

Czy konstytucyjna zasada dwuinstancyjnej procedury administracyjnej i podatkowej ma jeszcze przyszłość?

KRZYSZTOF TESZNER, DOMINIK KOŚCIUK

Faculty of Law, Białystok University, Poland

Streszczenie

W ocenie Autorów „Publiczna działalność finansowa” obejmuje organizację i działalność podmiotów tworzących administrację podatkową. Organy podatkowe w znaczeniu funkcjonalnym są zbudowane w oparciu o zasadę dwuinstancyjności. W dobie rewolucji informatycznej, należy ją traktować nie tylko jako środek wspierający administrację, ale również jako ważną część wdrażanych reform administracyjnych. Według Autorów, czynniki wpływające na kształt organizacyjny i funkcjonalny administracji podatkowej powinny być traktowane w kategoriach systemowych, przy jednoczesnym poszanowaniu zasad funkcjonowania administracji i norm konstytucyjnych, w tym zasady dwuinstancyjności postępowania.

Słowa kluczowe

Administracja podatkowa, reforma podatkowa, organ podatkowy, procedura podatkowa, procedura administracyjna

Abstract

According to the authors, "Public financial activities" include the organization and activities of the subjects that composed the tax administration. The tax authorities in terms of functionality, built on the principle of two instances. In the era of the information revolution, it should be regarded not only as a supporting mean to the administration, but also as an important part of administrative reforms implemented. According to the authors, the factors affecting the shape of the organizational and functional tax administration should be considered in terms of the system, while respecting the principles of the functioning of the administration and constitutional norms, including two instances of conduct rules.

Key words

Tax administration, tax reform, public administration body, tax procedure, administrative procedure

1. UWAGI OGÓLNE

Nazwa sekcji konferencyjnej „Publiczna działalność finansowa – aspekty prawne i ekonomiczne” zdaje się wyrażać troskę organizatorów, a może przede wszystkim dążenie do określenia normatywnych granic regulacji tego pojęcia. Postawienie takiego celu powinno budzić tym większy szacunek, jako że „Publiczna działalność finansowa” nie jest pojęciem prawnym, a nawet stosunkowo rzadko używanym w literaturze prawnofinansowej. Publiczną politykę finansową określa się jako świadomą i celową działalność ludzi i instytucji polegająca na ustalaniu i realizacji określonych celów przy pomocy środków (posunięć, działań) finansowych. Istotą tej polityki jest umiejętność gromadzenia i wydawania publicznych środków pieniężnych dla realizacji celów społecznych i gospodarczych.¹

W doktrynie prawa administracyjnego używane jest natomiast pojęcie „*polityka publiczna*” określając nią zamierzony i celowy proces zmierzający do realizacji ogólnych założeń w poszczególnych obszarach życia publicznego (oświata, nauka, zdrowie publiczne, pomoc społeczna, ochrona środowiska etc.), które mogą wynikać z „polityki” rządzących (na poziomie centralnym lub terenowym), zaś ich celem jest zaspokajanie potrzeb i interesów państwa.² Nie będzie więc błędem wskazanie, że publiczna działalność finansowa, przez dodanie kwalifikatora wskazującego na charakter i obszar tej działalności, jest pojęciem węższym i zawiera się w polityce publicznej, będąc jednym z jej segmentów.

Jednym z aspektów publicznej działalności finansowej w państwie demokratycznym jest organizacja i działalność podmiotów publicznoprawnych odpowiedzialnych za realizację dochodów publicznych, w szczególności z tytułu podatków. System organów i obsługujących je urzędów, tworzących administrację skarbową w Polsce został zbudowany z uwzględnieniem zasady dwuinstancyjności. W art. 13 Ordynacji podatkowej³ imiennie zostały wskazane podmioty będące organami podatkowymi, a ponadto została określona pozycja prawna tych organów w dwuinstancyjnym postępowaniu podatkowym.⁴ Administracja skarbową w Polsce od

¹ C. Kosikowski (red.), E. Ruśkowski (red.), *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 2008, s. 33

² B. Kudrycka, B. G. Peters, P. J. Suwaj, *Nauka administracji*, Warszawa 2009, s. 127

³ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t. jedn. Dz. U. z 2012 r. poz. 749) – dalej powoływana jako o.p.

⁴ C. Kosikowski, w: C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 106.

roku 1998 r. nie przeszła procesu modernizacji w ujęciu systemowym, mimo pojawiających się różnych koncepcji usprawniających jej funkcjonowanie. Propozycje te rzadko miały charakter rozwiązań kompleksowych⁵, częściej rozwiązań doraźnych, zmierzających do modyfikacji poszczególnych jej segmentów. Aktualne doniesienia podawane do opinii publicznej dają podstawę do postawienia pytania, czy zmieniające się warunki społeczne i polityczne nie zmieniły się na tyle, że zasada dwuinstancyjności przestała już odgrywać istotną rolę, a tym samym czy zasada dwuinstancyjnego orzekania w sprawach podatkowych ma jeszcze przyszłość? Tej kwestii poświęcone jest niniejsze wystąpienie.

2. ZASADA DWUINSTANCYJNOŚCI W KONSTYTUCJI RP

Sposób sformułowania art. 78 Konstytucji RP oraz jego umieszczenie w Rozdziale II „Wolności, prawa i obowiązki człowieka i obywatela”, nie budzą wątpliwości, że treścią tego przepisu jest ustanowienie prawa stron każdego postępowania do uruchamiania procedury weryfikującej prawidłowość wszelkich rozstrzygnięć wydawanych przez organ działający w I instancji. Można powiedzieć, iż przepis ten wyraża samoistne prawo podmiotowe podlegające ochronie także w procedurze skargi konstytucyjnej.⁶ Jednocześnie można dostrzec znaczący wpływ art. 78 Konstytucji na kształtowanie prawa przedmiotowego. Wyznacza on kierunek formowania procedur administracyjnych i sądowych a w konsekwencji oddziałuje na model organizacji organów administracji, w tym także organów administracji skarbowej, wskazując przy tym regułę, na której ustawodawca ma oprzeć konstrukcję tych organów. Można więc zaryzykować twierdzenie, że art. 78 Konstytucji RP stanowi przejaw konstytucjonalizacji także prawa finansowego.

Generalną zasadę wyrażaną przez ten przepis można sprowadzić do twierdzenia, że dwuinstancyjna kontrola decyzji administracyjnych i orzeczeń sądowych jest ważnym elementem ochrony praw jednostki. Stwarzając możliwość weryfikacji pierwszego rozstrzygnięcia, zapobiega arbitralności, ułatwia unikanie pomyłek i eliminuje krzywdzące rozstrzygnięcia. W tym znaczeniu stanowi istotny składnik demokratycznego państwa prawnego.⁷ Za element demokratycznego państwa prawnego uznaje się także istnienie niektórych praw jednostki jak np. prawa do dobrej administracji, prawa do sądu, oraz poszanowanie zasady zaufania obywatela do

⁵ Ostatnia koncepcja reformy administracji skarbowej została zgłoszona w 2007 r. – 2 projekty ustawy z dnia 17 września 2007 r. ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej (KAS), oraz ustawy - Przepisy wprowadzające ustawę o KAS.

⁶ Wyrok TK z 18 października 2004 r., P 8/04, OTK ZU 2004, seria A, nr 9, poz. 92, s. 1099.

⁷ Wyrok TK z dnia 12 czerwca 2002 r., P 13/01, OTK ZU 2002, seria A, nr 4, poz. 42; zob. także R. Hauser, J. Drachal, E. Mzyk, Dwuinstancyjne sądownictwo administracyjne, Warszawa-Zielona Góra 2003, s. 49.

państwa i stanowiącego przez nie prawa.⁸ Dlatego też zakres swobody ustawodawcy w tworzeniu przepisów prawa podatkowego powinien być wyznaczony zasadami konstytucyjnymi, a w szczególności tymi, które stanowią o prawach i obowiązkach obywatelskich.

W kontekście uprawnień i wolności obywatelskich jako standardów wynikających z zasady demokratycznego państwa prawnego, zasadne jest rozważenie sposobu ukształtowania zakresu podmiotowego i przedmiotowego art. 78 Konstytucji RP. Pierwszy z nich został ograniczony do każdego uczestnika występującego w charakterze strony („każda ze stron”) postępowania, które zostało zwieńczone wydaniem decyzji lub orzeczenia. Zakres przedmiotowy obejmuje natomiast orzeczenia sądowe i decyzje administracyjne (także podatkowe), czyli wszelkie rozstrzygnięcia o charakterze indywidualnym kształtujące prawa i obowiązki oraz status prawny stron postępowania. Prawo do zaskarżenia, przysługujące uczestnikowi postępowania w charakterze strony, dotyczy wyłącznie rozstrzygnięć wydanych w I instancji. Ponieważ w art. 78 Konstytucji RP nie sprecyzowano, jakich orzeczeń i decyzji wydanych w pierwszej instancji on dotyczy należy przyjąć, że chodzi o rozstrzygnięcia o wszelkim charakterze (kończące postępowanie, wпадkowe).⁹

W art. 78 Konstytucji nie wskazano jako konieczne ustanowienie kolejnych instancji, przed którymi byłoby możliwe wzruszenie rozstrzygnięcia będącego skutkiem zakwestionowania przez stronę rozstrzygnięcia pierwszoinstancyjnego. Przepis ten pełni przede wszystkim funkcję gwarancyjną, dając stronie postępowania pewność, że jej sprawa zostanie rozpoznana dwukrotnie w sytuacji, gdy jest ona niezadowolona z rozstrzygnięcia wydanego przez organ działający w I instancji. Określenie trybu zaskarżania wyraźnie zostało powierzone ustawodawcy, pozostawiając jego uznaniu kwestię szczegółowego ukształtowania tego trybu w poszczególnych ustawach nie tylko odnośnie warunków i terminów, ale także co do możliwości wyboru przez niego modelu środka zaskarżenia (apelacyjnego, kasacyjnego, czy też mieszanego).¹⁰ Co więcej ustawa powinna określać wyjątki od zasady skargowości orzeczeń i decyzji wydanych w I instancji.

⁸ Zob. wyrok TK z 16 czerwca 1999 r., P 4/98, OTK ZU 1999, nr 5, poz. 98 opubl. także w M. Zubik (red.) Konstytucja II RP w tezach orzeczniczych Trybunału Konstytucyjnego i wybranych sądów, Warszawa 2008, s. 415.

⁹ L. Garlicki (w:) K. Działocha, L. Garlicki, P. Sarnecki, W. Sokolewicz, J. Trzcinski, Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej, Komentarz, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2007.

¹⁰ Zob. B. Adamiak, Model dwuinstancyjności postępowania podatkowego, „Państwo i Prawo” 1998 nr 12, s. 52-62, Autorka stoi na stanowisku, że przyjęty przez ustawodawcę w Ordynacji podatkowej model odwoławczy w postępowaniu podatkowym jest modelem mieszanym (apelacyjno-kasacyjnym).

3. DWUINSTANCYJNOŚĆ A DEWOLUTYWNOŚĆ ŚRODKA ZASKARŻENIA

Podstawowy problem, jaki pojawia się podczas analizy art. 78 zd. 1 Konstytucji RP można sprowadzić do pytania, czy posłużenie się przez ustawodawcę pojęciem „zaskarżenie” oznacza, że środek zaskarżenia podjętego wobec strony w I instancji musi spełniać wymóg dewolutywności, a zatem w przypadku skorzystania przez stronę prawa do skargi powoduje przeniesienie postępowania do wyższej instancji?¹¹ Rozstrzygając powyższą kwestię należy przyjąć, że użycie ogólnego pojęcia „zaskarżenie” oznacza, że możliwe jest objęcie zakresem tego przepisu różnych środków prawnych specyficznych dla danej procedury, których wspólną cechą jest umożliwienie stronie uruchomienia weryfikacji podjętego w I instancji orzeczenia lub decyzji. Udzielenie jednoznacznej odpowiedzi, czy pojęcie to należy odnosić do kategorii środków odwoławczych o charakterze dewolutywnym, czy też do środków zaskarżenia o innym charakterze, jest skomplikowane również z uwagi na dopuszczenie w treści art. 78 zd. 2 Konstytucji możliwości określenia w ustawie wyjątków od zasady zaskarżania decyzji i orzeczeń wydanych w I instancji. Częściowe rozwiązanie tego problemu przynosi orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, który w kilku wyrokach zajął pogląd, że konstytucyjna kwalifikacja konkretnych środków zaskarżenia pozostawionych przez prawodawcę do dyspozycji strony, uwzględniać musi całokształt unormowań determinujących przebieg danego postępowania. Szczególnie konieczne przy tym jest tak odniesienie się do rodzaju sprawy rozstrzyganej w danym postępowaniu, jak i struktury organów podejmujących rozstrzygnięcie, aż wreszcie konsekwencji oddziaływania innych zasad i norm konstytucyjnych, w szczególności zasady prawa do sądu.¹² W orzecznictwie podkreśla się, że konstytucyjne prawo zaskarżania orzeczeń i decyzji wydanych w I instancji stanowi bardzo istotny czynnik urzeczywistniania tzw. sprawiedliwości proceduralnej. Z uwagi na wynikający z art. 2 Konstytucji element sprawiedliwości społecznej niewątpliwie bardziej sprzyjający dla tej zasady jest model postępowania, ale i taki model organów administracji - w tym administracji fiskalnej, w którym zaskarżenie rozstrzygnięcia skutkuje uruchomieniem działania organu wyższej instancji. W typowym ujęciu dwuinstancyjność powinna polegać na powierzeniu dwuinstancyjnych kompetencji organowi

¹¹ Szerzej P. Pietrasz, K. Teszner, System organów kontroli skarbowej a dwuinstancyjność postępowania w kontekście nowelizacji ustawy o kontroli skarbowej, „Administracja. Teoria-Dydaktyka-Praktyka” z 2012 r. Nr 1, s. 65 i n.

¹² Wyrok TK z 16 listopada 1999 r., SK 11/99; wyrok TK z 3 lipca 2002 r., SK 31/01; zob. Konstytucja RP w orzecznictwie TK na początku XXI w. (red.) J. Oniszczyk, Kraków 2004, s.787.

odrębnemu oraz hierarchicznie wyżej usytuowanego niż organ I instancji.¹³

Z drugiej strony Trybunał Konstytucyjny wskazywał, możliwe są sytuacje, w których zaskarżenie powoduje jedynie ponowne rozpatrzenie sprawy przez organ, który wydał decyzję lub orzeczenie w I instancji.¹⁴ Dewolutywność środka zaskarżenia w postępowaniu administracyjnym i sądowym jest w świetle Konstytucji i wykładni Trybunału elementem wręcz pożądanym, jednak nie musi występować we wszystkich postępowaniach i trybach zaskarżenia. Przepis art. 78 Konstytucji nie wymaga bezwzględnie, aby każdy środek prawny służący zaskarżeniu decyzji przenosił postępowanie do organu wyższej instancji, a brak cechy dewolutywności środka zaskarżenia w postępowaniu administracyjnym (w wymiarze personalnym lub organizacyjnym) nie przesądza automatycznie o niekonstytucyjności takiego rozwiązania, w sytuacji gdy brak ten jest zrównoważony gwarancjami procesowymi chroniącymi podmiot, o którego prawach i wolnościach rozstrzyga się w tymże postępowaniu.¹⁵

Oparcie środka zaskarżenia na założeniu niedewolutywności jest dostrzegalne w postępowaniu administracyjnym (art. 127 § 3 k.p.a.) oraz podatkowym (art. 221 o.p.). W pierwszym przypadku, od decyzji wydanej po raz pierwszy przez ministra lub samorządowe kolegium odwoławcze nie służy odwołanie, jednakże strona niezadowolona z decyzji może zwrócić się do tego organu z wnioskiem o ponowne rozpatrzenie sprawy, a do wniosku tego stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące odwołań od decyzji. W tej sytuacji brak dewolutywności można w jakiś sposób uzasadnić, ponieważ na ministrze kończy się tok instancji administracyjnej, natomiast w odniesieniu do samorządowych kolegiów odwoławczych – dąży się do zapewnienia szerokiej samodzielności organów samorządu terytorialnego. W postępowaniu podatkowym nie została wprowadzona instytucja wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy. Przyjmując prawo do wniesienia odwołania odstąpiono natomiast od konstrukcji dewolutywnej tego środka zaskarżenia. Zgodnie z art. 221 o.p. 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 rozpatruje ten sam organ podatkowy stosując odpowiednie przepisy o postępowaniu odwoławczym.¹⁶ Według Z. Kmiecika odwołanie w ujęciu art. 221 o.p., które znamionuje brak

¹³ L. Garlicki, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej, Komentarz*, t.V, Komentarz, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2007, s. 9.

¹⁴ Zob. powoływany już Wyrok TK z 16 listopada 1999 r., SK 11/99; wyrok z 12 czerwca 2002, P 13/01; Zob. także uchwałę NSA z 22 lutego 2007, II GPS 2/06, ONSA i WSA 2007, nr 3, poz. 61, s. 86 i n.

¹⁵ Wyrok TK z 6 grudnia 2011 r., SK 3/11, opubl. Z.U. 2011/10A/113

¹⁶ P. Pietrasz, K. Teszner, op. cit., s. 71.

dewolutywności odróżnia tę instytucję od klasycznego odwołania i można je uznać za „słabszą” formę odwołania¹⁷.

4. ZMIANY W OBSZARZE E-ADMINISTRACJI A DWUINSTANCYJNA ADMINISTRACJA PODATKOWA

Podmioty administracji podatkowej powszechnie wykorzystują rozwiązania informatyczne. W dużej mierze wynika to z oparcia obecnego systemu podatkowego na samoobliczeniu wysokości należnego podatku przez podatnika wraz z przedstawieniem organom podatkowym wymaganych danych. Aktywność organów podatkowych koncentruje na prowadzeniu czynności sprawdzających, sprawowaniu kontroli podatkowej, korygowaniu wysokości zobowiązania podatkowego zadeklarowanego przez podatnika, bądź dążeniu do opodatkowania dochodów ze źródeł nieujawnionych. Na znaczeniu zyskuje tzw. e-kontrola, tj. kontrola podatkowa prowadzona przy użyciu systemów informatycznych, znacznie efektywniejsza i szybsza niż kontrole tradycyjne. Ponadto administracja podatkowa oferuje podatnikom narzędzia umożliwiające dobrowolną realizację zobowiązań podatkowych, jak np. możliwość składania deklaracji i zeznań podatkowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej (e-deklaracje).

Ważną rolę w ramach administracji elektronicznej pełnią usługi elektroniczne oferowane podmiotom spoza administracji. Dalszy stopień rozwoju tych usług będzie zależny od stopnia rozbudowania infrastruktury technicznej i określenia granic usług elektronicznych. Administracja podatkowa nie jest wyjątkiem, tu również można mówić o prawdziwej inwazji teleinformatycznej w wewnętrzne obszary tej administracji, przede wszystkim na terenowych szczeblach jej organizacji, określanej mianem e-administracji bądź e-urzędu.¹⁸ Można powiedzieć, że informatyzacja administracji podatkowej zmienia jej charakter poprzez zrównoważenie stosowanych instrumentów o charakterze władczym z oferowanymi interesantom narzędziami o charakterze usługowym. Jednocześnie zaoferowanie podatnikom, narzędzi umożliwiających dobrowolną realizację zobowiązań podatkowych wymusza rozbudowę scentralizowanego i jednolitego systemu przetwarzania informacji oraz instrumentów kontrolnych.

W najnowszych koncepcjach transformacji polskiej administracji podatkowej¹⁹ główną tendencją jest konsolidacja i centralizacja systemów informatycznych, budowa nowej infrastruktury oraz oferowanie podatnikom nowych usług informatycznych. Wdrożenie planowanych zmian nie pozostanie również bez wpływu na obecną

¹⁷ Z. Kmiecik, Wniosek o ponowne rozpatrzenie sprawy w k.p.a. (odwołanie czy remonstracja?), „Państwo i Prawo” 2008, nr 3, s. 29 i n.

¹⁸ A. Monarcha-Matlak, Obowiązki administracji w komunikacji elektronicznej, Warszawa 2008, s. 318.

¹⁹ Koncepcja Transformacji Polskiej Administracji Podatkowej – Raport podsumowujący, Warszawa 17-06-2011,

strukturę organizacyjną administracji podatkowej w Polsce. Osiągnięcie docelowego modelu administracji podatkowej będzie wymagało realizacji trzech projektów, tj. e-Deklaracje – 2, e-Podatki, e-Rejestracja wdrażanych do 2015 r.

Cel główny **Projektu e-Deklaracje-2**²⁰ został określony jako usprawnienie (optymalizacja) procesów wymiany informacji między administracją podatkową a jej interesariuszami. Zamiesza się go osiągnąć przez realizację poniższych celów operacyjnych:

- wdrożenie systemu zarządzania relacjami z interesariuszami.
- zwiększenie efektywności przetwarzania gromadzonych informacji.

W rezultacie powinno nastąpić usprawnienie administracji podatkowej w obszarze wymiany informacji z otoczeniem. Przede wszystkim zasadniczą zmianą będzie wprowadzenie kompleksowej obsługi interesariuszy, z preferencją kanałów elektronicznych. Obejmie ona wszystkie narzędzia informacyjne:

- deklaracje, podania, wpłaty podatku i innych należności publicznoprawnych, zapytania, dostawy, urzędowe potwierdzenia, zaświadczenia, informacje ogólne i dedykowane.

- uproszczenie obowiązku deklaracyjnego przez zwolnienie niektórych podatników z konieczności wypełniania formularzy podatkowych (system PFR) oraz uproszczenie i skonsolidowanie formularzy deklaracji podatkowych składanych przez pozostałych podatników i płatników.

- utworzenie podatkowych kont użytkowników, adresujących do interesariuszy sieciowe usługi publiczne świadczone przez administrację podatkową, dopasowane do profilu odbiorcy.

- rozwój komunikacji elektronicznej (dążenie do powszechnej elektroniczności), przede wszystkim bez użycia kwalifikowanego podpisu elektronicznego.

- automatyzację wymiany informacji (np. w zakresie wydawania zaświadczeń).

Cel główny **Projektu „e-Podatki”** został określony jako uproszczenie systemu poboru podatków poprzez usprawnienie wewnętrznych procesów biznesowych administracji podatkowej. W zamierzeniu powinien on zostać osiągnięty przez:

- zwiększenie efektywności przetwarzania informacji podatkowych w wyniku budowy i wdrożenia centralnych systemów informacyjnych.

²⁰Założenia projektów informatyzacji administracji podatkowej w Polsce zostały zaprezentowane na podstawie informacji udostępnionej przez Ministerstwo Finansów na stronie internetowej:
<http://www.epodatki.mf.gov.pl>

- upowszechnienie dokumentu elektronicznego i jego obiegu wewnętrznego w administracji podatkowej.
- uproszczenie procedur w zakresie wymiaru i poboru podatków w wyniku zastosowania zaawansowanych technologii ICT.

Wskutek realizacji projektu zostaną opracowane i wdrożone produkty informatyczne oraz opracowania analityczne dotyczące zmian w organizacji działania administracji podatkowej oraz zmian legislacyjnych w Ordynacji podatkowej i jej przepisach wykonawczych. Głównymi produktami informatycznymi tego projektu będą:

- Scentralizowany System Poboru
- Centralna Baza Danych
- system Wymiany Informacji Wewnętrznej
- system Zarządzania IT
- system Obsługi Spraw i Procesów Pracy.

Elektronizacja administracji podatkowej będzie oznaczała, że podatnik będzie miał indywidualne konto na specjalnym portalu. Po zalogowaniu będzie mógł sprawdzić stan swoich rozliczeń oraz udostępnioną informację o niezaleganiu w płaceniu podatków. Sprawdzi również drogą elektroniczną na jakim etapie załatwiania jest jego sprawa w organie podatkowym.

Z punktu widzenia interesów fiskalnych informacje z elektronicznych deklaracji będą automatycznie wprowadzane do centralnej bazy danych o podatnikach. Ma to usprawnić przeprowadzanie czynności wyjaśniających oraz typowanie podatników do kontroli. Dzięki posiadanej bazie urzędnicy skarbowi będą całość rozliczeń podatnika. System ma również automatycznie typować, który podatnik narusza przepisy i gdzie należy wysłać kontrolerów, jednak ostateczną decyzję będą po analizie podejmować urzędnicy skarbowi.

Celem głównym **Projektu e-Rejestracja** jest usprawnienie procesów rejestracji i ewidencjonowania podatników i płatników. Zamierza się go osiągnąć przez:

- uproszczenie obowiązku rejestracyjnego,
- zwiększenie efektywności przetwarzania danych identyfikacyjnych,
- zapewnienie możliwości ciągłej poprawy jakości danych identyfikacyjnych.

Głównym produktem będzie scentralizowany System Informatyczny Krajowej Ewidencji Podatników (tj. SI KEP2) oraz służące jego realizacji opracowania koncepcyjne i zmiany prawne w zakresie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników.

Produkt umożliwi m.in. prowadzenie w formie elektronicznej scentralizowanej ewidencji podatników i płatników, zintegrowanej centralnej ewidencję podatników i płatników, obsługę rejestracji i aktualizacji danych, nadawanie oraz odesłanie NIP.

Informatyzacja administracji podatkowej nie pozostanie bez wpływu dla modernizacji jej struktur. Przyjęto założenie, że wprowadzenie powyższych trzech segmentów programu transformacji wymusi zmianę struktury administracji podatkowej oraz jej właściwości. Pomysł centralizacji administracji skarbowej jak na razie przedstawiony został zbyt enigmatycznie. Przewiduje się znowelizowanie przepisów prawa podatkowego, przede wszystkim Ordynacji podatkowej, ustawy o urzędach i izbach skarbowych, ale także poszczególnych ustaw z zakresu materialnego prawa podatkowego. Aktualnie nieznane są projekty nowelizacji tych ustaw, a jedynie podstawowe założenia koncepcji zmiany właściwości miejscowej skupiające centralizację aparatu skarbowego wokół Izb Skarbowych, stąd nie można przesądzać o ostatecznym kształcie rozwiązań. Przewiduje się:

- ustanowienie dyrektora izby skarbowej organem podatkowym I instancji na terenie województwa miejsca zamieszkania lub siedziby podatnika,
- przypisanie dyrektorom izb skarbowych na terenie kraju, kompetencji organów właściwych do załatwiania w I instancji drobnych spraw podatników (niezależnie od ich siedziby lub miejsca zamieszkania),
- pozbawienie naczelników urzędów skarbowych statusu organów podatkowych
- utworzenie delegatur izby skarbowej na szczeblu lokalnym (z wykorzystaniem istniejących zasobów kadrowych urzędów skarbowych oraz ich infrastruktury),
- przyznanie delegaturom izby skarbowej uprawnień do załatwiania spraw w imieniu dyrektora izby skarbowej.

Powyższe uzasadnia się koniecznością centralizacji procesu wymiaru, poboru i dystrybucji podatków na szczeblu wojewódzkim, w celu zwiększenia ich efektywności i jakości. Poprawa jakości obsługi podatników ma być osiągnięta dzięki zagwarantowaniu im pełnej swobody w zakresie wyboru delegatury izby skarbowej na terenie województwa, w celu załatwienia dotyczącej ich sprawy. Drobne sprawy z jakimi podatnicy zwracają się do jednostek administracji podatkowej będą mogły być załatwiane na terenie całego kraju.

Korzyścią w wymiarze ekonomicznym ma być zmniejszenie liczby organów administracji podatkowej przy jednoczesnym zwiększeniu efektywności nadzoru nad działalnością poszczególnych jednostek. Zwierzchnikiem służbowym pracowników zatrudnionych w regionalnych jednostkach administracji podatkowej będą nie jak w stanie obecnym naczelnicy urzędów skarbowych, ale dyrektor izby skarbowej. W koncepcji transformacji administracji podatkowej

podniesiono konieczność nowelizacji przepisów prawa podatkowego, m.in. w zakresie dotyczącym właściwości naczelników urzędów skarbowych oraz dyrektorów izb skarbowych oraz organizacji urzędów obsługujących te organy. Podkreślono także, że zmiany nie są sprzeczne z podstawową zasadą dwuinstancyjności postępowania, która będzie zagwarantowana poprzez powołanie w izbach skarbowych odrębnych komórek rozstrzygających w I oraz w II instancji.

Zasadność powyższych rozwiązań jest wątpliwa z punktu widzenia ich konstytucyjności. O ile konieczność nowelizacji ustawy o urzędach i izbach skarbowych oraz czytelne określenie właściwości miejscowej i rzeczowej naczelników urzędów skarbowych oraz dyrektorów izb skarbowych jest niezbędne, choć zdecydowanie lepszym rozwiązaniem byłoby uchwalenie całkowicie nowej ustawy o administracji, to już głęboka ingerencja w strukturę tej administracji wydaje się być bezzasadna. Nic nie uzasadnia pozbawienia naczelnika urzędu skarbowego funkcji organu podatkowego oraz tworzenie delegatur izb skarbowych w terenie, które przejęłyby niektóre jego funkcje. Wydaje się, że to właśnie naczelnicy urzędów skarbowych najlepiej orientują się w potrzebach indywidualnych podatników, posiadają wiedzę odnośnie wywiązywania się przez nich z zobowiązań podatkowych i są zdolni reagować na bieżąco w przypadku wystąpienia nieprawidłowości. Do rozważenia jest zmniejszenie ilości urzędów skarbowych, zwłaszcza tych najmniej efektywnych.

W koncepcji transformacji administracji podatkowej nie odniesiono się zupełnie do funkcjonowania wyspecjalizowanych urzędów skarbowych. Jeżeli więc przyjęto likwidację bez wyjątku wszystkich urzędów skarbowych i przeniesienie obsługi zindywidualizowanych podatników do izb skarbowych, to jest to pomysł zdumiewający. Ponadto odbiega on od rozwiązań funkcjonujących w innych państwach europejskich, w których zakłada się specjalizację urzędów i obsługę indywidualnych podatników wg branż (model francuski administracji podatkowej), oraz tworzy się duże urzędy skarbowe w państwach, w których dotychczas nie funkcjonowały.²¹

Nie można łudzić się, że koncentracja w ramach izby skarbowej funkcji dwóch organów zabezpieczy przestrzeganie dwuinstancyjności. Wskazano już wyżej, że treścią art. 78 Konstytucji RP jest ustanowienie prawa stron każdego postępowania do uruchamiania procedury weryfikującej prawidłowość wszelkich rozstrzygnięć wydawanych przez organ działający w I instancji. Powszechnie przyjmuje się, że zasada dwuinstancyjności postępowania oznacza prawo strony do tego, by jej sprawa była przedmiotem dwukrotnego rozpoznania przez dwa różne organy i

²¹ Utworzenie wyspecjalizowanego urzędu skarbowego w Pradze czeskiej w 2012 r.

takie rozumienie tej zasady oznacza że respektuje wypełnienie jej funkcji gwarancyjnej.²²

Realizacja założenia przedstawionego w koncepcji transformacji polskiej administracji podatkowej sprowadzająca się do powołania w izbach skarbowych odrębnych komórek rozstrzygających w I oraz w II instancji zupełnie pozostaje w oderwaniu od klasycznego rozumienia dwuinstancyjności a tym bardziej od respektowania funkcji gwarancyjnej. Nie wiadomo, co zdecydowało o przyjęciu takiej koncepcji, ale z pewnością nie decydowały tu względy płaskiej struktury administracji (brak organów wyższego stopnia), ani żadne inne względy na tyle istotne, aby tak poważnie osłabić skuteczność prawa odwołań. Ponowne rozpoznanie i rozstrzygnięcie sprawy przez komórki organizacyjne zlokalizowane w tym samym urzędzie, obsługującym dyrektora izby skarbowej jako proponowany organ I instancji, budzi bowiem istotne wątpliwości co do jej ponownego rozpoznania i rozstrzygnięcia.²³ Należy pamiętać, że dyrektor izby skarbowej i dyrektor izby celnej to organy administracji niezespólonej w znaczeniu ustrojowym i mające organ wyższego stopnia, tj. ministra finansów. Nawet więc przy planowanej likwidacji naczelników urzędów skarbowych jako organów I instancji oraz przeniesienie ich kompetencji na dyrektorów izb skarbowych, nie istnieją żadne przesłanki natury ustrojowej uzasadniające odstąpienie od dewolucyjności.²⁴

5. MERYTORYCZNE ORZĘKANIE PRZEZ SĄDY ADMINISTRACYJNE W SPRAWACH PODATKOWYCH A POTRZEBA ISTNIENIA DWUINSTANCYJNEJ PROCEDURY PODATKOWEJ

Aktualnie obowiązujące przepisy nie przewidują co do zasady uprawnień sądów administracyjnych w zakresie merytorycznego orzekania w związku ze sprawowaniem kontroli działalności administracji publicznej w zakresie wydawanych przez nią decyzji i postanowień. Opracowany w Naczelnym Sądzie Administracyjnym projekt zmian ustawy prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi poddaje rozważeniu propozycję, by w przypadku, jeżeli jest to uzasadnione okolicznościami sprawy sąd mógł zobowiązać organ administracji do wydania w określonym terminie decyzji lub postanowienia określonej treści, wskazując na sposób załatwienia sprawy lub rozstrzygnięcie. Projekt zmiany modelu sądownictwa administracyjnego na tzw. model reformatoryjny, w którym sądy administracyjne będą mogły rozpatrywać sprawy

²² J. P. Tarno, Zasada dwuinstancyjności postępowania w postępowaniu podatkowym, „Administracja” 2008 nr 3; B. Adamiak, w: B. Adamiak, J. Borkowski, Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, Warszawa 2005, s. 98 i n

²³ Zob. B. Adamiak, (w:) System prawa administracyjnego, T. 9 Prawo procesowe administracyjne (B. Adamiak, J. Borkowski, A. Skoczylas), Warszawa 2010, s. 205.

²⁴ P. Pietrasz, K. Teszner, op. cit., s. 72.

merytorycznie ma być wg zapowiedzi złożony do sejmu przez Prezydenta.²⁵ Wydaje się, że jego przyjęcie jest nieuchronne a podobne modele orzekania funkcjonują już w niektórych państwach europejskich. W tej sytuacji powraca kwestia utrzymania dwuinstancyjności orzekania w sprawach administracyjnych i podatkowych. W literaturze można spotkać się z poglądem, że można wyobrazić sobie system, w którym administracja publiczna wypowiada się w sprawie tylko raz, ale za to możliwie kompetentnie. Dalej, jeżeli podatnik kwestionowałby rozstrzygnięcie organu podatkowego, wypowiadałyby się już sądy. Gdyby ostateczna decyzja podlegała merytorycznej ocenie w dwóch instancjach sądowych, to nie tylko podniósłby się poziom ochrony praw podatnika, ale także zostałyby osiągnięte inne korzyści, jak podniesienie poziomu orzecznictwa administracyjnego, zwiększenie jego jednolitości, skrócenie postępowań w sprawach podatkowych.²⁶ Wskazuje się także, że rezygnacja z dwuinstancyjności nie wymagałaby nawet zmiany Konstytucji, gdyż w zdaniu 2 art. 78 Konstytucji RP przewiduje się, że ustawa może określić wyjątki od zasady dwuinstancyjności.²⁷ Pogląd ten naszym zdaniem jest wysoce dyskusyjny. Niedopuszczalna jest bowiem rezygnacja z konstytucyjnej zasady dwuinstancyjności postępowania w sytuacji, gdy wyjątki nabierałyby charakteru reguły. Wydaje się, że tego rodzaju zmiany wymusiłyby również modyfikację niektórych instytucji procesowych, jak chociażby przeniesienie do postępowania przed organem pierwszej instancji rozprawy podatkowej, dotychczas stosowanej przez organy odwoławcze. Rozprawa, jako typowa forma postępowania wyjaśniającego, umożliwia koncentrację uczestników postępowania oraz środków dowodowych w jednym miejscu i czasie, okazałaby się zdecydowanie bardziej efektywna w postępowaniu dowodowym prowadzonym przez organ podatkowy pierwszej instancji.

6. WNIOSKI

Podsumowując należy stwierdzić, że w pojęciu Publiczna działalność finansowa mieści się organizacja i działalność podmiotów tworzących administrację podatkową. System organów tej administracji w znaczeniu funkcjonalnym zbudowany został w oparciu o zasadę dwuinstancyjności.

W dobie rewolucji informatycznej należy ją traktować nie tylko jako środek odciążający administrację, ale także jako ważny element wdrażanych reform administracji. W modernizacji poszczególnych segmentów administracji publicznej należy bezsprzecznie uwzględniać narzędzia informatyczne.

²⁵ <http://www.prezydent.pl/aktualnosci/wydarzenia/art,2165,prezydent-na-zgromadzeniu-ogolnym-sedziow-nsa.html>, dostęp 9.11.2012 r.

²⁶ B. Brzeziński, Reforma administracji podatkowej – przyczynek do dyskusji, „Prawo i Podatki” z 2012 nr 1, s. 15

²⁷ Tamże, s. 14

Pojawiające się koncepcje reformatoryjnego modelu sądownictwa administracyjnego, w przypadku ich skutecznego wdrożenia, także nie pozostaną bez wpływu na kształt struktur i funkcjonowanie administracji podatkowej. Należy jednak postawić pytanie, czy jesteśmy już gotowi na rezygnację z dwuinstancyjnej procedury podatkowej bez uszczerbku dla ochrony gwarancji ochrony praw uczestników postępowania.

Wydaje się, że analizowane czynniki wpływające na kształt organizacyjno-funkcjonalny administracji podatkowej, uwzględniające biznesowe, korporacyjne i efektywnościowe, powinny mieć przede wszystkim charakter systemowy i respektować ustalone przepisami prawa zasady funkcjonowania administracji, z uwzględnieniem w szczególności norm konstytucyjnych. Nie można w sposób nonszalancki traktować zasady dwuinstancyjności postępowania podatkowego, pełniącej istotne funkcje gwarancyjne dla stron postępowania podatkowego, ale także ważnej z punktu widzenia struktury organów administracji podatkowej oraz ich właściwości funkcjonalnej, poprzez wprowadzanie rozwiązań pozornie ją zabezpieczających.

Literature:

- Adamiak B., Borkowski J., Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, Warszawa 2005
- Adamiak B., Model dwuinstancyjności postępowania podatkowego, „Państwo i Prawo” 1998 nr 12,
- Brzeziński B., Reforma administracji podatkowej – przyczynek do dyskusji, „Prawo i Podatki” z 2012 nr 1,
- Działocha K., Garlicki L., Sarnecki P., Sokolewicz W., Trzeciński J., Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej, Komentarz, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2007.
- Garlicki L., Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej, Komentarz, t. V, Komentarz, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2007
- Hauser R., Drachal J., Mzyk E., Dwuinstancyjne sądownictwo administracyjne, Warszawa-Zielona Góra 2003
- Kmiecik Z., Wniosek o ponowne rozpatrzenie sprawy w k.p.a. (odwołanie czy remonstracja ?), „Państwo i Prawo” 2008, nr 3,
- Koncepcja Transformacji Polskiej Administracji Podatkowej – Raport podsumowujący, Warszawa 17-06-2011
- Oniszczyk J. (red.), Konstytucja RP w orzecznictwie TK na początku XXI w., Kraków 2004
- Kosikowski C. (red.), Ruśkowski E. (red.), Finanse i prawo finansowe, Warszawa 2008
- Kosikowski C., Etel L., Dowgier R., Pietrasz P., Popławski M., Presnarowicz S., Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2011

- Kudrycka B., Peters B. G., Suwaj P. J., Nauka administracji, Warszawa 2009
- Monarcha-Matlak A., Obowiązki administracji w komunikacji elektronicznej, Warszawa 2008
- Pietrasz P., Teszner K, System organów kontroli skarbowej a dwuinstancyjność postępowania w kontekście nowelizacji ustawy o kontroli skarbowej, "Administracja. Teoria-Dydaktyka-Praktyka" z 2012 r. Nr 1,
- Projekt e-Deklaracje 2, <http://www.epodatki.mf.gov.pl/projekt-e-deklaracje-2>, dostęp 9.11.2012
- Projekt e-Podatki, <http://www.epodatki.mf.gov.pl/projekt-e-podatki>, dostęp 9.11.2012
- Projekt e-Rejestracja, <http://www.epodatki.mf.gov.pl/projekt-e-rejestracja>, dostęp 9.11.2012
- System prawa administracyjnego, T. 9 Prawo procesowe administracyjne (B. Adamiak, J. Borkowski, A. Skoczylas), Warszawa 2010
- Tarno J. P., Zasada dwuinstancyjności postępowania w postępowaniu podatkowym, „Administracja” 2008 nr 3;
- Zubik M. (red.), Konstytucja II RP w tezach orzeczniczych Trybunału Konstytucyjnego i wybranych sądów, Warszawa 2008

Contact – email

k.teszner@uwb.edu.pl

dominik.kościuk@wp.pl

Projekt został sfinansowany ze środków Narodowego Centrum Nauki przyznanych na podstawie decyzji nr DEC-2011/01/B/HS5/02599