

JACEK LEŃCZUK
Lublin

INSTRUMENTY OCHRONY DOCHODÓW PUBLICZNYCH W ZAKRESIE OGÓLNEGO PRAWA PODATKOWEGO

Nikt już w dzisiejszych czasach nie kwestionuje konieczności poboru danin publicznych pod postacią podatków. Ich rola w strukturze dochodów budżetowych, mimo protestów niektórych środowisk, związanych głównie z konserwatywnymi nurtami politycznymi, z roku na rok wzrasta¹. Emocje budzą przeważnie: wysokość stawek podatkowych, katalogi zwolnień i ulg oraz sposób postępowania organów przy poborze podatków i związany z tym zakres ochrony praw podatników w kontakcie z potężnym aparatem władzy. W państwach demokratycznych niezbędna jest stała dbałość o zabezpieczenie maksimum swobód obywatelskich. Ich zakres decyduje o sile państwa i sprawności jego organów. O sile państwa decyduje również jego zamożność. Jest ono bogate zarówno bogactwem swoich obywateli, jak i stanem własnych zasobów pieniężnych. Oczywiście w tych krajach, w których władza jest sprawowana również przez wspólnoty samorządowe, także i one muszą spełniać powyższe cechy. Państwa te muszą zatem troszczyć się o skuteczny napływ dochodów publicznych, ale tak by w jak najmniejszym stopniu wkraczać w wolności i ograniczać prawa podatników. Dlatego niezbędne jest określenie pewnych reguł „gry podatkowej”, sfer możliwości postępowania, dokonanie ocen obowiązujących aktualnie instytucji z punktu widzenia ich konieczności, słuszności, sprawiedliwości i skuteczności.

Przez pojęcie instrumentów ochrony dochodów publicznych rozumiem wszelkie konstrukcje prawne służące temu celowi. Niektóre z nich są - w

¹ Na przykład w 1993 r. dochody podatkowe stanowiły 82,3% ogółu dochodów budżetu państwa, w r. 1994 – 83,5%, a w 1996 – już 84,5%; obliczenia własne, dokonane na podstawie danych wynikających z ustaw budżetowych.

moim przekonaniu, rozwiązaniami trafnymi i te należałoby ugruntować w systemie prawa polskiego, a niektóre, u podstaw których leży fiskalizm, są chybione i z tych, jako nie realizujących zasad podatkowych, trzeba chyba zrezygnować.

Należy zatem odpowiedzieć sobie na pytanie, jakie są sposoby ochrony dochodów publicznych w ogólnym prawie podatkowym. Odpowiedzi można szukać w kilku płaszczyznach:

- zasad podatkowych (I),
- prawa materialnego (II),
- procedury podatkowej (III),
- zakresu uprawnień i sprawności organów podatkowych (IV).

I. ZASADY PODATKOWE

1. Z pozoru mogłoby się wydawać, że przypomnienie niektórych zasad podatkowych nie ma nic wspólnego z opisem prawnych sposobów ochrony dochodów publicznych. Nie wynikają one bowiem z konkretnych przepisów prawa pozytywnego, zostały wykreowane wiele lat temu, w innych warunkach i gospodarczych, i politycznych. Byłaby to jednak teza mylna. Są one bowiem filarem rozwoju myśli podatkowej na świecie. Zakorzeniły się głęboko w ludzkich umysłach, podatnicy zdają się je czuć, utożsamiają się z nimi, mimo że często ich nie znają. Ich brak wśród dzisiejszych instytucji prawnych będzie oceniany negatywnie, ich respektowanie przyjmowane jest z aprobatą. Wiele norm wynika właśnie z konieczności realizacji zasad podatkowych. Zasady te powinny być jasno określone, założone w momencie kreowania już nie poszczególnych przepisów, ale całego systemu podatkowego. Muszą one być rzetelnie i konsekwentnie przestrzegane zarówno w trakcie uchwalania norm prawnych, jak i ich realizacji.

2. Jedną z najważniejszych, moim zdaniem, zasad, której konsekwentne przestrzeganie będzie w ujęciu długofalowym zapewniać należytą ilość dochodów publicznych, jest **z a s a d a o c h r o n y i d b a ł o ś c i o ź r ó d ł a p o d a t k ó w w z n a c z e n i u p o d m i o t o w y m²**. Nie można dla zaspokojenia doraźnych potrzeb fiskusa ustanawiać zdecydo-

² Por. poglądy A. Smitha (1723-1790) w: N. G a j l, *Teorie podatkowe w świecie*, Warszawa 1992, s. 46-52, czy Davida Ricardo (1772-1823) w: A. G o m u ł o w i c z, J. M a ł e c k i, *Podatki i prawo podatkowe dla studentów i praktyków*, Poznań 1995, s. 32.

wanie nadmiernych obciążeń publicznoprawnych. Polityki finansowej państwa nie może pod jakimkolwiek pozorem cechować fiskalizm. W ten sposób można bardzo łatwo zniechęcić podatników do prowadzenia działalności, z której państwo czerpie dochody podatkowe, ewentualnie wywołać zjawisko tzw. szarej strefy – nielegalnego unikania przez zobowiązanych ponoszenia ciężarów podatkowych. Należy pamiętać, że im niższe są podatki, ludzie chętniej je płać. Wyznacznikiem polityki finansowej państwa nie może być w żadnym wypadku „krzywa wytrzymałości finansowej podatnika”. Takie postępowanie władzy doprowadzi do sytuacji, w której w ciągu krótkiego czasu zniknie spora część źródeł dochodów podatkowych. Aby utrzymać ich stały poziom, państwo będzie musiało nałożyć większe obciążenia na pozostałych. Ci też po jakimś czasie dojdą do przekonania, że legalne prowadzenie działalności jest zbyt kosztowne, i albo zakończą swą działalność, albo „zejdą do gospodarczego podziemia”. Jakkolwiek trudno sobie wyobrazić w dzisiejszych czasach aż tak czarny scenariusz wydarzeń, to nie jest nam jednak obcy fiskalizm w złagodzonej postaci, o mniej drastycznych skutkach. Na konieczność przestrzegania tej zasady zwracał uwagę także niejednokrotnie Trybunał Konstytucyjny.

3. Wiąże on tę zasadę z inną – p e w n o ś c i i s t a b i l n o ś c i p r a w a. Na pozór mogłoby się wydawać, że tak konsekwentne ich przywoływanie ma chronić tylko interesy podatników, a nie państwa, lecz nic bardziej mylnego. Jeżeli zlikwidujemy lub znacznie zmniejszymy ekonomiczną egzystencję strony zobowiązanej do poniesienia ciężaru podatkowego, nie będzie również miało miejsca należyte zaspokojenie wierzyciela podatkowego stosunku zobowiązaniowego – państwa bądź gminy. Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że pewność prawa bezsprzecznie sprzyja rozwojowi gospodarstwu i aktywności zawodowej społeczeństwa³. Oznacza to polepszenie kondycji „źródeł opodatkowania”. System podatkowy ma zapewnić państwu i gminom systematyczny dopływ dochodów na pokrycie zaplanowanych wydatków i jednocześnie powinien wpływać na gospodarcze i społeczne zachowania podatników⁴. Muszą oni mieć możliwość przewidywania działań organów władzy, co pogłębi zaufanie do nich i stanowionego przez nie prawa. Jedną

³ Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 2 marca 1993 r., sygn. K 9/93. Cyt. za: J. O n i s z c z u k , *Prawo daninowe w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, „Glosa”, 1996, nr 1.

⁴ Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 maja 1994 r., sygn. K 1/94, OTK 1994, poz. 10.

z gwarancji takiego stanu rzeczy jest instytucja odpowiednio długiej *vacatio legis* przy dokonywaniu wszelkiego rodzaju zmian legislacyjnych w zakresie prawa podatkowego. Niezbędne minimum to okres dwóch tygodni, chociaż w konkretnych sytuacjach może nie być on wystarczający⁵. Skrócenie lub nawet rezygnacja z *vacatio legis* może być usprawiedliwiona ochroną ważnego interesu publicznego, jak na przykład dążeniem do przeciwstawienia się oszustwom i nadużyciom podatkowym zmierzającym do uchylecia się od uiszczania należności. Będzie to swoistego rodzaju działanie w ramach „stanu wyższej konieczności”. Podkreślenia wymaga wyjątkowy charakter takich regulacji.

4. Nie jest zgodne również z zasadami pewności i stabilności prawa dokonywanie zmian reguł „gry podatkowej” w ciągu roku podatkowego oraz retroakcja przepisów prawnych⁶. Wiąże się z tym konieczność ochrony praw słusznie nabytych przez podatników⁷. Nie bez znaczenia dla ochrony dobrej kondycji „źródeł podatkowych” jest również zasada dogodności poboru podatku. Podatnicy powinni je uiszczać w takim czasie, aby było to dla nich jak najbardziej dogodne, w okresie kiedy posiadają odpowiednią ilość środków pieniężnych. Postulat ten nabiera szczególnej doniosłości przy opodatkowaniu działalności związanych z gospodarką naturalną, np. w zakresie podatku rolnego i leśnego.

5. Kolejną niezmiernie istotną – z punktu widzenia ochrony dochodów publicznych – zasadą podatkową jest zasada taniości podatku. Nie może mieć miejsca sytuacja w której koszty poboru podatku (w tym koszty utrzymania rozbudowanego aparatu administracji podatkowej) przewyższają wpływy z niego płynące. A. Smith rozumiał tę zasadę jako postulat, aby „kwota jaką się zabiera z kieszeni ludności [...] w jak najmniejszym stopniu przekraczała kwotę, jaką podatek wnosi do budżetu”⁸. Należy pamiętać, że podatek jest świadczeniem o charakterze zasadniczym, którego podsta-

⁵ Orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego z: 2 marca 1993 r., sygn. K 9/92 oraz 18 października 1994 r., sygn. K 2/94, OTK 1994, poz. 36.

⁶ Orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego z: 14 grudnia 1993 r., sygn. K 8/93; 29 marca 1994 r. sygn. K 13/93, OTK 1994, poz. 6; 24 maja 1994 r., sygn. K 1/94 oraz 15 marca 1995 r., sygn. K 1/95. Cyt. za: O n i s z c z u k, dz. cyt.

⁷ Szerzej na temat wzajemnych związków wymienionych zasad podatkowych w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego zob. O n i s z c z u k, dz. cyt.

⁸ Cyt. za: G o m u ł o w i c z, M a ł e c k i, dz. cyt., s. 18.

wowym celem jest cel fiskalny, czyli doprowadzenie do budżetu odpowiedniej ilości środków pieniężnych⁹. Można zatem zadać sobie pytanie, czy podatek od posiadania psów, który został ustanowiony po to, aby zaewidencjonować psy dla celów opieki weterynaryjnej¹⁰, spełnia postulat zasady taniaści. Bez wątplenia jego głównym celem nie jest cel fiskalny. Wystarczyłoby ustanowić zagrożony karą obowiązek rejestracyjny, konstrukcja podatkowa jest tu zbędna. Z groźbą wystąpienia podobnej sytuacji mamy do czynienia w zakresie podatku rolnego.

Powyższe zasady muszą być konsekwentnie przestrzegane, aby zachęcić podatników do inwestowania, do zwiększania aktywności, polepszania kondycji źródeł opodatkowania i ich ujawnienia do opodatkowania.

6. Zdaje się również, że niezmiernie istotne dla dobrego skonstruowania podatku i zapewnienia w ten sposób stałego źródła dochodów publicznych jest jasne określenie jego charakteru, teoretycznego typu – czy będzie to podatek sięgający do dochodu (w fazie jego tworzenia, przychodowy, przychodowo-dochodowy, dochodowy lub w fazie jego wydatkowania – konsumpcyjny), czy do majątku (w stanie statycznym lub dynamicznym – od przyrostu samej wartości lub od przyrostu masy i wartości)¹¹. Od odpowiedzi na to podstawowe pytanie zależy konstrukcja pozostałych technicznych elementów podatku. Przy tworzeniu podatku należy je określić bardzo dokładnie i szczegółowo¹². Ich niedookreślenie będzie prowadziło do powstania luk w prawie. Jeżeli będzie to nieuświadomiona luka ustawowa, nie będzie można jej wypełnić poprzez zastosowanie analogii¹³. Taka analogia miałaby charakter analogii zaostrzającej obowiązki podatnika, a te mogą być nakładane na niego wyłącznie w drodze przepisów ustawowych.

⁹ Należy również pamiętać o gospodarczych i społecznych celach opodatkowania. Zob. R. M a s t a l s k i, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Warszawa 1995, s. 43-45.

¹⁰ A. H a n u s z, *Podatki samorządowe. Przepisy i komentarz*, Warszawa 1995, s. 39.

¹¹ W. W ó j t o w i c z, *Zarys polskiego prawa podatkowego*, Bydgoszcz 1995, s. 54-55.

¹² Dotyczy to głównie konieczności precyzyjnego określenia przedmiotu opodatkowania, gdyż nie jest dopuszczalna rozszerzająca interpretacja przepisów ustaw podatkowych. Zwrócił na tę kwestię uwagę Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 22 października 1992 r., III ARN 50/92 (OSP 1994, Nr 3, poz. 39 z glosą C. Kosikowskiego).

¹³ Od nieuświadomionej luki ustawowej odróżnia się w literaturze przypadki celowego nieuregulowania pewnych zagadnień i pozostawienia ich do rozstrzygnięcia praktyce orzeczniczej oraz nieobjęcie przepisami jakiejś sfery działalności i pozostawienie jej jako wolnej od opodatkowania. Por. M a s t a l s k i, dz. cyt., s. 119-120.

II. ZAGADNIENIA ZWIĄZANE Z OGÓLNYM PRAWEM MATERIALNYM

1. Jednym ze sposobów ochrony podatkowych dochodów publicznych jest już sam sposób powstania zobowiązania podatkowego. Może ono powstać albo w drodze doręczenia potencjalnemu podatnikowi ustalającej, konstytutywnej decyzji podatkowej (zwanej kiedyś nakazem płatniczym), albo – i to jest dzisiaj w Polsce regułą – w drodze zaistnienia takich okoliczności faktycznych, z którymi przepisy prawa łączą taki skutek. W drugim sposobie powstania zobowiązania podatkowego organ podatkowy w ogóle nie działa, nie ma zatem niebezpieczeństwa, że nie zaistnieje roszczenie wobec podatnika na skutek „przespania” czynności przez organ. Nie nastąpi w takiej sytuacji przedawnienie wymiaru podatku, gdyż instytucja ta odnosi się tylko do wykreowania zobowiązania poprzez wydanie i doręczenie decyzji w sprawie ustalania jego wysokości¹⁴. Podatnik sam musi pilnować swojej prawnopodatkowej sytuacji, organ podatkowy będzie się zajmował zrealizowaniem roszczenia.

2. Wśród innych instytucji chroniących dochody podmiotów prawa publicznego o charakterze podatkowym wymienić należy system zabezpieczeń. Skarbowi Państwa przysługuje ustawowe prawo zastawu na ruchomościach i wszelkich prawach zbywalnych podatnika oraz pierwszeństwo zaspokojenia się przed innymi wierzytelnościami (z wyjątkiem kosztów egzekucyjnych, należności za pracę i o charakterze alimentacyjnym, rent z tytułu odszkodowania za choroby, niezdolności do pracy, kalectwa lub śmierci oraz kosztów ostatniej choroby i pogrzebu). Ustawowe prawo zastawu przysługuje również Skarbowi Państwa na wszystkich przedmiotach służących podatnikowi do wykonywania działalności zarobkowej, a jeżeli zostaną one zajęte w zakładzie podatnika, to nie jest też istotne, czy są własnością. Organy podatkowe nie mogą jednak orzec o osobistej odpo-

¹⁴ Mimo wcześniejszej jednolitości poglądów zarówno doktryny, jak i orzecznictwa w tym przedmiocie można dzisiaj zaobserwować pewną rozbieżność. Jest ona wynikiem różnego pojmowania znaczeń użytych w ustawie 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (tekst jednolity Dz.U. z 1993 r., Nr 108, poz. 486 z późniejszymi zmianami) – zwanej dalej, w treści i w przypisach, ustawą o zobowiązaniach podatkowych i innych szczególnych ustawach podatkowych – wyrażen: „decyzja ustalająca” i „decyzja określająca”, „ustalonych w decyzji” i „określonych w decyzji”, „organ ustali” i „organ określi”. Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 stycznia 1995 r., III SA 863/94 z glosami W. Olszowego i B. Brzezińskiego (nie publikowane).

wiedzialności właściciela rzeczy zastawionej. Prawo ustawowego zastawu nie obejmuje również przedmiotów przekazanych podatnikowi w celu wykonania zleconej usługi¹⁵.

3. W zakresie zobowiązań, które powstały na skutek doręczenia właścicielom lub samoistnym posiadaczom (w dobrej wierze) nieruchomości ustalających decyzji podatkowych, Skarbowi Państwa przysługuje także hipoteka ustawowa¹⁶. Powstaje ona *ex lege*, niezależnie od woli stron stosunku zobowiązaniowego – państwa i podatnika, bez żadnej szczególnej podstawy w postaci umowy lub orzeczenia. Nie wymaga się przy tym, aby zobowiązania podatkowe były ujawnione w księdze wieczystej. Wpis tej hipoteki do księgi wieczystej ma jedynie charakter deklaracyjny. Skarb Państwa może dochodzić zaspokojenia z nieruchomości bez względu na to, czyją stała się własnością.

4. Można również stosować inne formy zabezpieczeń, takie jak: zajęcie pieniędzy, wynagrodzenia za pracę, wierzytelności z rachunków bankowych i wkładów oszczędnościowych, innych wierzytelności i praw majątkowych lub ruchomości, wpis hipoteki przymusowej (zwykłej lub kaucyjnej), zakaz zbywania i obciążania nieruchomości, która nie ma księgi wieczystej. Zabezpieczenia dokonuje się na wniosek wierzyciela – podmiotu prawa publicznego i niezależnie od sposobu powstania zobowiązania podatkowego. Jeżeli zachodzi uzasadniona obawa, że podatnik będzie się uchylał od wykonania obowiązku podatkowego, zabezpieczenia można dokonać również przed wydaniem konstytutywnej, ustalającej decyzji, czyli przed momentem powstania samego zobowiązania. W takiej sytuacji organ podatkowy musi określić w decyzji o zabezpieczeniu przybliżoną kwotę zobowiązania podatkowego. W każdym wypadku można dokonać zabezpieczenia zobowiązania podatkowego na majątku podatnika przed terminem płatności podatku, w razie powzięcia uzasadnionego podejrzenia, że zobowiązanie nie zostanie przez niego wykonane.

¹⁵ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 marca 1985 r., SA/Po 92/85, POP 1992, Nr 2, poz. 49.

¹⁶ O tym, że hipoteka ustawowa zabezpiecza jedynie zobowiązania podatkowe powstałe w trybie art. 5 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, zob. orzeczenie Sadu Najwyższego z dnia 27 czerwca 1995 r., III CZP 77/95, OSNIC 11/95, poz. 156.

5. Kolejną instytucją służącą ochronie dochodów publicznych jest specyficznie skonstruowany rygor odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe. Oprócz odpowiedzialności podatnika – jako podstawowego zobowiązanego – jako strony stosunku prawnego oraz płatnika i inkasenta ustawa o zobowiązaniach podatkowych przewiduje również możliwość wyegzekwowania należności podatkowych od osób trzecich. Ustawa ta wymienia kategorie podmiotów mogących być odpowiedzialnymi za spełnienie świadczenia podatkowego (zobowiązania lub zaległości podatkowej) zamiast albo obok podatnika. Są to ci, którzy odpowiadają z tytułu wspólności majątkowej:

a) małżonek (w tym również rozwiedziony), odpowiadający za zaległości podatkowe podatnika powstałe w czasie trwania małżeństwa;

b) nie będący małżonkiem członek rodziny podatnika oraz konkubent – za jego zaległości podatkowe powstałe w okresie, w którym stale z nim współdziałał w wykonywaniu zarobkowej działalności i czerpał z tej działalności korzyści;

c) dzierżawca nieruchomości, odpowiadający za zobowiązania podatkowe związane z nieruchomością za czas trwania dzierżawy i w takim stosunku, w jakim wartość, przychód lub dochód z tej dzierżawionej nieruchomości został przyjęty do podstawy ustalania zobowiązania; dzierżawca odpowiada z tytułu zobowiązań powstałych przez doręczenie ustalającej, konstytutywnej decyzji podatkowej;

d) wspólnicy wszystkich rodzajów spółek z wyjątkiem akcjonariuszy, przy czym wspólnicy spółek: cywilnej, jawnej oraz komplementariusze w spółkach komandytowych odpowiadają całym swoim majątkiem bez ograniczeń za wszystkie zobowiązania podatkowe swych spółek i wspólników, jeżeli mają one związek z działalnością spółki, a komandytariusze i wspólnicy spółek z ograniczoną odpowiedzialnością odpowiadają w takiej części, w jakiej mają prawo uczestniczyć w podziale zysku; wprowadzając osobistą odpowiedzialność wspólników spółek z ograniczoną odpowiedzialnością (nie mającą odpowiednika na gruncie prawa cywilnego), chciano zapobiec nasilającemu się zjawisku niepłacenia podatków przez te spółki; podnoszono również interes państwa w należyтым egzekwowaniu wymagalnych należności podatkowych; rozdzielono dwie sfery: prawa administracyjnego i prawa cywilnego, podkreślając, że państwowych władz finansowych nie można traktować tak jak innych uczestników obrotu gospodarczego, a obowiązków podatkowych nie można traktować jak elementu ryzyka gospodarczego¹⁷,

¹⁷ O zgodności z normami konstytucyjnymi takiego rozwiązania orzekł w dniu 18

e) firmant i firmujący, jeżeli prowadząc na własny rachunek działalność korzystali za wzajemną zgodą z nie swoich nazwisk lub firm.

Druga grupa podmiotów to ci, którzy odpowiadają za zobowiązania podatkowe z tytułu następstwa majątkowego po podatniku. Zalicza się do nich:

a) spadkobierców odpowiadających na zasadach określonych w przepisach kodeksu cywilnego;

b) zapisobierców, którzy odpowiadają za zobowiązania podatkowe spadkodawcy do wysokości wartości otrzymanego zapisu;

c) nabywców majątku podatnika – jeżeli nabycie nie nastąpiło w wyniku objętych działalnością podatnika czynności handlowych lub na drodze egzekucji – w zakresie zobowiązań podatkowych powstałych w drodze wydania i doręczenia konstytutywnych ustalających decyzji podatkowych¹⁸; warunkiem odpowiedzialności jest przyjęcie nabytego majątku do podstawy opodatkowania albo płynących z niego: obrotu, przychodu lub dochodu; zakres odpowiedzialności jest ograniczony i określa się go w takim stosunku do zobowiązań podatnika, w jakim nabyty majątek albo obrót, przychód lub dochód został przyjęty do podstawy ustalania zobowiązania; górną granicą odpowiedzialności jest wartość nabytego majątku; powyższe ograniczenie nie ma zastosowania, jeżeli nabywcą jest członek rodziny podatnika¹⁹.

Odpowiedzialność wszystkich wyżej wymienionych podmiotów (z wyjątkiem spadkobierców oraz komandytariuszy i wspólników spółek z ograniczoną odpowiedzialnością) ma charakter osobisty, skierowany do całego majątku oraz solidarny. Jest to solidarność w rozumieniu przepisów prawa cywilnego²⁰. Podmiot prawa publicznego może według własnego uznania żądać spełnienia całości lub części świadczenia podatkowego przez wszystkich dłużników łącznie, przez kilku z nich lub przez każdego z osobna.

października 1994 r. Trybunał Konstytucyjny, sygn. K 2/94 (OTK 1994, poz. 36). Głosy krytyczne napisali: A. W. Wiśniewski – „Glosa”, 1995, nr 2, s. 9-11 – oraz G. Gałka, „Państwo i Prawo”, 1995, z. 8, s. 109-110. Autorzy krytykowali w nich: a) dyskryminację wspólników spółek z ograniczoną odpowiedzialnością w stosunku do akcjonariuszy; b) automatyzm odpowiedzialności w oderwaniu od zasady winy; c) brak rozwiązań i zabezpieczeń w przypadku „uwięzienia” wspólnika w spółce. Projekt ustawy – ordynacja podatkowa rezygnuje z odpowiedzialności komandytariusza i wspólnika spółki z o.o.

¹⁸ B. B r z e z i ń s k i, M. K a l i n o w s k i, A. O l e s i ń s k a, *Zobowiązania podatkowe – komentarz do ustawy*, Toruń 1994, s. 181-182.

¹⁹ W ó j t o w i c z, dz. cyt., s. 38-42.

²⁰ Art. 366 i n. ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. kodeks cywilny (Dz.U. Nr 16, poz. 93 z późniejszymi zmianami), zwany dalej w treści i w przypisach kodeksem cywilnym.

Wyegzekwowanie bądź zapłata należności przez któregośkolwiek z dłużników zwalnia pozostałych.

Katalog podmiotów wymienionych w ustawie o zobowiązaniach podatkowych mogących odpowiadać jako osoby trzecie nie jest katalogiem zamkniętym. Do takiej odpowiedzialności mogą zostać pociągnięte również podmioty na podstawie innych ustaw po spełnieniu przewidzianych w nich okoliczności. Najbardziej znaczącym przypadkiem jest umożliwienie orzeczenia odpowiedzialności członków zarządów spółek z ograniczoną odpowiedzialnością w sytuacji, gdy egzekucja przeciwko spółce okaże się bezskuteczna, a zarząd ze swej winy we właściwym czasie nie zgłosił upadłości lub nie wszczął postępowania zapobiegającego upadłości²¹.

Aby doprowadzić do zaistnienia stanu odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe jakiejś osoby trzeciej, niezbędne jest wydanie i doręczenie jej odrębnej konstytutywnej, ustalającej decyzji. Jej wydanie nie jest obowiązkiem, a jedynie uprawnieniem organu podatkowego²².

Osobistą i solidarną odpowiedzialność wobec gminy za zobowiązania pieniężne wchodzące w skład łącznego zobowiązania pieniężnego (od gospodarstw rolnych i od nieruchomości położonych na terenie gmin i miast) ponoszą osoby, których świadczenia wchodzą w skład takiego zobowiązania.

6. Można rozważyć, czy będzie instrumentem ochrony dochodów publicznych o charakterze podatkowym pozostawienie całkowitemu uznaniu organów podatkowych stwierdzenia istnienia bądź nieistnienia przesłanek uzasadniającego zastosowanie szczególnych preferencji – zaniechania ustalania i poboru zobowiązania podatkowego, umorzenia zaległości podatkowych oraz odro-

²¹ Art. 298 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27 czerwca 1934 r. kodeks handlowy (Dz.U. Nr 57, poz. 502 z późniejszymi zmianami), zwany dalej – w treści i w przypisach – kodeksem handlowym. Za możliwością orzeczenia odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe spółek z o.o. ich wspólników opowiedzieli się: B r z e z i ń s k i, K a l i n o w s k i, O l e s i ń s k a, dz. cyt., s. 163-164; A. O l e s i ń s k a, *Podatki w orzecznictwie sądowym*, Warszawa 1996, s. 105-107 (na podstawie wykładni literalnej i historycznej) oraz Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 12 czerwca 1991 r., III CZP 46/91, OSNCP 1992, z. III, poz. 38; przeciwko F. P r u s a k, *Ustawa o zobowiązaniach podatkowych z komentarzem*, Warszawa 1994, s. 210-211, oraz Sąd Najwyższy w uchwale 7 sędziów z dnia 3 czerwca 1993 r., III AZP 5/93, przy czym należy zaznaczyć, że obie uchwały Sądu Najwyższego zapadły w innym stanie prawnym, kiedy przepis art. 40 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych statuował odpowiedzialność osób trzecich w sytuacjach przewidzianych w „ustawie”, a nie w „ustawach”.

²² Tak rozstrzygnął sprawę Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 13 czerwca 1986 r., III SA 1123/85, POP 1992, z. 2, poz. 46.

czenia terminów płatności i rozłożenia podatków na raty. Rozstrzygnięcia organów oparte na tak dużej ich swobodzie decyzyjnej i w braku dających się zobiektywizować kryteriów normatywnych uchylają się spod kontroli Naczelnego Sądu Administracyjnego, badającego jedynie legalność decyzji²³. Tak skonstruowany system przyznawania preferencji byłby formą (krótko-wzroczej) ochrony dochodów publicznych jedynie w założeniu, że nie przygotowane należycie merytorycznie do orzekania organy podatkowe odrzucałyby każdy wniosek podatnika, wydając negatywne decyzje. Byłby to fiskalizm w czystej formie, a postępowanie takie łamałoby wszelkie zasady podatkowe oraz niektóre konstytucyjne, jak np. zasadę zaufania obywateli do państwa i prawa, i niejednokrotnie przyczyniałoby się do zniszczenia ekonomicznego potencjalnych źródeł opodatkowania. Można również postawić tezę odwrotną, że dobrze i fachowo przygotowane organy podatkowe muszą mieć duży luz decyzyjny, umożliwiający sprawiedliwe rozpatrywanie wniosków. Ścisłe, odgórne ustanowienie kryteriów powodowałoby konieczność częstych zmian ustawodawczych, bo prawo bez wątpienia nie nadążałoby za zmieniającą się rzeczywistością.

7. Innym instrumentem ochrony dochodów państwowych – negatywnie przeze mnie ocenianym – jest pobieranie odsetek z tytułu odroczenia terminów płatności lub rozłożenia na raty następujących podatków: dochodowych od osób fizycznych i prawnych, od towarów i usług, akcyzowego, importowego i od gier. Takie uregulowanie przypomina szukanie na siłę dodatkowych dochodów i nie ma nic wspólnego z racjonalnym ustawodawstwem. Jeżeli organ decyduje się na odroczenie terminu płatności, to znaczy, że podatnik ani nie jest w zwłoce, ani nawet w opóźnieniu w realizacji świadczenia podatkowego. Nie ma więc żadnego uzasadnienia dla wprowadzania odsetek z odniesieniem ich wysokości do odsetek z tytułu zaległości podatkowych.

8. Jeszcze jedną kwestią, którą chciałbym poruszyć w kontekście sposobów ochrony dochodów publicznych o charakterze podatkowym, jest wzajemny stosunek prawa cywilnego i podatkowego – czy organy podatkowe powinny respektować stany wynikłe z cywilnoprawnych zdarzeń prawnych, czy też nie? Moim zdaniem odpowiedź winna być pozytywna z uwzględnieniem

²³ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 grudnia 1984 r., SA/Wr 8/84, POP 1992, z. 1, poz. 29.

wyjątków przewidzianych w przepisach szczególnych. W orzecnictwie pojawił się pogląd, który jest ostatnio przytaczany przez różne organy w sposób dość bezkrytyczny²⁴. Pogląd ten powstał w czasach obowiązywania zupełnie innych od dzisiejszych norm prawa podatkowego, aczkolwiek myśl w nim zawarta ma szersze znaczenie i wymaga krótkiego odniesienia się do niej. Sąd Najwyższy podniósł brak nieważności umowy, przez której zawarcie strony naruszyły przepisy prawa podatkowego, ze względu na to, iż normy tego prawa dysponują odpowiednimi środkami do realizowania określonych im celów i organy podatkowe nie mają obowiązku respektowania tych postanowień czynności prawnych, które zmierzały do obejścia przepisów fiskalnych. Czynność prawa cywilnego ukształtowana przez strony w sposób zmierzający do obejścia przepisów podatkowych nie staje się z tego powodu nieważna. Moim zdaniem literalna wykładnia przepisów kodeksu cywilnego²⁵ nie pozostawia cienia wątpliwości, że czynność prawna, mająca na celu obejście ustawy, jest bezwzględnie nieważna. Jeżeli umowa zmierzałaby np. do obejścia ustawowo wykreowanego obowiązku podatkowego, to jest ona bezwzględnie nieważna i w dodatku musi to stwierdzić sąd w postępowaniu cywilnym. Nieważność bezwzględna istnieje z mocy prawa i sąd musi ją uwzględnić z urzędu, a czynność prawna nią dotknięta nie podlega konwalidacji. Organy podatkowe muszą, moim zdaniem, respektować byt, ważność i treść czynności cywilnoprawnych. Nie jest możliwe ignorowanie przez organy podatkowe ich postanowień, dopóki sąd nie stwierdzi w postępowaniu cywilnym ich nieważności. Mogłyby nie wnikać w kwestie cywilnoprawne, gdyby pozwalał im na to wyraźnie jakiś przepis szczególny²⁶. Wyposażenie organów podatkowych w kompetencje, o których wspominał Sąd Najwyższy, nie poprawiłoby bez wątpienia stanu praworządności podatkowej i tylko na krótką metę – ze względu na konieczność przestrzegania zasad podatkowych – zwiększyłyby wielkość dochodów budżetowych. Zachwiałyby również jednolitością systemu prawnego w Polsce. Teza orzeczenia Sądu Najwyższego działa dwukierunkowo: pozwala prawu podatkowemu nie respektować stanów

²⁴ Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 8 lutego 1978 r., II CR 1/78, PUG 1979, Nr 8-9, s. 262, na który powołał się m.in. Naczelny Sąd Administracyjny w swoim wyroku z dnia 10 listopada 1994 r., SA/p/1652/94, nie publikowany. Naczelny Sąd Administracyjny podniósł w nim ponadto (z czym należy się zgodzić), że wynikające z ustawy obowiązki podatkowe nie mogą być znoszone ani zmieniane przez umowy cywilnoprawne.

²⁵ Art. 58 §1 kodeksu cywilnego.

²⁶ Np. przepis art. 2 ustawy z dnia 25 listopada 1993 r. o podatku importowym od towarów sprowadzanych lub nadsyłanych z zagranicy (Dz.U., Nr 123, poz. 551 z późniejszymi zmianami) zwanej dalej – w treści i w przypisach – ustawą o podatku importowym.

wynikłych ze zdarzeń cywilnoprawnych i odmawia przymiotu nieważności takim czynnościom cywilnoprawnym, które naruszają ustawowe normy prawa podatkowego.

III. PROCEDURALNE INSTRUMENTY OCHRONY

1. Również w postępowaniu podatkowym zostały przyznane organom podatkowym pewne szczególne prerogatywy, zmierzające w pierwszej kolejności do rzetelnego ustalenia rzeczywistej wysokości podstawy opodatkowania, następnie do zabezpieczenia mającej powstać bądź już wymagalnej należności podatkowej i w końcu do jej wyegzekwowania.

Jeżeli podatnik prowadzi księgi i na tej podstawie ustala podstawę opodatkowania, organ podatkowy może nie uznać ich za dowód w postępowaniu podatkowym. Możliwość odrzucenia ich mocy dowodowej pozostawiono uznaniu organu, określono jednak ściśle przesłanki. Są nimi:

a) istnienie sprzeczności poszczególnych składników działalności gospodarczej prowadzonej przez podatnika, co sprowadza się do analizy kosztów prowadzonej działalności;

b) wykazanie znacznie niższego dochodu od przeciętnego osiąganego w danej branży i podobnych warunkach prowadzenia działalności;

c) zaistnienie nie wyjaśnionych przez podatnika okoliczności, polegających na osiągnięciu dochodu rażąco niższego od tego, jaki był niezbędny do pokrycia wydatków. O odrzuceniu ksiąg organ nie decyduje w odrębnej decyzji²⁷, lecz wydaje i doręcza podatnikowi decyzję ustalającą zobowiązanie podatkowe, stosując metodę szacunkową. Musi w tej decyzji szczegółowo uzasadnić, dlaczego odrzucił księgi, odmawiając im mocy dowodowej.

Poza tym przepisy ogólnie stanowią, że szacunkowa metoda ustalenia podstawy opodatkowania może być stosowana przez organ podatkowy w sytuacji, gdy brak jest innych danych do jej ustalenia. Wybór jednej z metod szacowania (porównawczej, produkcyjnej, remanentowej, udziału w obrocie lub kosztów)²⁸ został pozostawiony uznaniu organu i nie podlega sądowej kontroli, której poddano jedynie rzetelność prowadzonego szacunku i prawi-

²⁷ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 stycznia 1985 r., SA/Po 1087/84, ONSA 1985, Nr 1, poz. 1.

²⁸ Dokładniej o metodach szacowania dochodów podatnika zob. B r z e z i ń s k i, K a l i n o w s k i, O l e s i ń s k a, dz. cyt., s. 58-59.

dłowość ustaleń²⁹. Szacowanie musi być zgodne z logiką i zasadami doświadczenia życiowego, nie może być dowolne.³⁰ Organ podatkowy może zastosować szacunkową metodę ustalania podstawy opodatkowania tylko wtedy, gdy nie dysponuje innymi dowodami niezbędnymi do jej ustalania³¹, a ma wystarczające dowody, aby uznać za nierzetelne lub niewystarczające do ustalenia stanu rzeczywistego zeznania oraz inne materiały złożone przez podatnika³². Należy również pamiętać, że jeżeli podatnik jest obowiązany do złożenia zeznania, a organ ma wątpliwości co do jego rzetelności, musi wezwać podatnika do udzielenia niezbędnych wyjaśnień lub uzupełnienia zeznania. Jest obowiązany wyznaczyć mu odpowiedni termin i podać powody, dla których podaje w wątpliwość podane przez niego dane.

2. Jednym z najsilniejszych środków ochrony dochodów o charakterze podatkowym jest względna suspensywność odwołań w sprawach zobowiązań podatkowych. Inaczej niż w całej procedurze administracyjnej w n i e s i e n i e o d w o ł a n i a o d d e c y z j i o r g a n u p o d a t k o w e g o n i e w s t r z y m u j e j e j w y k o n a n i a. Jest to środek czasami zabójczy dla podatnika. Organ podatkowy musi wprawdzie wstrzymać wykonanie decyzji, jeżeli będzie to uzasadnione ważnym interesem społecznym lub ważnym interesem podatnika, jednak ocena, czy zachodzą powyższe przesłanki, pozostawiona została swobodnemu uznaniu organu. Z mocy samego prawa wykonanie decyzji ulega wstrzymaniu, gdy organ II instancji nie rozpatrzy odwołania w ciągu dwóch miesięcy od dnia jego otrzymania. Bezprzedmiotowe będzie jednak wstrzymanie wykonania decyzji, która została już wykonana – dobrowolnie lub w drodze czynności egzekucyjnych. Moim zdaniem wykonalność nieostatecznych decyzji podatkowych to zbyt silna broń dana organom. Można zadać pytanie, po co zatem istnieją zabezpieczenia należności podatkowych (w tym m.in. zastaw ustawowy i hipoteka ustawowa), po co się tak śpieszyć, skoro podatnik i tak nic nie może zrobić z rzeczami i prawami będącymi przedmiotem

²⁹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 marca 1990 r., SA/Gd 1439/89, POP 1992, Nr 1, poz. 16.

³⁰ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 1 lipca 1988 r., SA/Gd 13/88, POP 1992, Nr 1, poz. 19.

³¹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 21 stycznia 1988 r., SA/Ka 831/87, ONSA 1988, Nr 2, poz. 55.

³² Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 11 października 1990 r., III ARN 21/90, OSP 1991, Nr 10, poz. 251.

zabezpieczenia. Czy nie można by zastosować instytucji odwrotnej, stosowanej w pozostałych wypadkach (poza sprawami podatkowymi) w procedurze administracyjnej – rygor natychmiastowej wykonalności można nadać w sytuacji, gdy jest to niezbędne dla „zabezpieczenia gospodarstwa narodowego przed ciężkimi stratami lub ze względu na ważny interes społeczny”³³. Rygor można by nadać – na zasadach ogólnych – także po wydaniu decyzji, jeżeli organ stwierdziłby, że podatnik np. usuwa przedmioty zabezpieczenia lub w inny sposób próbuje udaremnić egzekucję. Dla sprawnie działających organów podatkowych nie byłby to z pewnością nadmierny wysiłek. A dzisiaj często sytuacja wygląda tak, że organ wydaje decyzję, zaczyna się egzekucja, kondycja źródła podatkowego z dnia na dzień spada (nie jest przestrzegana w żadnym calu zasada dogodności podatkowej), organ drugiej instancji utrzymuje w mocy decyzję pierwszoinstancyjną i sprawa trafia do Naczelnego Sądu Administracyjnego. Ten – jak wskazują statystyki – bardzo często uchyla lub co gorsza dla budżetu – stwierdza nieważność decyzji. Z tym że od wydania decyzji przez organ I instancji i wszczęcia postępowania egzekucyjnego mogą minąć nawet dwa lata. W konsekwencji podmiot prawa publicznego musi często zwrócić podatnikowi to, co zabrał, czasami również zapłacić odszkodowanie i pokryć niemałe koszty postępowania. Jeżeli tylko jest komu zwracać, bo równie często w tym czasie podatnik zakończył swą egzystencję. Ten scenariusz z pewnością nie realizuje postulatu dbałości o dobrą kondycję źródła podatkowego.

Zobowiązany może również bronić się, wnosząc zarzuty w sprawie prowadzenia postępowania egzekucyjnego, jeżeli narusza istotne zasady lub gdy egzekucja jest niedopuszczalna. Złożenie jednak zarzutu nie wstrzymuje czynności egzekucyjnych. Skutek ten może nastąpić jedynie w razie zaistnienia „uzasadnionych powodów”, których stwierdzenie zaistnienia podlega swobodnemu uznaniu organu.

3. Procedura administracyjna w zakresie zobowiązań podatkowych również przewiduje istnienie pewnych szczególnych terminów, które zabezpieczają należności podatkowe. Pierwszym jest termin jednego miesiąca dla żądania przez podatnika od organu sprostowania obliczenia podatku bądź uznania nieistnienia obowiązku podatkowego oraz o zwrot niesłusznie pobranej kwoty w sytuacji, gdy obliczenie i pobranie podatku odbywa się za pośrednictwem

³³ Art. 108 §1 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. kodeks postępowania administracyjnego (tekst jednolity Dz.U. z 1980 r., Nr 9, poz. 26 z późniejszymi zmianami), zwanej dalej – w treści i w przypisach – kodeksem postępowania administracyjnego.

płatnika. Termin ten, jako materialnoprawny, nie podlega przywróceniu, a po jego upływie uprawnienie podatnika przestaje istnieć³⁴. Drugi – to termin ograniczający dopuszczalność weryfikacji decyzji w trybach nadzwyczajnych. Żądanie uchylecia, zmiany lub stwierdzenia nieważności ostatecznej podatkowej decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe, wniesione po upływie roku od jej doręczenia, nie będzie podlegać rozpatrzeniu. Również i ten termin, jako materialnoprawny, nie podlega przywróceniu.

IV. OCHRONA POPRZEZ UPRAWNIENIA KONTROLNE ORGANÓW PODATKOWYCH

1. W ostatnim czasie doszło do znacznego poszerzenia uprawnień kontrolnych organów podatkowych, ograniczających m.in. wolności obywatelskie czy tajemnicę bankową. Naczelnik urzędu skarbowego może w związku z podatkowym postępowaniem administracyjnym wystąpić do banku, przedsiębiorstwa maklerskiego czy towarzystwa funduszy powierniczych o przekazanie informacji na temat:

- posiadanych rachunków i stanów rachunków podatników;
- zawartych umów kredytowych, pożyczek i umów depozytowych;
- nabytych od Skarbu Państwa za pośrednictwem banków akcji lub obligacji oraz obrotu innymi papierami wartościowymi i wydawanymi przez banki certyfikatami depozytowymi.

Niezbędne jest wcześniejsze wezwanie podatnika do dobrowolnego przekazania powyższych informacji i odmowa ich przekazania. Na równi z odmową ich udzielenia traktuje się nieupoważnienie przez podatnika urzędu skarbowego do wystąpienia o przekazanie tych informacji. Występując z powyższym żądaniem, naczelnik urzędu skarbowego winien kierować się naczelną zasadą: nienaruszania zaufania pomiędzy instytucjami finansowymi i ich klientami – podatnikami. Informacje uzyskane w powyższym trybie mogą być udzielane innym urzędom skarbowym, izbom skarbowym oraz organom kontroli skarbowej w związku z wszczętym lub toczącym się postępowaniem.

Niezbędnym warunkiem praworządnego funkcjonowania uprawnień kontrolnych organów podatkowych jest bezwzględne przestrzeganie zapisanej przepisami prawa tajemnicy skarbowej. W toku postępowania podatkowego

³⁴ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 stycznia 1993 r., SA/Wr 1141/92, nie publikowany. Cyt. za: B. A d a m i a k, J. B o r k o w s k i, *Kodeks postępowania administracyjnego – komentarz*, Warszawa 1996, s. 786.

dostęp do informacji uzyskanych w wyżej opisanym trybie przysługuje wyłącznie pracownikowi załatwiającemu sprawę, jego bezpośredniemu przełożonemu oraz naczelnikowi urzędu skarbowego, którym za złamanie tajemnicy grożą sankcje karne, z najbardziej surową karą pozbawienia wolności od sześciu miesięcy do pięciu lat. Przepisy ustawy o zobowiązaniach podatkowych wymieniają zamknięty katalog podmiotów, którym mogą być udostępniane akta zawierające tajemnicę skarbową.

2. Organy podatkowe mogą nadto przeprowadzać kontrolę działalności osób prawnych, jednostek organizacyjnych nie posiadających osobowości prawnej oraz zarobkowej działalności osób fizycznych. Przeprowadzenie kontroli musi być niezbędnym warunkiem prawidłowego ustalenia zobowiązania podatkowego. W ramach kontroli można dokonywać oględzin gruntów, budynków, lokali, przedmiotów związanych z wykonywaną działalnością, można przeglądać księgi, akta i inne dokumenty. Kontrolowane jednostki muszą umożliwić dokonanie kontroli, a na żądanie organów podatkowych są obowiązane sporządzić i udzielić informacji o wszelkich zdarzeniach mających wpływ na ustalenie zobowiązań podatkowych osób trzecich. Czynności kontrolnych dokonuje się w obecności podatnika (jego zastępcy lub pracownika) albo w obecności przywołanego świadka. W razie istnienia uzasadnionego podejrzenia, że okazane księgi lub dokumenty są nierzetelne i gdy istnieje obawa ich usunięcia lub przerobienia, można je za pokwitowaniem odebrać na okres nie dłuższy niż miesiąc. W wyjątkowych sytuacjach można również, za zgodą właściwego prokuratora rejonowego, przeprowadzić przeszukanie lokalu mieszkalnego. Ma to miejsce po powzięciu przez organ podatkowy, w wyniku wiarygodnych informacji, uzasadnionego podejrzenia, że w lokalu tym prowadzona jest nie zgłoszona do opodatkowania działalność zarobkowa albo że są przechowywane przedmioty lub dokumenty mogące mieć wpływ na ustalenie zobowiązania podatkowego. Przed przystąpieniem do przeszukania mieszkania należy doręczyć jego posiadaczowi postanowienie.

Dla zapewnienia możliwości dokonania kontroli przez dłuższy okres przepisy przewidują dla płatników i inkasentów należności podatkowych obowiązek przechowywania dokumentów związanych z poborem lub inkasem przez pięć lat po upływie roku podatkowego, którego dotyczą.

Odpowiednie uprawnienia gwarantujące należytą ścigalność należności podatkowych przewidują również przepisy dotyczące egzekucji administracyjnej. Nie ma jednak żadnych szczególnych uprawnień egzekutorów w zakresie realizacji zobowiązań podatkowych.

Nie można zaliczyć do grupy prawnych instrumentów ochrony dochodów publicznych o charakterze podatkowym wyjaśnień i interpretacji (tzw. okólników) wysyłanych urzędom i izbom skarbowym przez Ministra Finansów. Nie przecząc wielu mądrościom w nich zawartym, tracą one – moim zdaniem – znaczną część swojej wartości przez ich bezkrytyczne stosowanie w najrozmaitszych stanach faktycznych, niekiedy w ogóle nie adekwatnych do opisanego wyjaśnienia. To bezkrytyczne podchodzenie do nich sprawia, że często zastępują one organom podatkowym obowiązujące prawo. A to przeczy wszelkim zasadom konstytucyjnym i podatkowym oraz jawi się jako przejaw fiskalizmu państwowego.

PODSUMOWANIE

Prawo polskie przewiduje szereg trafnych instytucji służących ochronie dochodów publicznych o charakterze podatkowym. Granice niniejszego opracowania nie pozwoliły na opisanie i odniesienie się do takich instytucji zawartych w szczególnych przepisach podatkowych. Niewątpliwie niektóre instrumenty (jak np. jedynie względna dewolucyjność środków odwoławczych w postępowaniu podatkowym) są zbyt drastyczne i w wielu wypadkach nie służą realizacji długofalowej polityki podatkowej, u podstaw której leży m.in. ochrona źródeł opodatkowania. Bez wątplenia dla należytej realizacji opisanych wyżej instrumentów niezbędne jest podjęcie wszelkich możliwych środków dla stałego podnoszenia kwalifikacji kadry pracowników aparatu skarbowego i wskazanie, że fiskalizm nie jest drogą do realizacji funkcji fiskalnej. Na taką konieczność wskazuje fakt zbyt dużej ilości decyzji uchylanych przez Naczelny Sąd Administracyjny i koszty, jakie w związku z tym budżet musi ponieść. Nie wiadomo również dzisiaj, czy umożliwienie organom podatkowym wglądu w stan rachunków bankowych podatników i związane z tym ograniczenia tajemnicy bankowej przyniesie więcej złego czy dobrego.

Niezbędne jest również stałe przypominanie zasad podatkowych jako filarów polityki finansowej państwa.

THE INSTRUMENTS FOR THE PROTECTION OF PUBLIC REVENUE
WITHIN THE GENERAL TAX LAW

S u m m a r y

The paper shows the binding solutions and postulated changes within the protection of public income within the general tax law. The author describes the instruments of protection in four levels: 1) the catalogue of tax principles, 2) the general material law, 3) the tax procedure, and 4) the effectiveness of the functioning of tax organs functioning. The paper stresses mainly a necessity to consequently abide by tax principles, including a reasonable tax policy carried out by the state, a policy which while conducting fiscal function would protect the sources of taxation to the utmost. The paper has also touched upon the mutual relations between the norms of the tax law and the actual civic-legal states.

Translated by Jan Kłos