

# POSTĘPOWANIE W PRZEDMIOCIE KOSZTÓW POSTĘPOWANIA PODATKOWEGO

RAFAŁ DOWGIER

## I. Wprowadzenie

Prowadzenie procedur podatkowych wiąże się z określonymi kosztami. Problematykę tę reguluje rozdział 23 Ordynacji podatkowej, którego postanowienia na mocy odpowiedniego odesłania w art. 280 i 292 o.p. stosowane są nie tylko w zakresie kosztów postępowania podatkowego, ale również czynności sprawdzających oraz kontroli podatkowej.

Pod pojęciem kosztów postępowania należy rozumieć określone wydatki ponoszone przez związek publicznoprawny, reprezentowany przez organ podatkowy, związane z prowadzonymi przez tenże organ procedurami podatkowymi. Koszty te można podzielić zasadniczo na dwie kategorie: obligatoryjne oraz fakultatywne. Pierwsze z nich są immanentnie związane z prowadzonymi procedurami (np. koszty doręczeń), te drugie wprowadzie również pozostają z nimi w związku, ale ich poniesienie wynika z określonych działań podmiotu prowadzącego postępowanie, który w istocie decyduje o ich poniesieniu (np. koszty opinii biegłego). Koszty postępowania można również podzielić na te, które mają charakter nieprzerzucalny oraz przerzucalne. Te pierwsze zawsze ponosi Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego i nie ma możliwości uzyskania ich zwrotu od określonych podmiotów, co cechuje drugą ze wskazanych kategorii. Z tego punktu widzenia problematyka kosztów postępowania podatkowego może być analizowana z dwóch perspektyw: organu podatkowego, który reprezentuje interesy Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego oraz strony i innych podmiotów uczestniczących w postępowaniu. W tym drugim przypadku chodzi o sytuacje, w których osoby te wystę-

pują o zwrot poniesionych przez nie kosztów lub też są obciążane określonymi kosztami.

W aspekcie proceduralnym problematyka kosztów postępowania podatkowego wiąże się z dwoma kategoriami sytuacji: zwrotem kosztów na żądanie uprawnionego podmiotu oraz przerzuceniem kosztów postępowania na inny podmiot niż Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego. W tym miejscu zauważyć wypada, że sytuacje te mają w praktyce raczej charakter incydentalny, co w bezpośredni sposób przekłada się na małe zainteresowanie tą tematyką ze strony przedstawicieli doktryny. Wydaje się jednak, że temat jest wart szerszego przedstawienia, zwłaszcza gdy wziąć pod uwagę zły stan finansów publicznych, relatywnie wysokie koszty związane z niektórymi czynnościami procesowymi (np. dowodem z opinii biegłego) oraz instrumenty prawne, które umożliwiają dochodzenie zwrotu poniesionych przez Skarb Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego wydatków.

## **II. Wydatki klasyfikowane do kosztów postępowania podatkowego**

O zaliczeniu danego wydatku do kosztów postępowania podatkowego rozstrzyga norma art. 265 o.p. Zauważyć przy tym należy, iż przepis ten wskazuje jedynie na przykładowe kategorie wydatków zaliczanych do kosztów postępowania, nie mając przy tym zamkniętego charakteru. Powołany przepis w § 1 zalicza wprost do kosztów postępowania następujące wydatki:

- 1) koszty podróży i inne należności świadków, biegłych i tłumaczy, ustalone zgodnie z przepisami o należnościach świadków i biegłych w postępowaniu sądowym;
- 2) koszty, o których mowa w pkt 1, związane z osobistym stawieniem strony, jeżeli postępowanie zostało wszczęte z urzędu albo gdy strona została błędnie wezwana do stawienia się;
- 3) wynagrodzenie przysługujące biegłym i tłumaczom;
- 4) koszty oględzin;
- 5) koszty doręczenia pism urzędowych.

Wskazany katalog nie ma jednak charakteru zamkniętego, gdyż w art. 265 § 2 o.p. wyposażono organy podatkowe w uprawnienie do zaliczania do kosztów postępowania także innych wydatków, jeżeli są one bezpośrednio związane z rozstrzygnięciem sprawy. Taki związek pomiędzy wydatkami a rozstrzygnięciem sprawy zachodzi, gdy celem poniesienia wydatku jest ustalenie prawidłowego rozstrzygnięcia sprawy.<sup>1</sup> Do takich wydatków nie zalicza się np. wynagrodzenia pełnomocnika, które ma charakter pośrednio związany z rozstrzygnięciem sprawy, a zatem nie jest kosztem postępowania. Takie wydatki należy zaliczyć do wydatków, które obciążają stronę postępowania podatkowego.<sup>2</sup>

W zakresie kosztów enumeratywnie wymienionych w § 1 art. 265 o.p. wskazać trzeba, że przepis ten bezpośrednio odwołuje się do regulacji dotyczących należności świadków i biegłych w postępowaniu sądowym. Będą to więc:

- 1) rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 4 lipca 1990 r. w sprawie wysokości należności świadków i stron w postępowaniu sądowym<sup>3</sup>;
- 2) rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 18 grudnia 1975 r. w sprawie kosztów przeprowadzenia dowodu z opinii biegłych w postępowaniu sądowym<sup>4</sup>;
- 3) rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 24 stycznia 2005 r. w sprawie wynagrodzenia za czynności tłumacza przysięgłego<sup>5</sup>.

Ze wskazanych rozporządzeń wynika m.in., że w przypadku świadków innymi należnościami niż koszty podróży będzie odszkodowanie za utracony zarobek z powodu wezwania. Ponadto, za koszty podróży uznaje się koszty przejazdu środkiem transportu masowego (koleją, autobusem itp.) w klasie najniższej, w braku zaś takiego środka – koszty przejazdu najtańszym z dostępnych środków lokomocji. W przypadku,

1 Wyrok NSA z dnia 29 stycznia 2008 r., (sygn. akt II FSK 1717/06), LEX nr 456653.

2 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 27 października 2006 r. (sygn. akt III SA/Wa 1325/06), LEX nr 291125.

3 Dz.U. Nr 48, poz. 284 z późn. zm.

4 Dz.U. Nr 46, poz. 254 z późn. zm.

5 Dz.U. Nr 15, poz. 131 z późn. zm.

gdy kilku świadków korzystało z jednego pojazdu na wspólny koszt, przyznaje się każdemu z nich część kosztów na niego przypadającą.

W przypadku biegłych przysługuje im przede wszystkim wynagrodzenie za wykonaną pracę, a biegłemu powołanemu poza miejscowość jego zamieszkania służy prawo do diet oraz do zwrotu kosztów przejazdów i noclegów. Wysokość wynagrodzenia biegłego za wykonaną pracę określa się, uwzględniając wymagane od biegłego kwalifikacje, potrzebny do wydania opinii nakład pracy i poświęcony czas, a także w miarę potrzeby pokrycie wydatków niezbędnych do wykonania zleconej pracy. Ponadto wynagrodzenie biegłego, będącego podatnikiem podatku od towarów i usług, podwyższa się o stawkę podatku od towarów i usług przewidzianą dla tego rodzaju czynności w przepisach o podatku od towarów i usług, obowiązującą w dniu orzekania o tym wynagrodzeniu.

Wynagrodzenie tłumaczy przysięgłych z uwzględnieniem poszczególnych języków, charakteru tłumaczenia i rodzaju tłumaczonego dokumentu określa wskazane wyżej rozporządzenie. Stawki mają charakter kwotowy, za stronę tłumaczenia, a w niektórych przypadkach ulegają odpowiedniemu podwyższeniu.

Koszty nieobjęte przepisami regulującymi ich wysokość powinny być ustalone w kwocie odpowiadającej rzeczywistym wydatkom poniesionym przez organ podatkowy w toku postępowania.<sup>6</sup>

### III. Zwrot kosztów na żądanie strony

Zgodnie z zasadą wyrażoną w art. 264 o.p. koszty postępowania przed organami podatkowymi ponosi Skarb Państwa, województwo, powiat lub gmina. Wyjątkowo niektóre z kosztów ponosi strona postępowania lub inne podmioty. Może to mieć miejsce w następstwie poniesienia określonych wydatków bezpośrednio przez te podmioty. Do takich kosztów (podlegających zwrotowi) zaliczyć można jedynie:

- koszty podróży i inne należności świadków, biegłych i tłumaczy, ustalone zgodnie z przepisami o należnościach świadków i biegłych w postępowaniu sądowym,

6 Zob. B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. Komentarz 2005, Wrocław 2005, s. 968.

- koszty podróży i inne, związane z osobistym stawiennictwem strony, jeżeli postępowanie zostało wszczęte z urzędu albo gdy strona została błędnie wezwana do stawienia się.

O zwrot kosztów postępowania, o których mowa w art. 265 § 1 pkt 1 i 2 o.p., może wystąpić strona lub inny uczestnik postępowania. Zwrot kosztów postępowania następuje zawsze z wniosku, na żądanie złożone przez zainteresowanego. W przypadku żądania zwrotu poniesionych kosztów podróży żądanie w tym przedmiocie powinno być zgłoszone organowi podatkowemu, który prowadzi postępowanie, jeszcze przed wydaniem decyzji w sprawie, pod rygorem utraty roszczenia. Za datę wydania decyzji uznać należy, zgodnie z art. 210 § 1 pkt 2 o.p., dzień wskazany w tej decyzji. Termin do złożenia żądania o zwrot kosztów podróży ma charakter prekluzyjny i powinny być o nim poinformowane osoby, które stawiają się na wezwanie organu.

W przedmiocie orzeczenia o kosztach postępowania organ podatkowy wydaje postanowienie, na które służy zażalenie (art. 270a o.p.). Należy przyjąć, że forma ta jest właściwa zarówno do tego, aby ustalić koszty i na tej podstawie dokonać ich zwrotu, jak i odmówić ich ustalenia.<sup>7</sup>

#### **IV. Przeniesienie kosztów postępowania na stronę lub inne podmioty**

W prawem przewidzianych przypadkach istnieje możliwość przerwania poniesionych przez Skarb Państwa lub jednostkę samorządu terytorialnego kosztów postępowania na stronę lub innego uczestnika postępowania. Jest to wyjątek od zasady, że wydatki związane z prowadzonymi procedurami obciążają podmioty realizujące te procedury. Z różnych względów ustawodawca dopuścił możliwość domagania się od strony postępowania lub innych podmiotów zwrotu poniesionych kosztów. Zasadniczo są to dwa rodzaje sytuacji: koszty wynikające z winy strony lub też poniesione w jej interesie, które nie wynikały z obowiązków nałożonych na organ prowadzący postępowanie.

7 Zob. R. Dowgier, Koszty postępowania podatkowego, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2010, nr 5.

Zgodnie z art. 267 o.p. stronę obciążają koszty:

- 1) które zostały poniesione w jej interesie albo na jej żądanie, a nie wynikają z ustawowego obowiązku organów prowadzących postępowanie;
- 2) stawiennictwa uczestników postępowania na rozprawę, która nie odbyła się w wyniku nieusprawiedliwionego niestawiennictwa strony, która złożyła wniosek o przeprowadzenie rozprawy;
- 3) sporządzania odpisów lub kopii z akt sprawy;
- 4) przewidziane w odrębnych przepisach;
- 5) powstałe z jej winy, a w szczególności koszty:
  - a) o których mowa w art. 268 o.p., a więc dodatkowe koszty postępowania powstałe z powodu niewykonania obowiązków, o których mowa w art. 262 § 1 o.p., penalizowanych karą porządkową,
  - b) wynikłe wskutek zatajenia lub nieprzedstawienia dowodu w wyznaczonym terminie,
  - c) wynikłe wskutek złożenia wyjaśnień lub zeznań niezgodnych z prawdą.

Na tle przedstawionego katalogu zauważyć można, że stosunkowo często stronę będą obciążały koszty związane z jej prawem do uzyskiwania odpisów i kopii z akt sprawy (art. 178 o.p.). Zgodnie z tą regulacją (§ 3) strona może żądać uwierzytelniania odpisów lub kopii akt sprawy lub wydania jej z akt sprawy uwierzytelnionych odpisów. Za sporządzenie tego rodzaju dokumentów organ podatkowy uprawniony jest wyliczyć kwotę odpowiadającą kosztom, które w związku z tym poniósł i obciążyć nimi stronę.

W niektórych przypadkach obowiązek poniesienia kosztów postępowania wynika z regulacji szczególnych. Przykładem takiego przepisu jest art. 4 ust. 7 i 8 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych.<sup>8</sup> Stanowi on, że jeżeli podatnik podatku od nieruchomości nie określił wartości budowli, o których mowa w ust. 1 pkt 3 (podlegających amortyzacji) oraz w ust. 5 (od których nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych) lub podał wartość nieodpowiadającą wartości rynkowej, organ podatkowy powoła biegłego spośród rzeczoznaw-

---

8 Tekst jedn. Dz.U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844 z późn. zm.

ców majątkowych, o których mowa w ustawie z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami<sup>9</sup>, który ustali tę wartość. W przypadku, gdy podatnik nie określił wartości budowli lub wartość ustalona przez biegłego jest wyższa co najmniej o 33% od wartości określonej przez podatnika, koszty ustalenia wartości przez biegłego ponosi podatnik.

Odnosząc się do innych, wynikających z analizowanego przepisu sytuacji, w których strona postępowania zobowiązana jest do poniesienia jego kosztów, zauważyć należy, iż w wielu przypadkach wiążą się one z brakiem współdziałania strony w wyjaśnianiu stanu faktycznego sprawy. Art. 122 o.p. nakłada na organy podatkowe obowiązek podejmowania z urzędu wszelkich czynności w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy, które mogą one realizować również poprzez wzywianie do złożenia wyjaśnień, zeznań lub dokumentu. Zasadą jest, że to na organach podatkowych spoczywa powinność dokonywania ustaleń w zakresie stanu faktycznego sprawy, w tym inicjatywa dowodowa, a skoro należy to do ustawowych obowiązków organu prowadzącego postępowanie, strona nie może być z zasady kosztami z tytułu przeprowadzenia dowodów obciążona.<sup>10</sup> Jeżeli jednak nie czyni ona zadość wezwaniom organu, w tym zataja dokumenty lub nie przedstawia ich w terminie albo też nie składa wyjaśnień, co generuje koszty (np. opinii biegłego), powinna ponieść związane z tym koszty. W tym zakresie działanie strony musi mieć jednak zawiniony charakter, co oznacza, że po pierwsze, musiała być ona w sposób prawidłowy wezwana do złożenia dokumentu lub wyjaśnień, po drugie żadanymi informacjami lub dokumentami faktycznie dysponować. Nie sposób jest bowiem przypisać winę stronie w sytuacji, gdy ignoruje ona wezwanie organu podatkowego, gdyż po prostu nie dysponuje wiedzą, której ujawnienia ten żąda.

Kosztami postępowania, oprócz strony, można obciążyć także inne osoby. W art. 268 § 1 o.p. mówi się o dodatkowych kosztach postępowania, które wynikają z niewykonania obowiązków, o których mowa w art. 262 § 1 o.p. Powiązanie tych dwóch regulacji pozwala stwierdzić,

9 Tekst jedn. Dz.U. z 2004 r. Nr 261, poz. 2603 z późn. zm.

10 Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 12 lutego 2008 r., (sygn. akt III SA/Wr 325/07), LEX nr 467268.

że obciążenie innej niż strona osoby dodatkowymi kosztami postępowania jest możliwe, o ile nie dopełniła ona nałożonych na nią obowiązków, za co została ukarana karą porządkową, a postanowienie w sprawie kary porządkowej nie zostało uchylone.<sup>11</sup> Sięgając do treści art. 262 § 1 o.p., stwierdzić należy, iż kara porządkowa oprócz strony może być nałożona także na jej pełnomocnika, świadka lub biegłego.

## V. Postanowienie w sprawie kosztów postępowania

Na tle regulacji zawartych w o.p. nie budzi wątpliwości, że w przedmiocie kosztów postępowania organ podatkowy wydaje postanowienie. Zwrócić jednak należy uwagę na to, że wskazany sposób rozstrzygnięcia sprawy pojawia się w kilku regulacjach:

- 1) w art. 268 § 3 o.p., który stanowi, że „Obciążenie dodatkowymi kosztami postępowania następuje w formie postanowienia, na które służy zażalenie”;
- 2) w art. 269 o.p., w świetle którego „Organ ustala, w drodze postanowienia, wysokość kosztów postępowania, które obowiązana jest ponieść strona, oraz termin i sposób ich uiszczenia”;
- 3) w art. 270a o.p., gdzie wskazuje się, że „W sprawie kosztów postępowania wydaje się postanowienie, na które służy zażalenie”.

Na tle powyższego w pierwszej kolejności stwierdzić należy, iż postanowienie w przedmiocie kosztów postępowania będzie wydawane wtedy, gdy mamy do czynienia ze zwrotem kosztów postępowania lub też obciążeniem tymi kosztami strony lub innych osób. W innych przypadkach koszty ponosi definitywnie Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego i nie wydaje się w tym przedmiocie żadnego postanowienia.

Zauważyć też należy niezrozumiałą niekonsekwencję ustawodawcy, który dopuszcza wprost zaskarżalność postanowień w przedmiocie kosztów wydanych na podstawie art. 268 § 3 oraz art. 270a o.p., ale takiego uprawnienia nie formułuje w art. 269. W mojej ocenie nie stoi to jednak na przeszkodzie zaskarżeniu w normalnym trybie postanowie-

---

11 Zob. R. Dowgier, *Koszty..., op. cit.*



nia, w którym organ podatkowy ustala wysokość kosztów postępowania, które obowiązana jest ponieść strona. Przepis art. 270a o.p. należy bowiem uznać za podstawowy i na tyle pojemny, że obejmuje on wszelkie przypadki, w których organ podatkowy wypowiada się w przedmiocie kosztów. Zatem w przypadku wydania postanowienia w przedmiocie obciążenia strony określonymi kosztami postępowania jego podstawę prawną stanowić będzie art. 270a w zw. z art. 269 o.p., co prowadzi do wniosku, że na tego rodzaju postanowienie będzie służyło zażalenie.

Z możliwości zaskarżenia postanowienia w sprawie kosztów wynika także wstrzymanie z urzędu wykonalności takiego postanowienia w przypadku złożenia zażalenia. Zgodnie bowiem z art. 239a o.p. decyzje nieostateczne, nakładające na stronę obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, nie podlegają wykonaniu, chyba że nadano im rygor natychmiastowej wykonalności. Koszty postępowania podlegają ściągnięciu w trybie wskazanych przepisów (art. 271 § 1 o.p.). Art. 239j o.p. nakazuje odpowiednie stosowanie przepisów dotyczących wykonania decyzji do postanowień. Stąd wniosek, że złożenie przez stronę zażalenia na postanowienie w sprawie obciążenia jej kosztami postępowania wstrzymuje wykonanie tego postanowienia. Determinuje to także treść samego postanowienia, gdyż zgodnie z art. 210 § 2a w zw. z art. 219 o.p. powinno ono zawierać pouczenie o odpowiedzialności karnej za usunięcie, ukrycie, zbycie, darowanie, zniszczenie, rzeczywiste lub pozorne obciążenie albo uszkodzenie składników majątku strony, mające na celu udaremnienie egzekucji obowiązku wynikającego z tego postanowienia

Treść postanowienia w sprawie kosztów postępowania będzie inna w przypadku żądania zwrotu kosztów skierowanego do organu podatkowego na podstawie art. 266 o.p., a inna w przypadku obciążenia poniesionymi kosztami strony lub innych osób (art. 267 i 268 o.p.). W tym pierwszym przypadku postanowienie będzie przede wszystkim rozstrzygało o pozytywnym lub negatywnym ustosunkowaniu się do złożonego żądania oraz ewentualnie będzie określało wysokość zwracanych kosztów. Z przyczyn praktycznych powinno się w nim znaleźć również wskazanie sposobu zwrotu kosztów.

Z kolei postanowienie w sprawie kosztów, które powinna ponieść strona lub inna osoba, zawierać musi:

- 1) oznaczenie podmiotu, obowiązanej do poniesienia kosztów,
- 2) określenie wysokości kosztów,
- 3) termin uiszczenia kosztów,
- 4) sposób uiszczenia kosztów.<sup>12</sup>

Ustawodawca pozostawił do uznania organu podatkowego określenie terminu i sposobu uiszczenia kosztów postępowania. Nie może być jednak wątpliwości, iż w tym pierwszym zakresie termin na zapłatę kosztów powinien rozpoczynać swój bieg od dnia doręczenia postanowienia w sprawie kosztów (np. 7 dni od tej daty). Dowolność co do sposobu uiszczenia kosztów pozwala stwierdzić, że można je zapłacić zarówno gotówką w kasie urzędu, jak i przelewem na rachunek organu podatkowego.

## VI. Wnioski

Zasady dotyczące pokrywania kosztów związanych z prowadzonymi procedurami podatkowymi określone w o.p. wydają się jasne. Wprowadzają one ogólną zasadę, w świetle której koszty te ponosi Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego. W tym przypadku, gdy koszty definitywnie obciążają wskazane podmioty, nie jest konieczne wydawanie żadnych rozstrzygnięć. Obowiązek taki powstaje natomiast przy zwrocie kosztów poniesionych przez stronę i inne podmioty, które skierują stosowne żądanie do organu podatkowego oraz w tych przypadkach, w których organ ten widzi podstawy do przerzucenia poniesionych kosztów na stronę postępowania. Stosowne rozstrzygnięcie w tych przypadkach przybiera formę postanowienia, na które, zgodnie z ogólną zasadą wynikającą z art. 270a o.p., przysługuje zażalenie.

Podkreślić należy, iż regulacje zawarte w ordynacji podatkowej, które dopuszczają przerzucanie kosztów na stronę postępowania i inne osoby, powinny być postrzegane w kategoriach obowiązku organu po-

12 Zob. S. Presnarowicz, (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wyd. 3, Warszawa 2009, s. 1048.

datkowego. Wskazany instrument prawny umożliwia bowiem odzyskanie poniesionych uprzednio przez Skarb Państwa lub jednostkę samorządu terytorialnego wydatków, zasadniczo w sytuacjach, gdy są one związane z zawinionym działaniem strony lub innej osoby. W związku z tym niezmiernie ważne jest w tych przypadkach prawidłowe uzasadnienie postanowienia w przedmiocie kosztów, gdyż założyć należy, iż będzie ono z zasady przedmiotem zaskarżenia. Organ odwoławczy będzie z kolei weryfikował, czy zaistniały przesłanki uzasadniające odejście od podstawowej zasady ponoszenia kosztów.