

Zasada zaufania w praktyce organów podatkowych – postulat czy rzeczywistość?

Czy żyjąc w Europie, w państwie prawa w XXI wieku, w ogóle zasadne jest stawianie takiego pytania? Niestety, tak, i niestety odpowiedź jest taka, że zasada zaufania to jednak tylko postulat. Dlatego tylko, że nawet nie próbuje się dążyć do realizacji tej zasady, z góry skazując ją na niepowodzenie. Co więcej, jej brak usprawiedliwia się w szczególności złym prawodawstwem. Przy tym zapomina się, czym jest prawo, państwo, a raczej czym powinno być dla obywatela. Zapomina się, czym w istocie jest administracja i jaką rolę pełni w państwie. Tymczasem administracja publiczna to służba społeczeństwu, z łaciny „*administrare*” oznacza kierować, zarządzać, służyć, dalej z łaciny „*publicus*” znaczy zbiorowy, społeczny, służący ogółowi (nie ma charakteru prywatnego). Administracja publiczna zatem oznacza podmiot służący społeczeństwu, pełni zatem przede wszystkim funkcję służebną, ma wspierać, pomagać społeczeństwu, a urzędnicy mają przede wszystkim służyć pomocą. Zgodnie z definicją profesora dr hab. Jana Bocia administracja publiczna jest to przejęte przez państwo i realizowane przez jego zawisłe organy, a także przez organy samorządu terytorialnego zaspokajanie zbiorowych i indywidualnych potrzeb obywateli, wynikających ze współżycia ludzi w społecznościach. Tym samym administracja stanowi całokształt struktur organizacyjnych w państwie oraz ludzi zatrudnionych w tych strukturach spełniających zadania publiczne, zbiorowe i indywidualne, reglamentacyjne i świadczące oraz organizatorskie podmiotów kierowniczych i decydenckich.

Uzasadnione jest zatem dopiero w takim ujęciu i rozumieniu administracji wprowadzanie zasad jej postępowania, w tym zasad obowiązujących organy administracji podatkowej, które zostały wyrażone w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacji podatkowej¹. Dział IV, rozdział I OP określa zasady ogólne postępowania podatkowego, zatem zasady obowiązujące organy podatkowe w ramach prowadzonych przez nie postępowań. Wśród tych zasad, w art. 121 § 1 wyrażona została zasada zaufania – zgodnie z tym przepisem postępowanie podatkowe powinno być prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych. Zgodnie z orzecznictwem oznacza to, że wyrażona w art. 121 § 1 OP zasada zaufania do organów podatkowych nie może być traktowana

¹ t.j. z 2005 r. Dz.U. Nr 8, poz. 60 z późn. zm., powoływana dalej OP.

wyłącznie jako abstrakcyjny postulat wobec tych organów, lecz jako norma prawna, której zastosowanie mieć będzie konkretny wymiar – wyrok NSA III SA 3390/00 z dnia 26 marca 2002 r.

Czym jest zatem zasada zaufania i co daje, a raczej, co ma dawać podatnikowi?

Zasada ta jest niewątpliwie najszerszą zasadą ogólną powołaną w Ordynacji podatkowej (i nie tylko, również k.p.a. i innych procedurach administracyjnych), bowiem naruszenie którejkolwiek z zasad postępowania, jak też jakiekolwiek działanie organu podatkowego niezgodne z prawem, będzie w efekcie powodowało brak zaufania do organów podatkowych. Brak zaufania obywateli do organów podatkowych jest przede wszystkim następstwem naruszenia zarówno wartości wyrażonych w przepisach prawa, a zatem norm prawnych wynikających z aktów prawnych, jak i zasad wynikających z wartości ponadnormatywnych będących efektem w zasadzie norm konstytucyjnych, takich jak np. równe traktowanie stron, sprawiedliwość, działanie na podstawie i w granicach prawa. Dotyczy to również pozaprawnych reguł postępowania, takich jak życzliwość i uprzejmość w traktowaniu obywateli, bezstronność, uczciwość. Z zasady tej wynika zakaz przrzucania na podatnika błędów lub uchybień popełnionych przez samego prawodawcę, polegających na niejasności przepisów, np. wyrok NSA z 2.12.1999 r., III SA 8092/98. Podatnika nie mogą też obciążać błędy lub uchybienia organu podatkowego, w szczególności niewłaściwa interpretacja przepisów prawa. Uchybienia organu administracji państwowej nie mogą powodować ujemnych następstw dla obywatela, który działa w dobrej wierze i w zaufaniu do treści otrzymanej decyzji administracyjnej².

W orzecznictwie NSA utrwalił się też pogląd, że zasadę zaufania narusza również zmienność poglądów prawnych wyrażonych w decyzjach organów administracji w odniesieniu do tego samego podmiotu, wydanych na tle takich samych stanów faktycznych, ze wskazaniem tej samej podstawy prawnej decyzji i bez bliższego uzasadnienia takiej zmiany³. Naruszeniem zasady zaufania jest także 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 negatywnego⁴. Z zasady prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych wynika również to, że żadnych niejasności czy też wątpliwości dotyczących okoliczności faktycznych lub prawnych nie należy rozstrzygać na niekorzyść obywatela. Przeciwnie, wszelkie wątpliwości powinny być interpretowane

² np. wyrok NSA z 9.11.1987 r., III SA 702/87, ONSA 1987/2/79.

³ Zob. wyrok NSA z 8.4.1998 r., I SA/Ld 652/97, ONSA 1999/1/27.

⁴ Zob. wyrok NSA z 23.6.1994 r., SA/Wr 98/94, POP 1996/1/3.

na korzyść strony⁵. Dalej, organy podatkowe nie mogą, przy jednakowym stanie faktycznym i prawnym, dotyczącym – dodatkowo – tego samego podmiotu, dokonywać odmiennych rozstrzygnięć. Powodowałoby to niemożność planowania i prowadzenia racjonalnej działalności gospodarczej⁶. Jednocześnie, w orzeczeniu z dnia 5.10.2004 r. II SA 3196/03 WSA orzekł, że zgodnie art. 32 ust. 1 Konstytucji zasada równości wobec prawa oraz prawo do równego traktowania przez władze publiczne wyraża się w sferze prawa administracyjnego m.in. tym, że podmioty o tym samym statusie prawnym mogą na gruncie tych samych przepisów oczekiwać takich samych rozstrzygnięć orzekających o przyznaniu bądź odmowie przyznania uprawnień, które z tych przepisów wynikają. Tym bardziej jest oczywiste, że ten sam podmiot, działając na podstawie tych samych przepisów, w tej samej sytuacji prawnej, może oczekiwać na wydanie tożsamyh co do istoty decyzji administracyjnych. Uchybienia organu administracji państwowej nie mogą powodować ujemnych następstw dla obywatela, który działał w dobrej wierze i w zaufaniu do treści otrzymanej decyzji administracyjnej. Działania strony podjęte w zaufaniu do prawa i organów państwa zasługują na ochronę prawną – III SA 1360/97. Nie jest dopuszczalne w demokratycznym państwie prawnym, aby uchybienia w działaniach jednego organu administracji publicznej skutkowały nakładaniem przez inny organ określonych obowiązków II GSK 312/09. Tylko jednolitość i przewidywalność rozstrzygnięć organów administracji może spowodować wzrost zaufania obywateli do administracji i organów państwa. 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 – narusza wynikającą z art. 8 k.p.a. zasadę postępowania w taki sposób, aby pogłębić zaufanie do organów państwa oraz świadomość i kulturę prawną obywateli – II SA 3196/03.

Podsumowując, można śmiało rzec, że administracja działająca dla dobra wspólnego nie ma swoich interesów, a realizuje interesy państwa i jego obywateli, zasadę dobra wspólnego, co jest ściśle powiązane z zasadą zaufania poprzez gwarancje jakie niesie dla obywatela. W działalności administracji bowiem ma ziszczać się dobro wspólne, przede wszystkim w realizacji wartości bezpieczeństwa, w tym w pewności rozstrzygnięć organów administracji, co zarówno wpływa, jak i wynika z zasady zaufania. W wyroku z dnia 9 listopada 1987 r. – III SA 702/87 ONSA 1987 nr 2 poz. 79 – Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że uchybienia organu administracji państwowej nie mogą powodować ujemnych następstw dla obywatela, który działa w dobrej wierze

⁵ Np. NSA z 23.9.1982 r., II SA 1031/82, ONSA 1982/2/91; wyrok NSA z 20.3.1997 r., SA/Po 1459/96, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 999, nr 4, poz. 113.

⁶ Wyrok WSA z 6 kwietnia 2005 r., III SA/Wa 2218/2004.

i zaufaniu do treści otrzymanej decyzji administracyjnej. Działa zatem w zaufaniu do danego organu, ale i państwa, które ten organ reprezentuje. Zaś miarą poszanowania państwa i prawa przez obywateli, a zatem i miarą przestrzegania reguł prawa, nawet nieracjonalnych, jest zaufanie obywatela do władzy. Przy czym, nie chodzi tu tylko o naczelne organy administracji publicznej, czyli rząd, tj. premiera i ministrów, ale właśnie o kontakty i relacje z organami niższego szczebla, z którymi to właśnie obywatel ma na co dzień kontakt. Tymczasem organy administracji, nie respektując zasady zaufania, o czym świadczą chociażby liczne przykłady orzecznictwa, jednocześnie powodują brak zaufania przeciętnego obywatela do państwa i prawa jako instytucji.

Tymczasem zaufanie budowane jest poprzez powtarzalne zachowania, postawę, nie zaś jednorazowe zdarzenia. A obowiązek poszanowania zasady zaufania spoczywa na organach administracji, dziś jednak chyba nieświadomych tych obowiązków. Administracja bowiem nadal traktuje obywatela, podatnika jak petenta, który jest od danego organu władzy zależny. Brak nadal funkcji służebnej. Organy administracji nie są świadome, że dopiero suma sprawiedliwych, indywidualnych rozstrzygnięć stanowi o pozytywnej ocenie funkcjonowania administracji przez obywateli, co w konsekwencji ma przełożenie na poszanowanie państwa i przestrzeganie prawa.

Zaufanie, choć trudno uchwytnie, jednak się wyczerpuje, a jego brak skutkuje katastrofą. Czy potrafimy tę sytuację odnieść do realiów naszej codzienności? Wiele czynności, które wykonujemy, opiera się na niepisanej umowie, na domniemanym zaufaniu i założeniu uczciwości. Ich brak skutkowałby wzmocnionymi kontrolami, zaostreniem rygorów bezpieczeństwa, podniesieniem poziomu nieufności w codziennych międzyludzkich relacjach, prowadząc do większej hermetyczności i wrogości. Wiążący się z tym wzrost kosztów transakcji zmniejszałby aktywność gospodarczą i obniżał poziom zaangażowania na rzecz spraw społeczności. Gdy zaufania brakuje, obumiera społeczna podmiotowość. Ludzie są skrępowani w swych działaniach, poddani inwigilacji i skłonni do konformizmu. Unikają kontaktów i popadają w pasywizm. Wytwarza się dystans społeczny, alienacja doprowadzająca do dezintegracji społecznej. Rodzi się kultura nieufności będąca dysfunkcją systemu społecznego. Cnotą staje się cynizm, chytrość, manipulacje, wykorzystywanie innych. Taka atmosfera nieufności charakterystyczna jest dla systemów totalitarnych i autorytarnych oraz dla społeczeństw czasu przemian lub gwałtownych kryzysów⁷.

Gdzie tkwi sedno braku zaufania organów administracji w tym organów podatkowych? Moim zdaniem w reliktach przeszłości. Po pierwsze do dziś, mimo upływu 20 lat od momentu transformacji, administracja nie przeżyła żadnej znaczącej reformy

⁷ A. Janik, *Zaufanie jako wartość społeczna*, inf. własna wroclaw.ngo.pl.

funkcjonowania. Nie ma decentralizacji kompetencji, urzędnik nie sprawujący funkcji organu administracji, nie ma żadnej mocy decyzyjnej. Zaś urzędnik piastujący taką funkcję, podejmując jakąkolwiek decyzję, musi szczegółowo ją uzasadnić i zawsze brać pod uwagę względy budżetu, nie zaś interes podatnika. Po drugie, nadal to urzędnik zdecydowanie jest władzą, udzielającą (lub nie) łaski podatnikowi, podatnik zatem nie jest partnerem, a raczej podwładnym, któremu trzeba ciągle patrzeć na ręce. Brak zaufania jednak w żadnym systemie państwa i prawa nie dał pozytywnych wyników. Warto zatem przypomnieć sobie znaną prawdę:

Obywatele obdarzeni zaufaniem zazwyczaj to zaufanie odwzajemniają.

