uwzględniając swoje lub kontrahentów doświadczenia z fiskusem, jak też spektakularne przypadki postępowań nagłaśniane medialnie - nie ufają organom podatkowym. Tymczasem postępowanie podatkowe powinno być prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych. To nie tylko postulat ustawodawcy wobec organów, ale też przesłanka dla oceny ich działania w konkretnej sprawie. Oznacza w praktyce możliwość uchylecia decyzji administracyjnej, nawet jeśli w toku instancji nie zostały naruszone inne przepisy ordynacji podatkowej, o ile zasada zaufania została naruszona.

Zatem postępowanie podatkowe powinno być prowadzone starannie i poprawnie, z uwzględnieniem wnioskowanych dowodów, które mają istotny wpływ na merytoryczne rozpoznanie sprawy, a także w taki sposób, aby interes podatnika, jak i interes publiczny były traktowane równorzędnie. W zakresie stosowania przepisów prawa materialnego zasada ta realizuje się w ten sposób, iż organ podatkowy nie może rozstrzygać na niekorzyść strony wszelkich niejasności przepisów, natomiast w zakresie przepisów procesowych z jej zastosowaniem mamy do czynienia wówczas, jeśli organ - ustalając zakres postępowania dowodowego - dopuścił również dowody, przemawiające za pozytywnym załatwieniem sprawy.

Konsekwencją prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie jest poniekąd obowiązek informowania, ciążyący na organach podatkowych.

To prawda, organy podatkowe powinny udzielać informacji i wyjaśnień o przepisach prawa podatkowego pozostających w związku z przedmiotem postępowania. Nie oznacza to oczywiście obowiązku udzielania porad prawnych, dostarczania teksów prawnych mających zastosowanie w danej sprawie, czy też zawiadamiania podatnika o zmianie reguł opodatkowania. Nie może to

być zatem doradztwo w sensie np. przygotowywania pism procesowych, środków zaskarżenia. Jednak już za naruszenie przez organ tej zasady sąd uznał brak zawiadomienia podatnika przez urząd o konieczności złożenia oświadczenia o zrzeczeniu się rozliczenia ryczałtowego i wydanie decyzji określającej wysokość zobowiązania w podatku ryczałtowym w sytuacji, gdy ten sam urząd przyjął od podatnika rozliczającego się ryczałtowo informację o założeniu przez niego księgi przychodów i rozchodów.

Czy obowiązek informacyjny ulega jakimś ograniczeniom, jeśli strona postępowania reprezentowana jest przez fachowego pełnomocnika?

To kwestia dość kontrowersyjna i niejednoznacznie przedstawiana w orzecznictwie sądowym. W mojej ocenie, reprezentującą stronę pełnomocnik lub przedstawiciel uczestniczy w postępowaniu podatkowym w imieniu i na prawach strony, mając tym samym prawo do informacji i wyjaśnień o przepisach prawa podatkowego, co oznacza brak podstaw do stosowania ograniczeń w procesie informowania przez organ. O prawie do informacji nie może przesądzać fakt posiadania kwalifikacji zawodowych w zakresie przepisów prawa podatkowego przez pełnomocnika lub przedstawiciela reprezentującego stronę. Warto także podkreślić, że uprawnienia informacyjne strony postępowania nie mogą ograniczać się wyłącznie do podania stronie samej treści przepisów prawa podatkowego, ale również powinny przejawiać się w obowiązku udzielenia wyjaśnień służących zrozumieniu tych przepisów. Organ podatkowy ma obowiązek udzielenia informacji w takim zakresie, w jakim - w okolicznościach konkretnej sprawy - jest to obiektywnie niezbędne w danym stadium postępowania dla obrony interesów strony.

A co stanie się w sytuacji, gdy podatek zostanie wprowadzony w błąd przez organ podatkowy?
W odniesieniu do tej kwestii

orzecznictwo zdaje się nie mieć już wątpliwości - podatek nie może ponosić niekorzystnych konsekwencji w związku z udzieloną przez organ informacją. Dotyczy to w szczególności uzyskania w urzędzie informacji nieprawidłowej, wprowadzającej w błąd. Ważne też, że przyczyny, które powodują niewłaściwą informację pozostają dla podatnika bez znaczenia.

Podatek nie może bowiem ponieść szkody na skutek stosowania się do znanego mu stanowiska organów podatkowych - chociażby stanowisko to było błędne.

Odpowiedzi na kolejne pytania dotyczące postępowania podatkowego przedstawimy Państwu już w kolejnym artykule za tydzień.

Wybrane przykłady naruszenia zasady zaufania w orzecznictwie sądów administracyjnych

- wydanie decyzji niezgodnej z interpretacją wówczas, gdy podatek zastosował się do pisemnej interpretacji przepisów prawa, dokonanej przez organ podatkowy,
- posługiwanie się w procesie wykładni przepisów prawa podatkowego regułą interpretacyjną, w myśl której wszelkie wątpliwości należy rozstrzygać na korzyść Skarbu Państwa,
- nierespektowanie wydanych wcześniej interpretacji prawa podatkowego,
- zmienność rozstrzygnięć podejmowanych przez organy administracji państwowej obu instancji w tej samej sprawie, przy tym

samym stanie faktycznym i prawnym - od negatywnego poprzez pozytywne do znów negatywnego dla skarżącego,

- przerzucanie na podatnika błędów lub uchybień, a w konsekwencji skutków wadliwego działania organów podatkowych,
- wydanie decyzji o rozłożeniu podatku na raty, jeśli nie uwzględnia ona możliwości płatniczych podatnika i jest przez to pozorna i w sposób oczywisty niemożliwa do zrealizowania,
- brak ustosunkowania się do twierdzeń uważanych przez stronę za istotne dla sposobu załatwienia sprawy.

Wybrane przykłady postępowania organów uznane za zgodne z zasadą zaufania

- korygowanie przez organy podatkowe swoich wcześniejszych, naruszających prawo rozstrzygnięć
- niezastosowanie się do wyroku NSA, który zapadł w innej sprawie
- podjęcie z urzędu czynności procesowych prowadzących do wznowienia postępowania
- ustalenie wydatków

podatnika, istotnych przy badaniu wysokości przychodów nieznanymi źródłami, na podstawie danych statystycznych o średnich wydatkach trzyosobowej rodziny, jeżeli podatek nie potrafił określić faktycznie poniesionych wydatków w danym roku

Prawnik pomoże w kłopotach

Prowadzisz firmę i masz problemy? Wyślij e-mail z pytaniem pod adres: redakcja@prasa.gda.pl
Prawnicy - specjaliści od prawa pracy i prawa

gospodarczego - doradzą na łamach, jak wybrnąć z trudnej sytuacji. Pomogą zinterpretować przepisy prawa. Odpowiedzi na pytania zamieścimy na łamach.