

# **PODSTAWOWE ZAGADNIENIA PROCEDURALNEGO PRAWA PODATKOWEGO ZAWARTE W ORDYNACJI PODATKOWEJ – STOSOWANE PRZEZ GMINNE ORGANY PODATKOWE**

(P. PIETRASZ)

## **1. UWAGI OGÓLNE**

Podziału Ordynacji podatkowej na część materialną i proceduralną nie sposób dokonać precyzyjnie. Przepisy prawa proceduralnego zawarte w Ordynacji podatkowej są bowiem „rozrzucone” na gruncie tej ustawy i przeplatają się z przepisami materialnoprawnymi. Zasadnicze przepisy proceduralne – jeżeli dokonać takiego wyodrębnienia – zawarte są w Dziale IV „Postępowanie podatkowe”, w Dziale V „Czynności sprawdzające” oraz w Dziale VI „Kontrola podatkowa”.

Przebieg procedury podatkowej jest w istotny sposób uzależniony od prawa materialnego, a zwłaszcza podatkowoprawnego stanu faktycznego wynikającego z ustawy zawierającej konstrukcję konkretnego podatku. Poszczególne daniny mają bowiem swoje własne instytucje i elementy z zakresu procedury, specyficzne dla jednego podatku, które natomiast nie występują w postępowaniu dotyczącym innego podatku. Również Ordynacja podatkowa, pomimo iż jest aktem o charakterze generalnym, którego zasadniczym zadaniem jest administrowanie wszelkimi daninami obowiązującymi w Polsce, zawiera przepisy proceduralne właściwe tylko dla ściśle określonych podatków, w tym podatków lokalnych. W dalszej części rozdziału skupiono się zasadniczo nad zagadnieniami, które z uwagi na specyfikę występują w postępowaniach prowadzonych przez samorządowe organy podatkowe.

Proces stosowania prawa podatkowego uzależniony jest od tego, w jaki sposób następuje przekształcenie obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe. W sytuacji, gdy zobowiązanie podatkowe powstaje w następstwie doręczenia decyzji podatkowej, nieozdrowne jest przeprowadzenie jurysdykcyjnego postępowania podatkowego. Jeżeli natomiast zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa, przeprowadzenie postępowania podatkowego wiąże się tylko z weryfikacją samoobliczenia dokonanego przez podatnika. Należy zwrócić uwagę na to, że zasadą związaną z samoobliczeniem podatku jest prawo do korekty deklaracji podatkowej. Skorygowanie deklaracji wywołuje skutek w postaci realizacji zobowiązania podatkowego, podobnie jak w przypadku wydania decyzji podatkowej. Wydaje się, że konsekwencją szerokich uprawnień do korygowania deklaracji podatkowej, w tym w ramach czynności sprawdzających, bądź też po zakończeniu kontroli podatkowej, będzie wszczynanie postępowań podatkowych celem weryfikacji i zakwestionowania prawidłowości samoobliczenia podatku przez podatnika, tylko w przypadkach braku konsensusu pomiędzy organem podatkowym a podatnikiem (np. brak zgody z ustaleniami kontroli podatkowej).

Wśród podatków realizowanych przez gminne organy podatkowe obok tych, w których zobowiązanie powstaje z mocy prawa, a ich realizacja następuje w drodze samoobliczenia dokonywanego przez podatników, znaczące miejsce zajmują podatki, w których zobowiązanie powstaje w następstwie doręczenia decyzji podatkowej. Pobór tych podatków poprzedza zatem każdorazowo przeprowadzenie postępowania podatkowego.

## **2. ZASADY OGÓLNE POSTĘPOWANIA PODATKOWEGO**

Postępowanie podatkowe uregulowane w Dziale IV o.p. opiera się na zasadach ogólnych, które są podstawowymi regułami postępowania uznanymi za takie przez ustawodawcę. Zasady te nie są zatem tylko postulatami czy też zaleceniami, lecz są normami prawa, których naruszenie jest oceniane z takim skutkiem prawnym przez organy i sądy, jak naruszenie jakiegokolwiek przepisu prawa. Zasady ogólne postę-

powania podatkowego dotyczą przede wszystkim samego postępowania, którego celem jest rozstrzygnięcie indywidualnej sprawy w drodze decyzji podatkowej. Zasadnicza funkcja tych zasad sprowadza się do ujednoczenia wykładni przepisów proceduralnych, wypełniania luk prawnych oraz wzmacniania pozycji procesowej podmiotów postępowania podatkowego<sup>1</sup>. Przepisy regulujące zasady ogólne postępowania podatkowego znajdują odpowiednie zastosowanie w toku czynności sprawdzających i kontroli podatkowej.

Ordynacja podatkowa przewiduje następujące zasady ogólne postępowania podatkowego: legalizmu i praworządności (art. 120), postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych (art. 121 § 1), udzielania informacji (art. 121 § 2), prawdy materialnej (art. 122), czynnego udziału stron w każdym stadium postępowania (art. 123 § 1), przekonywania (art. 124), wnikliwości, szybkości i prostoty postępowania (art. 125), pisemności (art. 126), dwuinstancyjności postępowania (art. 127), trwałości ostatecznych decyzji (art. 128), jawności postępowania wyłącznie dla stron (art. 129).

### **3. WYŁĄCZENIE SAMORZĄDOWEGO ORGANU PODATKOWEGO OD ZAŁATWIANIA SPRAWY**

Zdolność prawną organu podatkowego do załatwienia konkretnej sprawy indywidualnej wyznacza właściwość oraz instytucja wyłączenia pracownika i organu. Instytucja wyłączenia organu podatkowego jest konsekwencją zasady budzenia zaufania do organów podatkowych oraz zasady prawdy materialnej. Wyłączenie ma charakter działania profilaktycznego, będącego wyrazem urzędowej przeczności. Przesłanki wyłączenia abstrahują od tego, czy ewentualny udział pracownika w postępowaniu może mieć wpływ „korzystny”, czy też „niekorzystny” dla strony postępowania. Przepisy o wyłączeniu pracownika organu podatkowego oraz organu podatkowego mają zastosowanie również do kontroli podatkowej oraz do czynności sprawdzających.

---

1 Zob. S. Presnarowicz, (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2007, s. 512 i n.

Wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta, marszałek województwa, ich zastępcy oraz skarbnik jednostki samorządu terytorialnego podlegają wyłączeniu od załatwiania spraw dotyczących ich zobowiązań podatkowych lub innych spraw normowanych przepisami prawa podatkowego. Należy zwrócić uwagę, że przepis ten oprócz wyłączenia organu (osoby piastującej funkcje organu) przewiduje również wyłączenie skarbnika jednostki samorządu terytorialnego. Przesłanka wyłączenia nawiązuje do zasady, że nikt nie powinien być sędzią we własnej sprawie. Wymienione wyżej osoby podlegają ponadto wyłączeniu od załatwiania spraw dotyczących ich małżonków, rodzeństwa, wstępnych, zstępnych albo powinowatych pierwszego stopnia, a także osób związanych z nimi stosunkiem przysposobienia, opieki lub kurateli. W przypadku wyłączenia samorządowe kolegium odwoławcze wyznacza, w drodze postanowienia, organ właściwy do załatwienia sprawy. Wyłączenie organu podatkowego od załatwienia sprawy oznacza, że niedopuszczalne jest wydanie decyzji „z upoważnienia” przez podległego pracownika. Wyłączenie następuje z mocy prawa, zatem również z mocy prawa organ podatkowy traci zdolność do rozpoznania sprawy. Decyzja wydana przez organ podlegający wyłączeniu może być oceniana jako akt wydany w okolicznościach wyczerpujących przesłankę stwierdzenia nieważności decyzji.

#### **4. STRONA W POSTĘPOWANIU PODATKOWYM PROWADZONYM PRZEZ SAMORZĄDOWY ORGAN PODATKOWY**

Stroną postępowania podatkowego jest podatnik, płatnik, inkasent lub ich następcą prawny, a także osoby trzecie (art. 110–117a o.p.), które z uwagi na swój interes prawny żądają czynności organu podatkowego, do której czynność organu podatkowego się odnosi lub której interesu prawnego działanie organu podatkowego dotyczy.

W przypadku, gdy ustawa podatkowa przewiduje solidarny obowiązek podatkowy, konsekwencją takiego stanu rzeczy są określone skutki w sferze procesowej. Jeżeli bowiem obowiązek uiszczenia podatku ciąży solidarnie na kilku osobach, to każda z tych osób jest stroną postępowania. Sytuacja powyższa ma miejsce, między innymi,

w podatku rolnym, leśnym oraz w podatku od nieruchomości. Zgodnie z art. 3 ust. 5 ustawy o podatku rolnym, przy współwłasności lub współposiadaniu gruntów przez dwa lub więcej podmioty, art. 2 ust. 4 ustawy o podatku leśnym, przy współwłasności lub współposiadaniu lasu przez dwa lub więcej podmioty, art. 3 ust. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych – w zakresie podatku od nieruchomości – przy współwłasności lub współposiadaniu gruntów, budynków lub budowli przez dwa lub więcej podmioty oraz art. 9 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych – w zakresie podatku od środków transportowych – przy współwłasności środka transportowego przez dwie lub więcej osoby fizyczne lub prawne, mamy do czynienia z koniecznością prowadzenia postępowania z udziałem wymienionych wyżej podmiotów. Każdy z ww. podmiotów jest bowiem stroną postępowania podatkowego, co oznacza, że wszystkie te podmioty (współwłaściciele, współposiadacze) powinny być wymienione w decyzji ustalającej wysokość podatku od nieruchomości i wszystkim ta decyzja powinna być doręczona<sup>2</sup>. Zasada powyższa odnosi się również do postępowań, w których decyzja ma charakter deklaratoryjny.

Należy zwrócić uwagę, że zgodnie z art. 133 § 3 o.p., w przypadku, gdy małżonkowie są wspólnie opodatkowani na podstawie odrębnych przepisów, czyli art. 6 ust. 2 u.p.d.o.f., są oni jedną stroną postępowania i każdy z nich jest uprawniony do działania w imieniu obojga. Przepis ten w żadnej mierze nie odnosi się do instytucji małżonków jako podatnika łącznego w podatku od nieruchomości, rolnym i leśnym. Małżonkowie są tu bowiem opodatkowani tymi podatkami tak jak inni współwłaściciele, tzn. obowiązek podatkowy obciąża ich solidarnie. W związku z powyższym, nie można wskazać tylko jednego małżonka w decyzji wymiarowej i tylko jednemu ją doręczyć, jeżeli obowiązek podatkowy ciąży na obojgu.

---

2 Wyrok NSA z dnia 25 lutego 2003 r., (sygn. akt I SA/Łd 1086/01), ONSA 2004, Nr 1, poz. 33.

## 5. DORĘCZANIE PISM PRZEZ SAMORZĄDOWY ORGAN PODATKOWY

Organ podatkowy doręcza pisma za pokwitowaniem przez pocztę, przez swoich pracowników lub przez osoby uprawnione na podstawie odrębnych przepisów. W przypadku, gdy organem podatkowym jest wójt, burmistrz (prezydent miasta) pisma może doręczać sołtys za pokwitowaniem. Przedmiotem doręczenia jest zawsze pismo. Pismem są wszelkiego rodzaju dokumenty, niezależnie od ich charakteru prawnego. Jest to zarazem zbiorcze ujęcie utrwalonych na piśmie określonych czynności procesowych (ich rezultatów) o różnym charakterze. Pismem jest wezwanie, zawiadomienie, postanowienie, protokół, decyzja oraz inne dokumenty kierowane przez organ podatkowy zarówno do strony oraz do innych uczestników postępowania.

Ordynacja podatkowa przewiduje cztery kategorie podmiotów uprawnionych do realizacji doręczenia pism. Po pierwsze, pisma doręcza poczta, przy czym ustawa nie zastrzega, że ma to być wyłącznie operator publiczny, o którym mowa w ustawie z dnia 12 czerwca 2003 r. Prawo pocztowe<sup>3</sup>. Wynika to z faktu, iż na podstawie ww. ustawy podmiotami uprawnionymi do wykonywania działalności pocztowej są zarówno operator publiczny obowiązany do świadczenia powszechnych usług pocztowych, czyli „Poczta Polska Spółka Akcyjna”, jak i operatorzy uprawnieni, tj. mający np. koncesję do świadczenia tych usług. Po drugie, doręczenie może nastąpić za pośrednictwem pracowników organu podatkowego. Ponieważ doręczenie jest czynnością faktyczną, niezwiązaną w jakikolwiek sposób z merytoryczną stroną postępowania, doręczający pracownik nie musi legitymować się specjalnym upoważnieniem. Będą to wszyscy pracownicy pozostający w stosunku pracy w aparacie administracyjnym organu podatkowego (urządzie gminy, miasta), niezależnie od podstaw nawiązania stosunku pracy oraz ich statusu (zatrudnieni na podstawie wyboru, powołania oraz umowy o pracę). W tym miejscu postawić należy pytanie, czy skutecznie może doręczać pisma pracownik organu podatkowego, realizujący te czynności w ramach umowy cywilnoprawnej zlecenia lub umowy o dzieło? W takiej sytuacji mamy do czynienia z doręczeniem

3 T. jedn.: Dz. U. z 2008 r. Nr 189, poz. 1159 z późn. zm.

realizowanym co prawda przez osobę będącą pracownikiem organu podatkowego, ale wykonującą te czynności w ramach umowy cywilnoprawnej. Wolą ustawodawcy, jak wynika z treści art. 144 o.p., było doprowadzenie do sytuacji, w których doręczenia nie będą realizowane w ramach umów cywilnoprawnych zawieranych z jakimikolwiek podmiotami, z wyjątkiem poczty. W konsekwencji wydaje się, że jako nieuprawnione należy uznać działania, w których doręczaniem pism będą zajmowali się pracownicy organu podatkowego, ale w ramach innego stosunku niż stosunek pracy<sup>4</sup>. Po trzecie, doręczenie może nastąpić również przez osoby uprawnione na podstawie odrębnych przepisów. Przykładowo można tu wskazać, iż obowiązki podmiotu doręczającego może pełnić konsul, na podstawie art. 18 ust. 1 i 2 ustawy z dnia z dnia 13 lutego 1984 r. o funkcjach konsułów Rzeczypospolitej Polskiej<sup>5</sup>.

Po czwarte, doręczenie może nastąpić poprzez sołtysa. Doręczenie pism poprzez sołtysa jest charakterystyczne wyłącznie dla postępowań prowadzonych przez wójta, burmistrza lub prezydent miasta. Ordynacja podatkowa nie zastrzega skuteczności doręczania pism przez sołtysa tylko w obrębie „jego” sołectwa. W praktyce jednak sołtys raczej nie będzie doręczał pism w innych sołectwach. Nie wskazano jako osoby uprawnionej do doręczania pism przewodniczącego zarządu osiedla (dzielnicy). Z tego względu można dojść do wniosku o nierównym traktowaniu przez ustawodawcę gmin wiejskich oraz gmin miejskich.

## **6. WEZWANIE PRZEZ SAMORZĄDOWY ORGAN PODATKOWY**

Organ podatkowy może wezwać stronę lub inne osoby do złożenia wyjaśnień, zeznań lub dokonania określonej czynności osobiście, przez pełnomocnika lub na piśmie, jeżeli jest to niezbędne dla wyjaśnienia stanu faktycznego lub rozstrzygnięcia sprawy. Wezwanie jest swoistym nakazem, który może być skierowany do bliżej nieokreślonego kręgu osób. Nakłada na te osoby określone obowiązki, których niewykonanie jest sankcjonowane poprzez kary porządkowe oraz, co należy podkre-

4 M. Popławski, R. Dowgier, Doręczenie pism w świetle art. 144 Ordynacji podatkowej, „Finanse Komunalne” 2006, nr 3, s. 42 i n.

5 T. jedn.: Dz.U. z 2002 r. Nr 215, poz. 1823 z późn. zm.

ślić, także przez przymus administracyjny w ich egzekwowaniu. Wiąże się zatem z władczą ingerencją w prawa osób wzywanych.

Wezwanie może być stosowane w trakcie już toczącego się postępowania podatkowego. Organ podatkowy nie może wzywać na tej podstawie do złożenia wyjaśnień lub zeznań przed wszczęciem postępowania w określonej sprawie. Wtedy można jedynie wykorzystać uprawnienia zawarte w dziale V „Czynności sprawdzające”, a zwłaszcza art. 274 i 274a o.p.<sup>6</sup> Nie można zatem wezwać podatnika do urzędu celem wszczęcia postępowania podatkowego. Można jednak przy okazji wezwania w ramach czynności sprawdzających doręczyć podatnikowi postanowienie o wszczęciu postępowania.

Katalog osób, w odniesieniu do których organ podatkowy uprawniony jest do wystosowania wezwania jest w zasadzie otwarty. Ustawodawca wskazuje bowiem, że organ podatkowy może „wezwać stronę lub inne osoby”. Wezwanie może być kierowane wyłącznie do osób fizycznych, nigdy zaś do osób prawnych bądź jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej. Spostrzeżenie to dotyczy również sytuacji, gdy wezwanie kierowane jest do strony niebędącej osobą fizyczną. Jeżeli będzie zachodzić konieczność wezwania podmiotu będącego osobą prawną lub jednostką organizacyjną do udziału w postępowaniu lub dokonania innej czynności, każdorazowo wezwanie winno być kierowane do osoby fizycznej reprezentującej taki podmiot.

Warto podkreślić, że poprzez „wezwanie” można nałożyć obowiązek wzięcia udziału także w innych czynnościach procesowych niż złożenie wyjaśnień lub zeznań. Organ podatkowy może również wezwać do dokonania czynności, które nie zostały wprost wymienione w przepisach Ordynacji podatkowej, a których wykonanie jest w ocenie tego organu konieczne dla załatwienia sprawy. Można tu wskazać przykładowo na obowiązek przedłożenia dokumentacji będącej w posiadaniu określonej osoby, w tym także strony postępowania.

Nałożenie obowiązku złożenia wyjaśnień, zeznań lub dokonania określonej czynności uzależnione jest od niezbędności dla wyjaśnie-

---

6 L. Etel, Uprawnienia gminnych organów podatkowych (III), „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 1, s. 52.



nia stanu faktycznego lub rozstrzygnięcia sprawy. Wymóg ten stanowi więc swoiste ograniczenie w zakresie wezwań. Tym samym potencjalnie zmniejsza to uciążliwość postępowania poprzez ograniczenie wezwań w „błahych” kwestiach. Ocena owej niezbędności dla wyjaśnienia stanu faktycznego lub rozstrzygnięcia sprawy pozostaje w gestii organu podatkowego. Należy jednak mieć na uwadze, że organ podatkowy przy podejmowaniu decyzji, czy dokonać wezwania zdeterminowany jest, wynikającą z art. 122 o.p., zasadą prawdy materialnej.

W tym miejscu wskazać należy na możliwość pouczenia w wezwaniu o tym, iż jeśli wezwany w określonym w piśmie terminie nie wykona czynności, do której został zobowiązany, organ podatkowy będzie mógł nałożyć na niego karę porządkową. Uprawnienie takie daje art. 262 o.p. Wykorzystanie tego instrumentu zwiększa gwarancję zastosowania się do wezwania. Sankcja określona w art. 262 o.p. może mieć jednak zastosowanie tylko w sytuacjach określonych w tym przepisie.

Od wezwania należy odróżnić zwykle zawiadomienie. Organ podatkowy informuje w nim o zamierzonych czynnościach w toku postępowania, w których adresat zawiadomienia może, ale nie musi, wziąć udział. Zawiadomienie takie nie jest więc zagrożone zastosowaniem sankcji w postaci kary porządkowej, przewidzianej w art. 262 o.p. W praktyce zawiadomienia są kierowane do stron w związku z koniecznością zapewnienia im czynnego udziału w każdym stadium postępowania.

Ordynacja podatkowa nie określa skutków wezwania, które nie odpowiada wymogom ustawowym określonym w art. 159 o.p. Dopuszczalne jest jednak przyjęcie zasady, że wezwanie nieprawidłowe nie będzie wywoływało skutków wobec osoby, która nie zastosuje się do takiego wezwania. Skoro organy podatkowe mają obowiązek działania zgodnie z prawem, to negatywne konsekwencje naruszenia prawa nie mogą być w żadnej mierze przerzucane na podmioty trzecie. Konsekwencją nieprawidłowego wezwania jest również brak możliwości zastosowania przez organ podatkowy kary porządkowej, o której mowa w art. 262 o.p., a także środków przymusu administracyjnego w egzekwowaniu obowiązków nałożonych wezwaniem.

## 7. WSZCĘCIE POSTĘPOWANIA PODATKOWEGO PRZEZ SAMORZĄDOWY ORGAN PODATKOWY

Wszczęcie postępowania podatkowego jest czynnością o doniosłych skutkach prawnych zarówno formalnych, jak i materialnych. W momencie wszczęcia postępowania podatkowego następuje zawiązanie stosunku prawnoprocesowego pomiędzy organem podatkowym a stroną postępowania. Dopiero po wszczęciu postępowania pojawiają się wszelkie uprawnienia i obowiązki przewidziane w Dziale IV o.p., które odnoszą się zarówno do organu podatkowego oraz do stron i innych uczestników postępowania. Przed wszczęciem postępowania organ podatkowy nie może dokonywać wezwania w trybie art. 155 § 1 o.p. Data wszczęcia postępowania stanowi podstawę obliczenia terminu załatwienia sprawy zgodnie z art. 139 o.p. Wszczęcie postępowania podatkowego wiąże się także z zawieszeniem uprawnienia do skorygowania deklaracji podatkowej na czas trwania postępowania podatkowego, co wynika z art. 81b § 1 pkt 1 o.p.

Postępowanie podatkowe wszczyna się na żądanie strony lub z urzędu. Ordynacja przewiduje zatem dwa sposoby wszczęcia postępowania, które nawiązują do zasady skargowości oraz do zasady oficjalności w zakresie inicjatywy procesowej. Wszczęcie postępowania z urzędu charakterystyczne jest dla spraw związanych z weryfikacją samoobliczenia dokonywanego przez podatników. Wysokość podatku zadeklarowanego przez podatnika może zostać zakwestionowana przez organy podatkowe. Wynika to pośrednio z przepisów, które zawierają poszczególne ustawy podatkowe<sup>7</sup>. Fakt, że określona ustawa podatkowa nie zawiera podobnej regulacji, nie wyklucza oczywiście możliwości wszczęcia postępowania i określenia zobowiązania podatkowego przez organ podatkowy. Z sytuacją taką mamy do czynienia między innymi w podatku rolnym, leśnym, od nieruchomości, jeżeli podatnikami są osoby prawne oraz jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej oraz w podatku od środków transportowych. Zakwestionowanie przez organ podatkowy rozliczenia podatku dokonanego przez podatnika w drodze samoobliczenia może nastąpić tylko i wyłącznie w formie decyzji podatkowej. Żaden inny akt

7 Zob. np. art. 45 ust. 6. u.p.d.o.f.

prawny, a tym bardziej czynność materialno–techniczna organu podatkowego, nie mogą spowodować skutku w postaci zmiany podatku zadeklarowanego przez podatnika<sup>8</sup>. Wydanie decyzji podatkowej może natomiast mieć miejsce tylko po uprzednim wszczęciu i przeprowadzeniu postępowania podatkowego (jurysdykcyjnego). Wszczęcie postępowania podatkowego stanowi zatem *conditio sine qua non* dokonania skutecznej weryfikacji oraz ewentualnej korekty przez organ podatkowy rozliczenia podatkowego dokonanej przez podatnika.

Proces stosowania prawa podatkowego uzależniony jest od tego, w jaki sposób następuje przekształcenie obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe. W sytuacji, gdy zobowiązanie podatkowe powstaje w następstwie doręczenia decyzji podatkowej, nieodzwone jest przeprowadzenie jurysdykcyjnego postępowania podatkowego. Jeżeli natomiast zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa, przeprowadzenie postępowania podatkowego wiąże się tylko z weryfikacją samoobliczenia dokonanego przez podatnika (obliczenia przez płatnika). Należy zwrócić uwagę na to, że zasadą związaną z samoobliczeniem podatku jest prawo do korekty deklaracji podatkowej. Skorygowanie deklaracji wywołuje skutek w postaci realizacji zobowiązania podatkowego, podobnie jak w przypadku wydania decyzji podatkowej. Wydaje się, że konsekwencją szerokich uprawnień do korygowania deklaracji podatkowej, w tym po zakończeniu kontroli podatkowej, będzie wszczynanie postępowań podatkowych celem weryfikacji i zakwestionowania prawidłowości samoobliczenia podatku przez podatnika, tylko w przypadkach braku konsensusu pomiędzy organem podatkowym a podatnikiem (np. brak zgody z ustaleniami kontroli podatkowej). Wszczęcie postępowania podatkowego w takich przypadkach, celem wydania decyzji deklaratoryjnej zastępującej deklarację podatkową podatnika, wiąże się z kolejnym – drugim etapem stosowania prawa podatkowego. Pierwszy etap stosowania tego prawa to samoobliczenie podatku przez podatnika (obliczenie podatku przez płatnika), które odbywa się bez bezpośredniego udziału organów podatkowych<sup>9</sup>.

8 Wyjątkiem jest możliwość dokonania przez organ korekty deklaracji z urzędu na podstawie art. 274 § 1 pkt 1 o.p.

9 R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 39.

Z wszczęciem postępowania z urzędu mamy do czynienia również w przypadku, gdy podatnikiem podatku rolnego, leśnego oraz podatku od nieruchomości jest osoba fizyczna<sup>10</sup>. Deklaracje (informacje) składane przez podatników do organów podatkowych, związane z wyżej wymienionymi podatkami, „na pierwszy rzut oka” wydają się być swoistymi wnioskami o wszczęcie postępowania podatkowego. W rzeczywistości deklaracje podatkowe nie są w tych przypadkach wnioskami o wszczęcie postępowania, zaś postępowanie wszczynane jest z urzędu. Zasadniczym argumentem przemawiającym za tym ostatnim stanowiskiem jest okoliczność, iż postępowanie w sprawie wymiaru każdego z wyżej wymienionych podatków może nastąpić nawet wówczas, gdy podatnik świadomie zaniechał złożenia stosownej deklaracji, pomimo istnienia takiego obowiązku. W takiej jednak sytuacji na podstawie art. 274a § 1 o.p., czyli jeszcze przed wszczęciem postępowania podatkowego, organ podatkowy ma prawo zażądać od podatnika złożenia wyjaśnień w sprawie przyczyn niezłożenia deklaracji lub wezwać do jej złożenia, jeżeli deklaracja nie została złożona mimo istnienia obowiązku. Ponadto mielibyśmy tu do czynienia z „wymuszonymi” wnioskami o wszczęcie postępowania. Przepisy prawa określają obowiązek, a nie uprawnienie, złożenia wskazanych powyżej deklaracji przez podatnika. Potwierdzeniem tego jest sankcja, która jest przewidziana w przypadku uchylania się od opodatkowania i nieskładania deklaracji<sup>11</sup>.

Wszczęcie postępowania podatkowego z urzędu ma miejsce w każdym przypadku, gdy wierzyciel podatkowy dochodzi należności podatkowej od płatnika lub inkasenta (zob. komentarz do art. 30 o.p.) oraz od osoby trzeciej (zob. komentarz do art. 108 o.p.).

Z kolei wszczęcie postępowania podatkowego na żądanie strony wiąże się zazwyczaj z realizacją jej materialnoprawnych uprawnień. Jako przykład spraw, w których inicjatywa wszczęcia postępowania przysługuje stronie, można wskazać w szczególności: odroczenie terminów przewidzianych w przepisach prawa podatkowego (art. 48 § 1

10 Szerzej zob. R. Dowgier, M. Popławski, B. Pahl, Wymiar podatków lokalnych osobom fizycznym, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2006, nr 3.

11 Zob. art. 54 ustawy z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz.U. Nr 83, poz. 930 z późn. zm.).

i 2 o.p.), odroczenie terminu płatności podatku (art. 67a § 1 pkt 1 o.p.), rozłożenie zapłaty podatku na raty (art. 67a § 1 pkt 1 o.p.), odroczenie lub rozłożenie na raty zapłaty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę lub odsetek określonych w decyzji, o której mowa w art. 53a (art. 67a § 1 pkt 2 o.p.), umorzenie w całości lub w części zaległości podatkowej, odsetek za zwłokę lub opłaty prolongacyjnej (art. 67a § 1 pkt 3 o.p.), stwierdzenie nadpłaty podatku (art. 75 § 1 o.p.).

Wszczęcie postępowania z urzędu następuje w formie postanowienia na piśmie. Postanowienie to powinno spełniać wymogi określone w art. 217 o.p. Poza tym przepisy Ordynacji podatkowej nie określają szczegółowo treści postanowienia o wszczęciu postępowania, co jest niewątpliwie ich wadą. Na gruncie postępowania podatkowego podstawowe znaczenie ma precyzyjne określenie rozstrzygnięcia postanowienia. Postanowienie to akt, z którego strona winna czerpać pełną, wszechstronną, zgodnie z prawem umotywowaną – informację o swojej sytuacji prawnej – w zakresie zarówno prawa procesowego, jak i materialnego. Uwzględniając ponadto skutki prawne, jakie pociąga za sobą wszczęcie postępowania, nieodzowne jest ściśle określenie zakresu przedmiotowego oraz temporalnego inicjowanego postępowania.

Ordynacja podatkowa przewiduje odstępstwa od zasady wszczynania postępowania z urzędu w formie postanowienia. Wyjątki te odnoszą się, między innymi, do następujących spraw:

- 1) ustalenia zobowiązań podatkowych, które – zgodnie z odrębnymi przepisami – ustalane są corocznie, jeżeli stan faktyczny, na podstawie którego ustalono wysokość zobowiązania podatkowego za poprzedni okres, nie uległ zmianie, co wynika z art. 165 § 5 pkt 1 o.p. W praktyce przepis ten może mieć zastosowanie do podatku od nieruchomości, leśnego i rolnego w odniesieniu do podatnika, wobec którego wymiar podatku był już w poprzednim roku podatkowym przeprowadzony (tzw. stary podatnik). Ponadto istotne jest, ażeby nie uległ zmianie stan faktyczny, na podstawie którego ustalono wysokość zobowiązania podatkowego za poprzedni okres. Rozwiązanie to ma na celu uproszczenie procesu wymiaru podatków. Skoro bowiem nie doszło do zmiany stanu faktycznego skutkującej zmianą

podstawy opodatkowania, zbyteczne jest zawiadamianie strony o wszczęciu postępowania. Konstrukcja przepisu nie zawiera domniemania prawnego niezmienności stanu faktycznego, na podstawie którego ustalono wysokość zobowiązania podatkowego za poprzedni okres. Jednakże dopuszczalne wydaje się być przyjęcie wniosku o niezmienności stanu faktycznego z okoliczności niezłożenia przez podatnika informacji o zaistnieniu zmian w stanie faktycznym, które mają znaczenie dla wymiaru podatku;

- 2) umorzenia w całości lub w części zaległości podatkowej, odsetek za zwłokę lub opłaty prolongacyjnej w przypadkach, o których mowa w art. 67d § 1 o.p.;
- 3) w przypadku nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności; postępowanie w przedmiocie nadania rygoru natychmiastowej wykonalności jest formalnie wyodrębnione od postępowania odwoławczego. Z uwagi na specyficzny charakter tej instytucji, w tym ze względu na szybkość postępowania, nie wydaje się postanowienia o wszczęciu.

Postępowanie podatkowe może zatem zostać wszczęte przez nieokreślone ustawą działanie organu, w sposób „domyślny”, gdyż obok wniosku strony oraz wszczęcia postępowania z urzędu w drodze postanowienia, postępowanie wszczynane jest z urzędu bez wydawania postanowienia i zawiadomienia strony o jego wszczęciu.

Z kolei w przypadku wszczęcia postępowania na wniosek strony, ustawa nie przewiduje konieczności wydawania w tym przedmiocie jakiegokolwiek aktu.

## **8. WSZCZĘCIE POSTĘPOWANIA PODATKOWEGO PO KONTROLI PODATKOWEJ**

Istotne są wzajemne relacje pomiędzy postępowaniem podatkowym a innymi postępowaniami (niejurysdykcyjnymi) uregulowanymi w Ordynacji podatkowej, a w szczególności kontrolą podatkową oraz czynnościami sprawdzającymi. Na uwagę zasługuje kwestia związana z możliwością wszczęcia postępowania podatkowego w zakre-

sie, w którym trwają czynności sprawdzające lub też prowadzona jest kontrola podatkowa. Nie ma regulacji ograniczających wyraźnie możliwość wszczęcia postępowania podatkowego w przypadku, gdy trwają czynności sprawdzające lub też prowadzona jest kontrola podatkowa. Nie oznacza to jednak, że możliwe jest w takich przypadkach wszczęcie postępowania podatkowego.

Wszczęcie kontroli podatkowej skutkuje zawieszeniem uprawnienia do złożenia korekty deklaracji podatkowej. Uprawnienie to przysługuje bowiem nadal dopiero po zakończeniu kontroli podatkowej. Aktualnie pozbawienie podatnika prawa do skorygowania deklaracji podatkowej (zawieszenie tego uprawnienia) jest w znacznym stopniu ograniczone. W podatkach, w których rozliczenie podatku następuje poprzez samoobliczenie, korekta deklaracji podatkowej powinna mieć pierwszeństwo przed decyzyjnym określeniem wysokości zobowiązania podatkowego. W przypadku wszczęcia postępowania podatkowego jeszcze w trakcie kontroli podatkowej, kontrolowany byłby pozbawiony możliwości uwzględnienia nieprawidłowości ujawnionych w toku kontroli i skorygowania we własnym zakresie deklaracji podatkowej, albowiem wszczęcie postępowania podatkowego, podobnie jak wszczęcie kontroli podatkowej, wywołuje skutek w postaci zawieszenia uprawnienia do dokonania korekty deklaracji podatkowej (zob. komentarz do art. 81 o.p.).

Wydaje się, że postępowanie podatkowe w zakresie pokrywającym się z zakresem kontroli podatkowej powinno być wszczęte dopiero po upływie określonego czasu od daty zakończenia kontroli. Kontrolowany po zakończeniu kontroli podatkowej powinien mieć bowiem zagwarantowany określony okres, w którym może dokonać korekty deklaracji, co jest szczególnie istotne w przypadku samoobliczenia podatku. W okresie tym organ nie powinien natomiast wszczynać postępowania podatkowego, a to w celu umożliwienia kontrolowanemu skorygowania deklaracji podatkowej. W przeciwnym razie podmiot kontrolowany przez organ podatkowy będzie w gorszej sytuacji od podmiotu kontrolowanego przez organy kontroli skarbowej. Z art. 14c ust. 3 ustawy o kontroli skarbowej wynika bowiem 14-dniowy termin liczony od daty zakończenia kontroli do złożenia korekty deklaracji. Podmiot kon-

trolowany przez organ kontroli skarbowej nie może być pozbawiony prawa do korekty w ww. okresie. Dlatego też wszczęcie przez organ podatkowy postępowania podatkowego jeszcze przed zakończeniem kontroli podatkowej, albo też przed upływem 14 dni, licząc od daty zakończenia kontroli podatkowej prowadziłyby do pogorszenia sytuacji kontrolowanego w porównaniu do sytuacji podmiotu kontrolowanego w postępowaniu prowadzonym przez organ kontroli skarbowej. Odmienne traktowanie kontrolowanych na gruncie przepisów Ordynacji podatkowej oraz ustawy o kontroli skarbowej godzi w zasadę równości przewidzianą w art. 32 ust. 1 Konstytucji RP. Wszczęcie postępowania podatkowego bez umożliwienia kontrolowanemu dokonania korekty deklaracji może wiązać się ponadto z dodatkową konsekwencją w postaci odpowiedzialności karnej skarbowej. Otóż zgodnie z art. 16a ustawy z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy<sup>12</sup>, nie podlega karze za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, kto złożył prawnie skuteczną, w rozumieniu przepisów ustawy – Ordynacja podatkowa lub ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej, korektę deklaracji podatkowej wraz z uzasadnieniem przyczyny korekty i w całości uiścił, niezwłocznie lub w terminie wyznaczonym przez uprawniony organ, należność publicznoprawną uszczuploną lub narażoną na uszczuplenie.

Z kolei prowadzenie czynności sprawdzających nie wywołuje skutku w postaci zawieszenia uprawnienia do złożenia korekty deklaracji podatkowej. W ramach czynności sprawdzających przewidziana jest instytucja wezwania do uzupełniania deklaracji, co wiąże się z jej korygowaniem przez podmiot wzywany, zgodnie z art. 274a o.p., jak też – co jest wyjątkiem – przewidziano możliwość korygowania deklaracji przez organ podatkowy, zgodnie z art. 274 o.p. Dlatego też podjęcie przez organ podatkowy określonych działań w toku czynności sprawdzających i stwierdzenie nieprawidłowości w deklaracji podatkowej winno wiązać się z umożliwieniem dokonania korekty deklaracji przez podmiot, w stosunku do którego podjęto czynności sprawdzające, jeżeli korekty takiej nie dokona organ podatkowy. Dopiero bierna postawa tego podmiotu i zaniechanie skorygowania deklaracji winno skutko-

---

12 T. jedn.: Dz.U. z 2007 r. Nr 111, poz. 765 ze zm.



wać wszczęciem postępowania podatkowego celem realizacji zobowiązania podatkowego, co wiązałoby się z zawieszeniem uprawnienia do korygowania deklaracji podatkowej. Powyższa praktyka znajduje uzasadnienie w zasadzie prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych (art. 121 § 1 o.p.), która ma zastosowanie w toku czynności sprawdzających, zgodnie z art. 280 o.p.

W wyniku nowelizacji Ordynacji podatkowej, dokonanej ustawą z dnia 7 listopada 2008 r.,<sup>13</sup> od 1 stycznia 2009 r. obowiązują szczególnie zasady dotyczące wszczynania postępowania podatkowego po kontroli podatkowej. Otóż zgodnie z art. 165b § 1 o.p., w przypadku ujawnienia przez kontrolę podatkową nieprawidłowości co do wywiązywania się przez kontrolowanego z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego oraz niezłożenia przez podatnika deklaracji lub niedokonania przez niego korekty deklaracji w całości uwzględniającej ujawnione nieprawidłowości, organ podatkowy wszczyna postępowanie podatkowe w sprawie, która była przedmiotem kontroli podatkowej, nie później niż w terminie 6 miesięcy od zakończenia kontroli. Zgodnie z art. 165b § 2 przepisu § 1 nie stosuje się w przypadku, gdy złożone przez kontrolowanego wyjaśnienia lub zastrzeżenia do protokołu kontroli zostały w całości uwzględnione przez kontrolujących. Natomiast w myśl art. 165b § 3 o.p., w przypadku, o którym mowa w § 1, postępowanie podatkowe może być wszczęte także po upływie 6 miesięcy od zakończenia kontroli podatkowej, jeżeli: 1) podatnik dokona ponownej korekty deklaracji, w której nie zostaną uwzględnione nieprawidłowości ujawnione w kontroli podatkowej; 2) organ podatkowy otrzyma informacje od organów podatkowych lub od innych organów, uzasadniające wszczęcie postępowania podatkowego.

Art. 165b o.p. wprowadza – nieznaną przed 1 stycznia 2009 r. – instytucję przedawnienia prawa do wszczęcia postępowania podatkowego. Konstrukcja ta ma zastosowanie w odniesieniu do postępowań wszczynanych tylko w stosunku do podatników, co wynika z treści § 1 oraz § 3 pkt 1. Ustawa nie ogranicza zatem w czasie możliwości

---

13 Ustawa z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 209, poz. 1318).

wszczęcia postępowania podatkowego po kontroli podatkowej prowadzonej w stosunku do płatnika, inkasenta, następcy prawnego.

Regulacje wynikające z art. 165b o.p. znajdują zastosowanie do wszczęcia postępowań wymiarowych w podatkach, w których zobowiązanie podatkowe powstaje w następstwie doręczenia decyzji (np. podatek od dochodów nieujawnionych, podatek rolny, leśny i od nieruchomości – jeżeli podatnikami są osoby fizyczne), jak też związanych z weryfikacją samoobliczenia podatku dokonanego przez podatnika, a także w sytuacji, gdy pomimo istnienia takiego obowiązku, podatnik nie dokonał w ogóle samoobliczenia<sup>14</sup>.

## **9. WIELOŚĆ STRON W POSTĘPOWANIU PROWADZONYM PRZEZ SAMORZĄDOWY ORGAN PODATKOWY**

Zgodnie z art. 166 § 1 o.p., w sprawach, w których prawa i obowiązki stron wynikają z tego samego stanu faktycznego oraz z tej samej podstawy prawnej i w których właściwy jest ten sam organ podatkowy, można wszcząć i prowadzić jedno postępowanie dotyczące więcej niż jednej strony. Regulacja ta odnosi się do zagadnienia współuczestnictwa formalnego. Dopuszcza ona możliwości załatwienia kilku spraw w jednym postępowaniu. Należy odróżnić współuczestnictwo formalne od wielości stron w postępowaniu podatkowym. Z wielością stron w postępowaniu możemy mieć do czynienia w sprawach dotyczących zobowiązań podatkowych w podatku rolnym, leśnym, od nieruchomości oraz w podatku od środków transportowych, w związku z solidarnym obowiązkiem podatkowym spoczywającym na kilku podmiotach. Art. 166 o.p. nie ma natomiast zastosowania w postępowaniach dotyczących spraw, w których mamy do czynienia z solidarnym obowiązkiem podatkowym spoczywającym na kilku podmiotach.

---

14 Zob. szerzej A. Gąsowska, P. Pietrasz, Kilka uwag na temat art. 165b Ordynacji podatkowej. Referat przygotowany na III Konferencję naukową „Ordynacja podatkowa w praktyce. Zmiany w Ordynacji podatkowej w 2009 r.”, Augustów, 2–3 kwietnia 2009 r.

## 10. POSTĘPOWANIE DOWODOWE PROWADZONE PRZEZ SAMORZĄDOWY ORGAN PODATKOWY

Zgodnie z art. 180 § 1 o.p., w postępowaniu podatkowym jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem. Wykrycie prawdy materialnej w postępowaniu uzależnione jest przede wszystkim od konstrukcji przepisów regulujących proces. Przepis ten zawiera otwarty katalog systemu dowodów, co znakomicie koresponduje z koniecznością dojścia do prawdy materialnej. Przesłanką uznania środka dowodowego za dowód w rozumieniu art. 180 § 1 o.p. jest niesprzeczność z prawem. Obowiązkiem organu podatkowego jest czuwanie nad tym, ażeby nie posłużyć się dowodem sprzecznym z prawem. Ustalenie rzeczywistego stanu faktycznego może zatem nastąpić wyłącznie legalnymi środkami dowodowymi. Ze sprzecznością z prawem możemy mówić, między innymi, w przypadku utrwalenia przebiegu określonych czynności procesowych w protokole sporządzonym niezgodnie z przepisami Rozdziału 9 Działu IV o.p. Również przeprowadzenie kontroli „źródłowej” u strony z przekroczeniem zakresu oznacza, że protokół z tej kontroli jako sporządzony niezgodnie z prawem nie może być dowodem. Innym przykładem sprzeczności z prawem jest wykorzystanie w postępowaniu protokołu z zeznania osoby, która w myśl art. 195 o.p. nie mogła być świadkiem, a także opinii biegłego podlegającego wyłączeniu zgodnie z art. 197 § 3 o.p. w związku z art. 130 § 1 i 2 o.p.

Ordynacja podatkowa w zasadzie nie wprowadza hierarchii mocy dowodowej poszczególnych środków dowodowych. Pewne odstępstwa w tym zakresie wiążą się ze szczególnym potraktowaniem ksiąg podatkowych oraz dokumentów urzędowych. Zgodnie z art. 194 § 1 o.p., dokumenty urzędowe sporządzone w formie określonej przepisami prawa przez powołane do tego organy władzy publicznej stanowią dowód tego, co zostało w nich urzędowo stwierdzone. Dokument urzędowy spełniający wymogi o.p. uzyskał zwiększoną (szczególną) moc dowodową. Zwiększona moc dowodowa dokumentu urzędowego sprowadza się do przyjęcia dwóch domniemań, a mianowicie prawdziwości (autentyczności) oraz zgodności z prawdą twierdzeń w nim zawartych (wiarygodności). W konsekwencji organ podatkowy nie może odrzucić bez

przeprowadzenia przeciwdowodu, istnienia faktu stwierdzonego w dokumencie urzędowym. Pominięcie faktu stwierdzonego w dokumencie urzędowym bez przeprowadzenia przeciwdowodu stanowi naruszenie art. 194 § 1 o.p.

Domniemanie autentyczności dokumentu urzędowego wskazuje na to, że dany dokument pochodzi od organu (jednostki), który go wystawił. Z kolei domniemanie zgodności z prawdą twierdzeń w nim zawartych (wiarygodności) nakazuje uznać, że treść dokumentu jest zgodna z rzeczywistością. Dzięki temu domniemaniu dowód urzędowy skraca i upraszcza postępowanie dowodowe. Nie istnieje potrzeba udowadniania faktów, które wynikają z dokumentu urzędowego. Co więcej, organ podatkowy nie może pominąć okoliczności wynikających z dokumentu urzędowego, jeżeli są one istotne w sprawie<sup>15</sup>.

Dokumentami urzędowymi w rozumieniu art. 194 o.p. są ewidencje gruntów i budynków. Szczegółowe zasady prowadzenia ewidencji gruntów i budynków uregulowane zostały w rozporządzeniu Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29 marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków<sup>16</sup>. Należy zwrócić uwagę na to, że podstawą wymiaru podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego, zgodnie z art. 21 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. – Prawo geodezyjne i kartograficzne<sup>17</sup>, powinny być dane z ewidencji gruntów i budynków. Jako dokument rozstrzygający o klasyfikowaniu gruntów dla potrzeb opodatkowania wskazanymi podatkami, ewidencję wskazuje także art. 1a ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, art. 1 ust. 2 ustawy o podatku leśnym oraz art. 1 ustawy o podatku rolnym<sup>18</sup>.

Dane z ewidencji mają walor dokumentu urzędowego w rozumieniu art. 194 § 1 o.p., a więc organ podatkowy dokonując wymiaru podatku, co do zasady, nie może ich pominąć, nawet wtedy, gdy w jego ocenie sposób sklasyfikowania gruntów jest niezgodny z wymogami

15 Zob. P. Pietrasz, (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2007, s. 711.

16 Dz.U. Nr 38, poz. 454 z późn. zm.

17 T. jedn.: Dz.U. z 2005 r. Nr 240, poz. 2027 z późn. zm.

18 P. Pietrasz, (w:) M. Popławski (red.), Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w gminach, Białystok 2007, s. 112.

(np. wtedy, gdy użytki rolne zajęto na budownictwo mieszkaniowe, bez zmiany klasyfikacji).

Podkreślić jednak należy, iż art. 194 § 3 o.p. pozwala na obalenie domniemania poprawności danych z ewidencji gruntów i budynków w przypadku, gdy istnieje inny dokument, który świadczy o wadliwości zapisów w ewidencji. Takim dokumentem w zakresie klasyfikacji gruntów może być np. decyzja o wyłączeniu użytków rolnych z produkcji rolnej. Z taką decyzją powinna wiązać się zmiana zapisów ewidencyjnych, gdyż grunty objęte decyzją utraciły charakter użytków rolnych. Nawet jednak gdy odpowiedniej zmiany nie dokonano, art. 194 § 3 o.p. pozwala organowi podatkowemu na pominięcie wadliwych zapisów z ewidencji i oparcie się przy opodatkowaniu na decyzji o wyłączeniu, która jest dokumentem bardziej aktualnym<sup>19</sup>. Przeprowadzenie dowodu przeciwko ewidencji gruntów i budynków może polegać także na wskazaniu na decyzję o zakończeniu rekultywacji w kierunku rolnym lub leśnym, które podważają dane wykazane w ewidencji gruntów. Decyzje te (o wyłączeniu użytków rolnych z produkcji rolnej oraz o zakończeniu rekultywacji) „aktualizują” dane zawarte w ewidencji gruntów. W pierwszym przypadku przez wyłączenie gruntów oznaczonych w niej jako rolne lub lasy z produkcji rolnej lub leśnej, w drugim zaś przypadku dają podstawę do traktowania tych gruntów jako grunty rolne lub lasy<sup>20</sup>.

Z kolei przy ustalaniu parametrów środka transportowego (w tym dopuszczalnej masy całkowitej) dla celów podatkowych przede wszystkim należy opierać się na danych wynikających z dowodu rejestracyjnego. Dowód rejestracyjny jest decyzją administracyjną, czyli również dokumentem urzędowym w rozumieniu art. 194 § 1 o.p. W sytuacji natomiast, gdy dowód rejestracyjny pojazdu nie będzie zawierał niezbędnych danych dla potrzeb określenia podatku od środków transportowych, wtedy dla celów podatkowych istotne znaczenie będą miały: pozwolenie czasowe, świadectwo homologacji, wyciąg ze świadectwa homologacji lub karta pojazdu.

---

19 R. Dowgier, Ważne co w ewidencji, a nie w planach, Rzeczpospolita (Dobra Firma) z dnia 19 sierpnia 2004 r.

20 L. Etel, Dane z ewidencji gruntów i budynków jako podstawa opodatkowania gruntów i budynków, „Finanse Komunalne” 2008, Nr 6, s. 24.

Jeżeli dowód rejestracyjny pojazdu zawiera określenie jego dopuszczalnej masy całkowitej, to wówczas stosownie do art. 8 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, dokument ten i zawarte w nim dane o dopuszczalnej masie całkowitej, odnoszące się do tego rodzaju pojazdu, stanowi decydujący dowód w sprawie o opodatkowaniu pojazdu podatkiem od środków transportowych. W takim przypadku, wpisane w dowodzie rejestracyjnym pojazdu informacje w postaci masy własnej i dopuszczalnej ładowności, nie mogą podlegać sumowaniu w celu określenia dopuszczalnej masy całkowitej tego pojazdu, dla potrzeb podatku od środków transportowych.

Zgodnie z art. 181 o.p., dowodami w postępowaniu podatkowym mogą być w szczególności księgi podatkowe, deklaracje złożone przez stronę, zeznania świadków<sup>21</sup>, opinie biegłych, materiały i informacje zebrane w wyniku oględzin, informacje podatkowe oraz inne dokumenty zgromadzone w toku czynności sprawdzających lub kontroli podatkowej, z zastrzeżeniem art. 284a § 3, art. 284b § 2 i art. 288 § 2 oraz materiały zgromadzone w toku postępowania karnego albo postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe. Przepis ten reguluje „dopełnienie” definicji dowodu, którą zawiera art. 180 § 1 o.p. Oprócz przykładowego wskazania określonych dowodów spośród otwartego katalogu środków dowodowych wprowadza on ograniczenie dowodowe. Wiąże się ono z przeszkodą wykorzystania w postępowaniu podatkowym ściśle określonych dokumentów zgromadzonych w toku kontroli podatkowej (art. 284a § 3, art. 284b § 3 i art. 288 § 2). Ponadto zgodnie z art. 77 ust. 6 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej<sup>22</sup>, dowody przeprowadzone w toku kontroli przez organ kontroli z naruszeniem przepisów prawa w zakresie kontroli działalności gospodarczej przedsiębiorcy, jeżeli miały istotny wpływ na wyniki kontroli, nie mogą stanowić dowodu w żadnym postępowaniu administracyjnym, podatkowym, karnym lub karnoskarbowym dotyczącym kontrolowanego przedsiębiorcy.

Dowodami w postępowaniu podatkowym są deklaracje złożone przez stronę. Ordynacja podatkowa nie definiuje pojęcia deklaracji po-

21 Zob. również P. Pietrasz., Wyjaśnienia strony a przesłuchanie strony w procedurze podatkowej, „Monitor Podatkowy” 2005, nr 5, s. 24.

22 T. jedn.: Dz.U. z 2007, Nr 155, poz. 1095 ze zm.

datkowej. W zamian w art. 3 pkt 5 wskazuje na szerokie rozumienie deklaracji podatkowej, gdyż pod tym pojęciem kryją się zeznania, wykazy oraz informacje, do których składania obowiązani są, na podstawie przepisów prawa podatkowego, podatnicy, płatnicy i inkasenci.

Na szczególną uwagę zasługuje zagadnienie mocy dowodowej niektórych deklaracji podatkowych. Art. 21 § 2 o.p. zawiera bowiem domniemanie zgodności z prawdą deklaracji podatkowej, w której podatnik wykazuje kwotę podatku do zapłaty<sup>23</sup>. Z kolei art. 21 § 5 o.p. nakazuje, co do zasady, dokonanie wymiaru podatku przez organ podatkowy zgodnie ze stanem faktycznym przedstawionym w deklaracji<sup>24</sup>.

Dowodami w postępowaniu podatkowym oprócz materiałów i informacji zebranych w wyniku oględzin, informacji podatkowych są również inne dokumenty zgromadzone w toku czynności sprawdzających lub kontroli podatkowej. W literaturze można spotkać stanowisko, że odsyłając do dowodów przeprowadzonych w innych postępowaniach, ustawodawca poczynił pewne ograniczenia. W przypadku czynności sprawdzających oraz kontroli podatkowej wskazał wyłącznie na zgromadzone w ich toku „inne dokumenty”. Tym samym nie będą stanowiły dowodu w postępowaniu podatkowym np. zeznania świadka złożone w toku kontroli podatkowej. Taki dowód musi być w postępowaniu podatkowym ponowiony<sup>25</sup>. Z opinią powyższą nie sposób się zgodzić. Jeżeli kontrola podatkowa i postępowanie podatkowe prowadzone są przez ten sam organ podatkowy z udziałem tej samej strony konieczność ponownego przeprowadzenia dowodu z przesłuchania świadka nie znajduje uzasadnienia zarówno prawnego, jak również racjonalnego. Kontrola podatkowa i postępowanie podatkowe prowadzone z udziałem tej samej strony, w tym samym zakresie, tworzą w pewnym sensie zorganizowany ciąg czynności, przy czym kontrola podatkowa jest zwykle „etapem” poprzedzającym postępowanie podatkowe, w którym dochodzi do orzekania o wysokości podatku<sup>26</sup>.

23 Dotyczy to m.in. deklaracji składanej na podatek od środków transportowych, od nieruchomości, rolny i leśny.

24 Np. zgodnie z informacją złożoną przez podatnika będącego osobą fizyczną na podatek od nieruchomości, rolny i leśny.

25 B. Dauter, (w:) S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczynski, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2005, s. 578.

26 Zob. P. Pietrasz, (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2007, s. 676.

W postępowaniu podatkowym samorządowy organ podatkowy może wykorzystać dowodowo również dane zgromadzone w innych postępowaniach, w tym zarówno podatkowych, jak też administracyjnych oraz karnych albo w postępowaniach w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe. Dowodami takimi mogą być w szczególności materiały oraz wyciąg z wyniku kontroli, uzyskane od organu kontroli skarbowej. Należy zwrócić uwagę, że materiał dowodowy, w tym zwłaszcza z przesłuchania świadka, czy też z oględzin (a w zasadzie protokoły z tych czynności dowodowych), po włączeniu do innego postępowania są *de facto* dowodami z dokumentów. Wykorzystanie ich w postępowaniu podatkowym jest odejściem od zasady bezpośredniości. Korzystanie w postępowaniu podatkowym, zwłaszcza z protokołów zeznań świadków, które to czynności miały miejsce w innych postępowaniach, budzi kontrowersje. Chodzi tu przede wszystkim o ograniczenie czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym. Samo zapoznanie się strony z dokumentem w toku postępowania podatkowego nie zmienia faktu, że stronie odbiera się możliwość uczestniczenia w czynności dowodowej, w tym zadawania pytań osobie, której zeznanie zostało utrwalone w protokole z przesłuchania świadka włączonego następnie do akt sprawy podatkowej. Zaznajomienie strony z dowodami zebranymi w ramach innego postępowania, w tym także postępowania karnego skarbowego, nie zwalnia organu podatkowego od obowiązku wynikającego z art. 123 § 1 o.p., tj. do zapoznania jej z tymi dowodami i materiałami w toku postępowania podatkowego, zmierzającego do wydania na ich podstawie decyzji podatkowej. Na żądanie strony, a w uzasadnionych wypadkach także z urzędu, organ podatkowy, mając na względzie art. 190 § 2 o.p., powinien ponowić dowód ze świadków przesłuchanych w ramach innego postępowania, jeżeli strona nie miała możliwości brania udziału w przesłuchaniu. Możliwość zapoznania się strony z protokołem oględzin lub protokołem przesłuchania świadka nie ma nic wspólnego z zasadą czynnego udziału strony w postępowaniu. Należy odróżnić prawo do wypowiedzenia co do zebranego materiału dowodowego od prawa do udziału w czynnościach dowodowych<sup>27</sup>. Odmienne stanowisko w tej kwestii przedstawił WSA wskazując, iż w świetle art. 180 § 1 i art. 181 o.p. nie istnieje

27 Zob. P. Pietrasz, (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2007, s. 677.



prawny nakaz, aby w toku postępowania podatkowego konieczne było powtórzenie przesłuchania świadka, który zeznawał w postępowaniu karnym. W konsekwencji, korzystanie z tak uzyskanych zeznań samo w sobie nie narusza zasady czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym, ani też nie może naruszać jakichkolwiek innych przepisów Ordynacji podatkowej (wyrok WSA z dnia 20 kwietnia 2006 r., III SA/Wa 1837/05, niepubl.). Rozsądnym kompromisem jest stwierdzenie, iż żądanie powtórzenia w postępowaniu podatkowym dowodu z przesłuchania świadka, uprzednio przesłuchanego w postępowaniu karnym, dla zrealizowania zasady czynnego udziału strony w tym przesłuchaniu z art. 123 § 1 o.p. i zadośćuczynienia żądaniu strony przeprowadzenia dowodu z art. 188 o.p. jest uzasadnione tylko wówczas, gdy strona ta wskaże na konkretne istotne okoliczności faktyczne, niezbędne do wyjaśnienia lub sprzeczności w tych zeznaniach w porównaniu z dotychczasowym zebrany materiał dowodowy (wyrok NSA z dnia 6 września 2007 r., II FSK 110/07, niepubl.)

W postępowaniu dowodowym prowadzonym przez samorządowy organ podatkowy znaczącym dowodem są oględziny. Zgodnie z art. 198 § 1 o.p., organ podatkowy może w razie potrzeby przeprowadzić oględziny. Ustawa nie definiuje pojęcia oględzin. Oględziny to oglądanie, obejrzenie kogoś czegoś, lustracja, przegląd<sup>28</sup>. Oględziny polegają na bezpośrednim zbadaniu osoby, nieruchomości, miejsca bądź rzeczy ruchomej przez właściwy organ podatkowy w celu dokonania spostrzeżeń mających znaczenie dla ustalenia stanu faktycznego w sprawie. W postępowaniu w sprawie ustalenia bądź określenia wysokości zobowiązania w podatku rolnym, leśnym lub podatku od nieruchomości dzięki oględzinom organ podatkowy jest uprawniony do ustalenia faktycznej podstawy opodatkowania. Ordynacja podatkowa przeprowadzenie oględzin reguluje również w odrębnych przepisach, a mianowicie w toku czynności sprawdzających oraz w toku kontroli podatkowej (art. 276 § 1 o.p., art. 286 § 1 pkt 3 o.p., art. 288 § 1 o.p.).

Przepisy Ordynacji podatkowej dopuszczają przeprowadzenie oględzin w celu ustalenia sytuacji materialnobytowej podatnika w postępowaniu w sprawie umorzenia zaległości podatkowych.

---

28 M. Szymczak (red.), Słownik języka polskiego, t. II, Warszawa 1992, s. 490.

O przeprowadzeniu oględzin organ podatkowy rozstrzyga w formie postanowienia. Organ podatkowy jest też „gospodarzem” oględzin. Oznacza to, że oględzin nie przeprowadza np. biegły, ale są one przeprowadzane każdorazowo przez organ, co oczywiście nie wyklucza możliwości udziału biegłego w tej czynności dowodowej. Postanowienie to powinno zawierać szczegółowe informacje o przedmiocie oględzin, w tym miejscu, w którym się on znajduje. Na postanowienie w sprawie przeprowadzenia oględzin nie przysługuje zażalenie. Może ono być zaskarżone dopiero w odwołaniu od decyzji. Organ podatkowy w toku postępowania podatkowego obowiązany jest do zawiadomienia strony o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodu z oględzin przynajmniej na 7 dni przed terminem w celu umożliwienia stronie wzięcia czynnego udziału w przeprowadzeniu dowodu (art. 190 § 2 o.p.). Obowiązku tego nie uchyla okoliczność, że poddany oględzinom przedmiot znajduje się w miejscu publicznym<sup>29</sup>.

Zaistnienie potrzeby przeprowadzenia oględzin oceniane jest każdorazowo przez organ podatkowy. W niektórych sytuacjach przepisy prawa materialnego, co prawda, nie wymagają wprost przeprowadzenia oględzin, jednak materia, z którą styka się organ podatkowy w konkretnym postępowaniu determinuje bezpośrednie poznanie określonych zjawisk. Nie w każdym przypadku można „zza biurka”, wyłącznie na podstawie dokumentów księgowych, ocenić, czy w danej sprawie mamy do czynienia z obiektem budowlanym w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem. Jeżeli przedmiot oględzin znajduje się u osób trzecich, osoby te są obowiązane, na wezwanie organu podatkowego, do okazania tego przedmiotu (art. 198 § 2 o.p.). Przepis ten stanowi podstawę prawną do żądania od osoby trzeciej okazania przedmiotu oględzin. Nie określa jednak treści wezwania. Zasadne jest jednak odesłanie w tym przedmiocie do art. 159 o.p. W odniesieniu do strony podstawę prawną żądania okazania przedmiotu oględzin zawiera art. 155 § 1 o.p.

Oprócz oględzin, zwrócić należy uwagę na środek dowodowy w postaci opinii biegłego. Zgodnie z art. 197 § 1 o.p. w przypadku, gdy

---

29 Zob. P. Pietrasz, (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2007, s. 726.

w sprawie wymagane są wiadomości specjalne, organ podatkowy może powołać na biegłego osobę dysponującą takimi wiadomościami w celu wydania opinii. Wprawdzie powołanie biegłego, w świetle tego przepisu, jest fakultatywne, ale przyjęć należy, iż zawsze wtedy, gdy w sprawie pojawia się spór pomiędzy organem podatkowym a podatnikiem dotyczący „kwestii technicznych”, wymagających specjalistycznej wiedzy, biegły powinien być powołany. Przez „kwestie techniczne” należy rozumieć zagadnienia związane przede wszystkim z charakterem i konstrukcją obiektów budowlanych (np. rodzaj obiektu, trwałe związanie obiektu z gruntem czy też posiadanie przez obiekt budowlany fundamentów). Organ podatkowy nie posiada wiedzy umożliwiającej mu rozstrzygnięcie tych spraw. Do ich rozstrzygnięcia konieczne będzie powołanie biegłego, którym może być każdy, kto posiada specjalistyczną wiedzę z danej dziedziny (np. budownictwa). Wyjątkiem są sytuacje, w których przepis prawa wskazuje wprost na podmiot, który może być powołany na biegłego. Przypadek taki występuje na gruncie art. 4 ust. 4 i 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Otóż w sytuacji, gdy podatnik nie określił wartości budowli, albo też podał wartość nieodpowiadającą wartości rynkowej, organ podatkowy powołuje biegłego spośród rzeczoznawców majątkowych, o których mowa w ustawie z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami<sup>30</sup>.

Biegły w postępowaniu podatkowym wydaje opinię, może zostać wezwany do złożenia wyjaśnień albo też do złożenia zeznań. Składanie zeznań i wyjaśnień przez biegłego zazwyczaj wiąże się z wyjaśnianiem wątpliwości odnośnie do treści opinii.

Udział strony w postępowaniu dowodowym polegającym na sporządzeniu opinii biegłego jest zagwarantowany, jeśli strona ma możliwość odniesienia się do tej opinii po jej sporządzeniu, a przed rozstrzygnięciem w sprawie.

---

30 T. jedn.: Dz.U. z 2000 r. Nr 46, poz. 543 ze zm.

## 11. PRZESŁUCHANIE STRONY

Przesłuchanie strony z uwagi na charakter tej czynności wymaga jej osobistego działania. W sytuacji, gdy strona ustanowiła pełnomocnika, nie można zastępować zeznań strony zeznaniami jej pełnomocnika. Niemniej jednak o przeprowadzeniu tego dowodu należy zawiadomić pełnomocnika strony (odnośnie do zawiadamiania strony o przesłuchaniu – zob. komentarz do art. 159 o.p.).

Na podstawie art. 199 o.p., oprócz strony będącej osobą fizyczną, można przesłuchać również osobę będącą członkiem władz upoważnionych do reprezentowania osoby prawnej oraz jednostki organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej.

Jedyną ustawową przesłanką zastosowania środka dowodowego w postaci przesłuchania strony jest wyrażenie – przez stronę – zgody na przesłuchanie. Z tego też powodu przesłuchanie strony jest środkiem dowodowym posiłkowym.

Uprawnienie strony do wyrażenia zgody w przedmiocie przeprowadzenia dowodu z przesłuchania należy odróżnić od prawa odmowy odpowiedzi na pytania w zakresie określonym w art. 196 o.p. Są to całkowicie odrębne czynności. Ze względu na wyraźne zastrzeżenie konieczności wyrażenia przez stronę zgody na przesłuchanie, możemy mówić o swoistej dobrowolności – z punktu widzenia strony – przeprowadzenia tego dowodu. Zgoda na przesłuchanie strony nie może być dorozumiana, lecz musi wynikać z wyraźnego oświadczenia, nadto utrwalonego na piśmie, zgodnie z określoną w art. 126 o.p. zasadą pisemności. Oznacza to, że akceptacja musi znaleźć odzwierciedlenie w protokole.

Zasady wzywania strony na przesłuchanie określają przepisy art. 155–160 o.p. W przypadku wzywania strony do złożenia zeznań we własnej sprawie, w wezwaniu należy również poinformować o prawie odmowy wyrażenia zgody na przesłuchanie i o związanej z tym możliwości niestawienia się na wezwanie. Zgodnie z art. 159 § 1a o.p., w przypadku wzywania strony na przesłuchanie w wezwaniu należy również poinformować o prawie odmowy wyrażenia zgody na przesłuchanie i o związanej z tym możliwości niestawienia się na wezwanie.

Rozwiązanie przewidziane w ww. przepisie nie jest jednak kompleksowe. Otóż ustawa nie wskazuje, w jaki sposób ma zachować się strona po otrzymaniu wezwania, jeżeli nie wyraża zgody na przeprowadzenie czynności przesłuchania. Jeżeli bowiem strona nie stawi się we wskazanym terminie przed organem podatkowym, nie jest to równoznaczne z niewyrażeniem zgody na przesłuchanie. Komentowany przepis nie zmienia zasady, zgodnie z którą braku zgody na przesłuchanie nie można domniemywać z faktu nieobecności strony w miejscu dokonywania czynności dowodowej.

Zgodnie z zasadą prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych, w wezwaniu oprócz informacji o prawie odmowy wyrażenia zgody na przesłuchanie i o związanej z tym możliwości niestawienia się na wezwanie, należy pouczyć stronę o konieczności poinformowania organu podatkowego pisemnie lub ustnie (telefonicznie) o skorzystaniu z tego prawa, przed upływem terminu, na który została wyznaczona czynność dowodowa. Brak reakcji strony nie oznacza jednak odmowy wyrażenia zgody na przesłuchanie.

Dowód z przesłuchania strony należy odróżnić od wyjaśnień składanych przez stronę w toku postępowania. Wyjaśnienia, w odróżnieniu od przesłuchania strony, nie mają waloru środka dowodowego. Zarówno w przypadku przesłuchania, jak i wyjaśnień – strona wypowiada się we własnej sprawie, aczkolwiek przesłuchanie dokonywane jest pod rygorem odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań. Jednakże przesłanką przesłuchania jest zgoda strony. Inaczej jest w przypadku wyjaśnień. Nie ma tu rygору odpowiedzialności karnej za zeznanie nieprawdy lub zatajenie prawdy, jednakże strona ma obowiązek udzielać wyjaśnień (art. 155 § 1 w związku z art. 262 § 1 o.p.). Ponadto, co jest istotne, przepisy nie przewidują zakazu składania fałszywych wyjaśnień. Negatywne konsekwencje strona może ponieść tylko w przypadku bezzasadnego odmówienia złożenia wyjaśnień. Takie zachowanie naraża bowiem stronę na poniesienie kary porządkowej przewidzianej w art. 262 § 1 o.p.

Wyjaśnienia są istotnym, jak się wydaje, doraźnym środkiem umożliwiającym komunikację organu podatkowego ze stroną. Mogą

stanowić podstawę do ustalenia procesowo istotnych okoliczności, jednak nie mogą same tworzyć podstawy rozstrzygnięcia organu podatkowego co do istoty sprawy. Kształtują przedmiot i zakres postępowania dowodowego, przez co umożliwiają organowi sformułowanie tez dowodowych i określenie kierunku postępowania dowodowego. Wyjaśnienia nie mogą zasadniczo zastąpić dowodu z przesłuchania strony. W przeciwnym razie można byłoby dojść do następującego wniosku: w jakim celu organ podatkowy ma pytać stronę o zgodę na przesłuchanie, skoro może skorzystać z bardziej przystępnej formy, jaką jest możliwość odebrania wyjaśnień. Czyż nie oznaczałoby to jednak swoistego omińnięcia – wynikającej z art. 199 o.p. – zasady dobrowolności wyjaśnień podatnika we własnej sprawie?<sup>31</sup>

## **12. PRAWO DO WYPOWIEDZENIA SIĘ STRONY W SPRAWIE ZGROMADZONEGO MATERIAŁU DOWODOWEGO PRZED WYDANIEM DECYZJI**

Generalną zasadą jest to, że przed wydaniem decyzji organ podatkowy wyznacza stronie siedmiodniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego. Zasada ta stanowi konkretyzację normy ujętej w art. 123 o.p. Jest procesową gwarancją realizacji uprawnień strony postępowania podatkowego w zakresie jej pełnego udziału w tym postępowaniu. Z uwagi na brak kontrydykcyjności postępowania podatkowego, każda wypowiedź strony w sprawie może przyczynić się do realizacji zasady zupełności postępowania, o której mowa w art. 122 i art. 187 § 1 o.p. Prawnie usankcjonowana możliwość wypowiedzenia się strony w sprawie zebranego materiału dowodowego, w tym w przedmiocie przeprowadzonych dowodów, stanowi przesłankę uznania okoliczności faktycznej, rozumianej jako fakt istotny, za udowodnioną (art. 192 o.p.). Wypowiedzenie się w sprawie zebranego materiału dowodowego w trybie art. 200 § 1 o.p. wiąże się również z koniecznością umożliwienia stronie przeglądania akt sprawy oraz sporządzania z nich notatek, kopii lub odpisów (art. 178 § 1 o.p.).

31 P. Pietrasz., Wyjaśnienia strony..., s. 24.

Ordynacja podatkowa przewiduje wyjątki od obowiązku wyznaczenia stronie siedmiodniowego terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego (zgodnie z art. 200 § 2 o.p.), między innymi, w przypadkach: gdy w wyniku postępowania wszczętego na wniosek strony ma zostać wydana decyzja w całości uwzględniająca ten wniosek (art. 123 § 2 o.p.), ustalania zobowiązań podatkowych, które zgodnie z odrębnymi przepisami ustalane są corocznie, jeżeli stan faktyczny, na podstawie którego ustalono wysokość zobowiązania podatkowego za poprzedni okres, nie uległ zmianie (art. 165 § 5 pkt 1 o.p.), umorzenia zaległości podatkowych z urzędu (art. 165 § 5 pkt 2 o.p. w zw. z art. 67d § 1 o.p.), nadania rygoru natychmiastowej wykonalności (art. 165 § 5 pkt 3 o.p.), zabezpieczenia oraz zastawu skarbowego.

Wyjątek od obowiązku wyznaczenia stronie 7-dniowego terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego w przypadku, gdy decyzja ma zostać wydana wyłącznie na podstawie danych zawartych w złożonym zeznaniu dotyczy tylko spraw w przedmiocie wymiaru podatku od spadków i darowizn i nie odnosi się do postępowań dotyczących podatków lokalnych oraz podatku rolnego i leśnego<sup>32</sup>. Jeżeli zatem decyzja ustalająca wysokość zobowiązania podatkowego jest wydawana na podstawie informacji (deklaracji) przedkładanych przez podatników, na samorządowym organie podatkowym spoczywa obowiązek wynikający z art. 200 § 1 o.p.

### **13. OGRANICZENIA W ORZEKANIU ORGANU DRUGIEJ INSTANCJI**

Zgodnie z art. 233 § 3 o.p., samorządowe kolegium odwoławcze uprawnione jest do wydania decyzji uchylającej i rozstrzygającej sprawę co do istoty jedynie w przypadku, gdy przepisy prawa nie pozostawiają sposobu jej rozstrzygnięcia uznaniu organu podatkowego pierwszej instancji. W pozostałych przypadkach samorządowe kolegium odwoławcze, uwzględniając odwołanie, ogranicza się do uchylecia za-

---

32 P. Pietrasz, (w:) M. Popławski (red.), Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w gminach, Białystok 2007, s. 118.

skarżonej decyzji. Przepis ten jest przejawem finansowej samodzielności gminy.

Z regulacji tej wynika, że samorządowe kolegium odwoławcze, rozpatrując odwołanie od decyzji podatkowej o charakterze uznaniowym wydanej przez samorządowy organ podatkowy pierwszej instancji, nie może zmienić treści rozstrzygnięcia. Jeżeli organ odwoławczy stwierdzi, iż zaskarżona decyzja uznaniowa organu pierwszej instancji narusza przepisy prawa, to może jedynie uchylić i przekazać sprawę do ponownego rozpatrzenia przez ten organ<sup>33</sup>.

#### **14. ZMIANA DECYZJI OSTATECZNEJ WYDANEJ PRZEZ SAMORZĄDOWY ORGAN PODATKOWY**

Zgodnie z treścią art. 254 § 1 o.p., decyzja ostateczna, ustalająca lub określająca wysokość zobowiązania podatkowego na dany okres, może być zmieniona przez organ podatkowy, który ją wydał, jeżeli po jej doręczeniu nastąpiła zmiana okoliczności faktycznych mających wpływ na ustalenie lub określenie wysokości zobowiązania, a skutki wystąpienia tych okoliczności zostały uregulowane w przepisach prawa podatkowego obowiązujących w dniu wydania decyzji. Zmiana decyzji ostatecznej może dotyczyć tylko okresu, za który ustalono lub określono wysokość zobowiązania podatkowego. Użyty w treści art. 254 § 1 o.p. termin „decyzja ostateczna” należy rozumieć zgodnie z art. 128 Ordynacji podatkowej. Z brzmienia tego przepisu wynika, że przyjęto w nim zasadę odwołalności własnej decyzji i wykluczone jest wkraczanie w sprawę w trybie nadzoru przez organ wyższego stopnia<sup>34</sup>.

Zmiana ostatecznej decyzji podatkowej na podstawie art. 254 § 1 o.p. jest możliwa, jeżeli nastąpiła zmiana okoliczności faktycznych mających wpływ na ustalenie lub określenie wysokości zobowiązania podatkowego, a skutki wystąpienia tych okoliczności zostały uregulowane w przepisach materialnego prawa podatkowego. Obie przesłanki muszą być spełnione łącznie. Przepis ten może być stosowany jedy-

33 J. Gumińska-Pawlic, Orzecznictwo samorządowych kolegiów odwoławczych w sprawach ulg podatkowych – wątpliwości na tle art. 233 § 3 Ordynacji podatkowej, (w:) M. Popławski (red.), Podatki i opłaty lokalne w praktyce, Warszawa 2008, s. 131.

34 Wyrok NSA z dnia 4 marca 2008 r., sygn. akt I FSK 356/07, ONSAiWSA 2009, nr 1, poz. 6.



nie do decyzji podatkowych ustalających, a więc tych, które kształtują zobowiązanie podatkowe z dniem doręczenia decyzji (np. decyzja wymiarowa w podatku rolnym, leśnym oraz podatku od nieruchomości w sytuacji, gdy podatnikiem jest osoba fizyczna). Natomiast nie ma on zastosowania w sprawach, w których zobowiązanie podatnika powstaje z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa wiąże powstanie takiego zobowiązania.

Wskazane uprawnienie organu podatkowego ma charakter wyjątkowy i jego zastosowanie zależy od istnienia innych przepisów szczegółowego prawa podatkowego (przede wszystkim materialnego prawa podatkowego), gdzie określone są warunki (najczęściej okoliczności faktyczne), od których uzależnione jest ustalenie wysokości zobowiązania podatkowego.

Zgodnie z art. 6 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, jeżeli w trakcie roku podatkowego zaistniało zdarzenie mające wpływ na wysokość opodatkowania (podatkiem od nieruchomości) w tym roku, a w szczególności zmiana sposobu wykorzystywania przedmiotu opodatkowania lub jego części, podatek ulega obniżeniu lub podwyższeniu, poczynając od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło to zdarzenie. Natomiast w myśl art. 6 ust. 8 tej ustawy, jeżeli w ciągu roku podatkowego nastąpiło wygaśnięcie obowiązku podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości lub zaistniało zdarzenie, o którym mowa w ust. 3 (czyli opisane wyżej), organ podatkowy dokonuje zmiany decyzji, którą ustalono ten podatek.

Z kolei zgodnie z art. 5 ust. 4 ustawy o podatku rolnym, jeżeli w trakcie roku podatkowego las został zajęty na wykonywanie działalności gospodarczej innej niż działalność leśna lub po zaprzestaniu wykonywania tej działalności przywrócono działalność leśną, albo z innych powodów jego powierzchnia uległa zmniejszeniu lub zwiększeniu – kwota należnego podatku leśnego ulega obniżeniu lub podwyższeniu, poczynając od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiła ta zmiana. Stosownie do postanowień art. 6 ust. 5 tej ustawy, jeżeli w trakcie roku podatkowego nastąpiło wygaśnięcie obowiązku podatkowego w zakresie podatku leśnego lub zaistniały

zmiany, o których mowa w art. 5 ust. 4 (czyli opisane wyżej), organ podatkowy dokonuje zmiany decyzji, którą ustalono ten podatek.

Natomiast zgodnie z 6a ust. 4 ustawy o podatku rolnym, jeżeli w ciągu roku podatkowego grunty gospodarstwa rolnego zostały zajęte na prowadzenie innej działalności gospodarczej niż działalność rolnicza lub po zaprzestaniu prowadzenia tej działalności przywrócono na tych gruntach działalność rolniczą albo z innych powodów powierzchnia uległa zmniejszeniu lub zwiększeniu, kwota należnego podatku rolnego ulega obniżeniu lub podwyższeniu, poczynając od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiła ta zmiana. Zgodnie z art. 6a ust. 7 tej ustawy, jeżeli w ciągu roku podatkowego nastąpiło wygaśnięcie obowiązku podatkowego w podatku rolnym lub zaistniały zmiany, o których mowa w ust. 4 (czyli opisane wyżej), organ podatkowy dokonuje zmiany decyzji, którą ustalono ten podatek.

## **15. STWIERDZENIE WYGAŚNIĘCIA DECYZJI WYDANEJ PRZEZ SAMORZĄDOWY ORGAN PODATKOWY**

Stwierdzenie wygaśnięcia decyzji wiąże się z kwestią kontroli wykonania decyzji podatkowej oraz wprowadza wyjątek od zasady trwałości decyzji ostatecznych.

Zgodnie z art. 258 § 1 pkt 1 o.p., organ podatkowy, który wydał decyzję w pierwszej instancji, stwierdza jej wygaśnięcie, jeżeli stała się bezprzedmiotowa. Nie jest podstawą do stwierdzenia wygaśnięcia decyzji wymierzającej podatek od nieruchomości, z powodu bezprzedmiotowości, zniszczenie budynku, albowiem art. 6 ust 8 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nakazuje w takim przypadku dokonanie zmiany decyzji (patrz pkt 14).

Na podstawie art. 258 § 1 pkt 3 o.p., organ podatkowy, który wydał decyzję w pierwszej instancji, stwierdza jej wygaśnięcie, jeżeli strona nie dopełniła przewidzianych w tej decyzji lub w przepisach prawa podatkowego warunków uprawniających do skorzystania z ulg. Organ podatkowy stwierdza wygaśnięcie decyzji w drodze decyzji. Zgodnie z art. 3 pkt 6 o.p., pod pojęciem ulgi podatkowej rozumie się przewidziane w przepisach prawa podatkowego zwolnienia, odliczenia, ob-

niżki albo zmniejszenia, których zastosowanie powoduje obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku.

W szczególności należy wskazać, że warunki uprawniające do skorzystania z ulgi, które musi spełnić podatnik, przewiduje między innymi art. 12 ust. 1 pkt 4 lit. c ustawy o podatku rolnym, zgodnie z którym zwalnia się od podatku rolnego grunty przeznaczone na utworzenie nowego gospodarstwa rolnego lub powiększenie już istniejącego do powierzchni nieprzekraczającej 100 ha, wchodzące w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa, objęte w trwałe zagospodarowanie. W myśl art. 12 ust. 8 tej ustawy, za trwałe zagospodarowanie uważa się objęcie gruntów w dzierżawę lub użytkowanie na okres nie krótszy niż 10 lat. W sytuacji, gdy nastąpi rozwiązanie przez rolnika umowy dzierżawy przed upływem 10 lat, podatnik traci zwolnienie przewidziane w art. 12 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku rolnym. natomiast organ podatkowy jest zobowiązany stwierdzić wygaśnięcie decyzji o przyznaniu ulgi na podstawie art. 258 § 1 pkt 3 o.p. Konsekwencją tego faktu będzie obowiązek ustalenia przez organ podatkowy podatku rolnego od gruntów, które były pierwotnie objęte decyzją przyznającą zwolnienie.

W tym przypadku decyzja stwierdzająca wygaśnięcie decyzji wywołuje skutki prawne od dnia doręczenia decyzji, której wygaśnięcie się stwierdza. Oznacza to, że decyzja taka ma charakter deklaratoryjny, formalnie jedynie potwierdzający fakt niedopełnienia przez podatnika przewidzianych w decyzji lub w przepisach prawa podatkowego warunków uprawniających do skorzystania z ulg.

## **16. CZYNNOSCI SPRAWDZAJĄCE DOKONYWANE PRZEZ SAMORZĄDOWY ORGAN PODATKOWY**

Czynności sprawdzające mają na celu sprawdzenie terminowości składania deklaracji, wpłacania zadeklarowanych podatków, stwierdzenie formalnej poprawności deklaracji oraz ustalenie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności ze złożonymi deklaracjami. W ramach czynności sprawdzających organ podatkowy uzyskał uprawnienie do dokonywania korekt deklaracji oraz do żądania złożenia deklaracji przez podatnika, który zaniechał tego obowiązku.

Przepisy te odnoszą się do korygowania oraz żądania od podatników deklaracji w podatku od nieruchomości, rolnym, leśnym i od środków transportowych, w tym również do informacji składanych przez podatników będących osobami fizycznymi, w wyżej wymienionych podatkach<sup>35</sup>.

Zasady korekty deklaracji podatkowej z inicjatywy organu podatkowego określone zostały w przepisach regulujących czynności sprawdzające, wśród których najistotniejszą rolę odgrywają art. 274 i art. 274a § 2 o.p. Zgodnie z art. 274 § 1 o.p., w razie stwierdzenia, że deklaracja zawiera błędy rachunkowe lub inne oczywiste omyłki bądź że wypełniono ją niezgodnie z ustalonymi wymaganiami, organ podatkowy w zależności od charakteru i zakresu uchybień koryguje deklarację, dokonując stosownych poprawek lub uzupełnień, jeżeli zmiana wysokości zobowiązania podatkowego, kwoty nadpłaty, kwoty zwrotu podatku lub wysokości straty w wyniku tej korekty nie przekracza kwoty 1.000 zł lub też zwraca się do składającego deklarację o jej skorygowanie oraz złożenie niezbędnych wyjaśnień, wskazując przyczyny, z powodu których informacje zawarte w deklaracji podaje się w wątpliwość. W przypadku, gdy organ podatkowy samodzielnie koryguje deklarację złożoną przez podatnika, uwierzytelnia kopię skorygowanej deklaracji, a następnie doręcza ją podatnikowi wraz z informacją o związanej z korektą deklaracji zmianie wysokości zobowiązania podatkowego, kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku lub wysokości straty bądź informację o braku takich zmian. Na tak dokonaną korektę podatnik może wnieść sprzeciw do organu, który dokonuje korekty, w terminie 14 dni od dnia doręczenia uwierzytelnionej kopii skorygowanej deklaracji. Wniesienie sprzeciwu anuluje korektę. W razie niewniesienia sprzeciwu w terminie, korekta deklaracji dokonana przez organ podatkowy wywołuje skutki prawne jak korekta deklaracji złożona przez podatnika<sup>36</sup>.

35 Zob. też M. Popławski, *Korekta deklaracji i informacji w podatkach lokalnych*, (w:) *Gospodarka budżetowa jednostek samorządu terytorialnego*, (red.) W. Miemiec, Wrocław 2006, s. 381 i n.

36 Zob. M. Popławski, *Korekta deklaracji i informacji podatkowych z inicjatywy wójta, burmistrza (prezydenta miasta) – wybrane zagadnienia*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2006, nr 9, s. 15 i n.

Organ podatkowy może zażądać złożenia wyjaśnień w sprawie przyczyn niezłożenia deklaracji lub wezwać do jej złożenia, jeżeli deklaracja nie została złożona mimo takiego obowiązku, do czego uprawnia go art. 274a § 1 o.p. Ponadto w razie wątpliwości co do poprawności złożonej deklaracji, organ podatkowy na podstawie art. 274a § 2 o.p. może wezwać do udzielenia, w wyznaczonym terminie, niezbędnych wyjaśnień lub uzupełnienia deklaracji, wskazując przyczyny podania w wątpliwość rzetelności danych w niej zawartych.

W przypadku natomiast, gdy pomimo istnienia takiego obowiązku podatnik zaniechał złożenia deklaracji, organ podatkowy może na podstawie art. 274a § 1 o.p. zażądać złożenia wyjaśnień w sprawie przyczyn niezłożenia deklaracji lub wezwać do jej złożenia. Działania podejmowane w trybie art. 274a § 1 i 2 o.p. mogą być realizowane bez konieczności wszczęcia postępowania poprzez doręczenie postanowienia lub też upoważnienia. Uprawnienia organu wynikające z art. 274a o.p. mają zatem wyjątkowy charakter i są właściwe tylko dla trybu czynności sprawdzających.

Zgodnie z art. 280 o.p. w sprawach nieuregulowanych w dziale V. poświęconym czynnościom sprawdzającym, stosuje się odpowiednio, między innymi, przepisy rozdziału 6 działu IV dotyczące wezwań. Wydaje się jednak, że uprawnienia organu podatkowego przewidziane w art. 274a § 2 o.p. nie są tak szerokie jak określone w art. 155 § 1 o.p. W toku czynności sprawdzających organ podatkowy nie może skorzystać z katalogu uprawnień zawartych w tym przepisie. Odpowiednie zastosowanie przepisów o wezwaniach ogranicza się bowiem tylko do spraw nieuregulowanych w dziale V, co oznacza, że przy częściowym uregulowaniu danej instytucji prawnej w przepisach zawierających odesłanie możliwe jest ich uzupełnienie w zakresie nieuregulowanym. Treść art. 274a § 2 o.p. reguluje w sposób zupełny przedmiotowy i podmiotowy zakres uprawnień organu podatkowego, brak jest natomiast regulacji co do technicznych zasad dokonywania wzywania, które to reguły należy zaczerpnąć właśnie z przepisów poświęconych wezwaniom. Ponadto odpowiednie stosowanie przepisów oznacza, że organy podatkowe w toku czynności sprawdzających winny stosować regula-

cje odnoszące się do postępowania podatkowego przy uwzględnieniu specyfiki czynności sprawdzających<sup>37</sup>.

Mając na uwadze powyższe rozważania, należy dojść do wniosku, że organy podatkowe, powołując się na art. 155 § 1 o.p. w toku czynności sprawdzających, nie mogą wzywać podatników do składania wyjaśnień w zakresie wykraczającym poza kwestie odnoszące się bezpośrednio do celu tych czynności, a określonych w art. 272 o.p.

## **17. KONTROLA PODATKOWA PROWADZONA PRZEZ SAMORZĄDOWE ORGANY PODATKOWE**

Na wstępie należy wskazać, że w zakresie kontroli podatkowej przedsiębiorców pierwszorzędne znaczenie mają regulacje ujęte w ustawie z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej<sup>38</sup>.

Zgodnie z art. 77 ust. 1 u.s.d.g., kontrola działalności gospodarczej przedsiębiorców przeprowadzana jest na zasadach określonych w niniejszej ustawie, chyba że zasady i tryb kontroli wynikają z bezpośrednio stosowanych przepisów powszechnie obowiązującego prawa wspólnotowego albo z ratyfikowanych umów międzynarodowych. Nadto w zakresie nieuregulowanym w rozdziale 5, „Kontrola działalności gospodarczej przedsiębiorcy”, stosuje się przepisy ustaw szczególnych.

Szereg zmian w odniesieniu do kontroli działalności gospodarczej przedsiębiorców wprowadziła ustawa z 19 grudnia 2008 r. o zmianie ustawy o swobodzie działalności gospodarczej oraz o zmianie niektórych innych ustaw<sup>39</sup>.

Najważniejszą „nowością” dotyczącą zasad prowadzenia kontroli wobec przedsiębiorców jest uregulowana w art. 79 u.s.d.g. instytucja „zawiadomienia przedsiębiorcy o zamiarze wszczęcia kontroli”. Zauważyć należy, że od 1 stycznia 2009 r. podobne rozwiązanie wprowadzone zostało w przepisach regulujących zasady wykonywania kontroli podatkowej w Ordynacji podatkowej. Z uwagi jednak na brzmie-

37 Z uzasadnienia wyroku NSA z dnia 30 czerwca 2005 r., sygn. akt I FSK 296/2005, niepublikowany.

38 T. jedn.: Dz.U. z 2007 r. Nr 155, poz. 1095 ze zm., zwana dalej: u.s.d.g.

39 Dz.U. z 2009 r. Nr 18, poz. 97.

nie art. 77 ust. 2 u.s.d.g., w tego typu kontrolach prowadzonych wobec przedsiębiorcy pierwszeństwo powinny znajdować przepisy u.s.d.g. Instytucja zawiadomienia przedsiębiorcy o zamiarze wszczęcia kontroli nie ma charakteru bezwzględnie i zarówno ustawa o swobodzie działalności gospodarczej, jak też Ordynacja podatkowa przewidują od niej wyjątki.

Kolejnym istotnym nowym rozwiązaniem jest instytucja sprzeciwu (art. 84c ust. 1–16 u.s.d.g.). Dotychczas przedsiębiorcy nie dysponowali samodzielnymi środkami zaskarżenia na podejmowane wobec nich niezgodnie z prawem czynności kontrolne. Obecnie mogą w formie pisemnej wnieść do organu kontroli sprzeciw dotyczący: naruszenia zasad wszczęcia kontroli (art. 79–79b u.s.d.g.); wykonywania czynności kontrolnych, wbrew wymogom, pod nieobecność kontrolowanego lub osób, które go reprezentują (art. 80 ust.1 i 2 u.s.d.g.); naruszenia zakazu jednoczesnego prowadzenia kilku kontroli (art. 82 ust. 1 u.s.d.g); przekroczenia limitu czasu trwania kontroli (art. 83 ust. 1 u.s.d.g.).

Wniesienie sprzeciwu uruchamia postępowanie instancyjne. Ponadto do postępowań w sprawie wniesionego sprzeciwu lub zażalenia na postanowienie wydane w następstwie rozpatrzenia sprzeciwu, w zakresie nieuregulowanym stosuje się przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego<sup>40</sup>. Konsekwencją takiego stanu rzeczy jest kontrola sądownoadministracyjna postanowienia wydanego w następstwie rozpatrzenia sprzeciwu. W praktyce będziemy mieli tu jednak do czynienia *de facto* z sądową kontrolą czynności wszczęcia kontroli podatkowej oraz czynności podejmowanych przez kontrolujących w toku tej kontroli. W literaturze wskazano zastrzeżenia co do pogodzenia z konstytucyjną zasadą równości wobec prawa (art. 32 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej<sup>41</sup>) przyznanie tylko przedsiębiorcom prawa do wnoszenia sprzeciwu na czynności kontrolne<sup>42</sup>. Zauważyć jednak należy, że owo ograniczenie, jak się wydaje, nie wyklucza poddania sądowej kontroli poszczególnych czynności podejmowanych przez kon-

40 Ustawa z dnia z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (t. jedn.: Dz.U. z 2000 r. Nr 98, poz. 1071 ze zm.).

41 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.).

42 W. Stachurski, Nowe zasady kontroli działalności gospodarczej przedsiębiorców, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2009, (w druku).

trolujących w toku kontroli podatkowej prowadzonej w stosunku do kontrolowanego niebędącego przedsiębiorcą, o ile czynności te zaliczyć można do katalogu innych niż decyzje i postanowienia aktów lub czynności z zakresu administracji publicznej dotyczących uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa (art. 3 § 2 pkt 4 ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnym<sup>43</sup>).

Zasadą jest, że kontrola podatkowa jest przeprowadzana na podstawie imiennego upoważnienia udzielonego przez określony podmiot, pracownikom urzędu gminy (miasta), starostwa lub urzędu marszałkowskiego. W przypadku kontroli podatków samorządowych zgodnie z art. 283 § 1 pkt 2 o.p., podmiotami tymi są wójt, burmistrz (prezydenta miasta), starosta lub marszałek województwa lub osoba zastępująca wójta, burmistrza (prezydenta miasta), starostę lub marszałka województwa albo skarbnik jednostki samorządu terytorialnego. Należy podkreślić, że kontrola podatkowa przeprowadzona na podstawie upoważnienia udzielonego przez podmiot nieuprawniony nie wywołuje żadnych skutków prawnych i nie może być podstawą innych czynności organu podatkowego<sup>44</sup>.

Ustalenie podstawy opodatkowania w podatku rolnym, leśnym oraz w podatku od nieruchomości wiąże się często z koniecznością dokonania oględzin terenu, budynku lub lokalu mieszkalnego podatnika. W toku kontroli podatkowej kontrolujący mają prawo wstępu na teren, do budynku lub lokalu mieszkalnego kontrolowanego w celu dokonania oględzin, zgodnie z art. 288 § 1 o.p., między innymi, jeżeli zostały one wskazane jako miejsce wykonywania działalności gospodarczej lub jako siedziba kontrolowanego oraz jeżeli jest to niezbędne dla ustalenia lub określenia wysokości zobowiązania podatkowego lub podstawy opodatkowania. Zasadą jest, iż czynności te dokonywane są za zgodą kontrolowanego. W razie braku takiej zgody czynności przeprowadzane są po uzyskaniu, na wniosek organu podatkowego, zgody prokuratora rejonowego. Organ podatkowy winien zatem wystąpić o uzyskanie takiej zgody od prokuratora, która udzielana jest w formie postanowienia. Po uzyskaniu zgody, przed przystąpieniem do

43 Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnym (Dz.U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.).

44 Wyrok WSA z dnia 5 maja 2005 r., sygn. akt I SA/Wr 986/03, POP 2006, nr 2, poz. 26.



tych czynności kontrolowanemu okazuje się postanowienie prokuratora o wyrażeniu na nie zgody. Godne uwagi jest podkreślenie, że dokonanie oględzin w wyżej wymienionym zakresie nie jest możliwe w toku czynności sprawdzających.

Zgodnie z art. 286 § 1 pkt 4 o.p., kontrolujący, w zakresie wynikającym z upoważnienia, są w szczególności uprawnieni do żądania udostępniania akt, ksiąg i wszelkiego rodzaju dokumentów związanych z przedmiotem kontroli oraz do sporządzania z nich odpisów, kopii, wyciągów, notatek, wydruków i udokumentowanego pobierania danych w formie elektronicznej. Zasady ustalania podstawy opodatkowania budowli i ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, które nawiązują do wartości, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, stanowią podstawę obliczania amortyzacji, co wynika z art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Nieodzwonne zatem może okazać się udostępnienie samorządowemu organowi podatkowemu dokumentacji, w której zawarte są dane dotyczące podstawy obliczania amortyzacji i wysokości odpisów amortyzacyjnych. Natomiast na podstawie art. 286 § 1 pkt 4 o.p. samorządowy organ podatkowy uzyskał uprawnienie do udostępnienia ww. dokumentacji.

Przebieg kontroli kontrolujący dokumentuje w protokole. Zgodnie z art. 290 § 2 pkt 6a i 7 o.p., protokół kontroli zawiera, między innymi, ocenę prawną sprawy będącej przedmiotem kontroli oraz pouczenie o prawie złożenia zastrzeżeń lub wyjaśnień oraz prawie złożenia korekty deklaracji. Brak oceny prawnej w protokole oprócz naruszenia art. 290 § 2 o.p. stoi w sprzeczności z art. 121 § 2 o.p. przewidującym zasadę informowania i wyjaśniania o przepisach prawa podatkowego pozostających w związku z przedmiotem postępowania. Pouczenie o prawie złożenia korekty deklaracji nawiązuje do uprawnienia wynikającego z art. 81b § 1 pkt 2 lit. a o.p., zgodnie z którym uprawnienie do skorygowania deklaracji, które ulega zawieszeniu na czas trwania kontroli podatkowej w zakresie objętym kontrolą, przysługuje nadal po zakończeniu kontroli podatkowej. Oznacza to, że w podatkach, w których zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa, stwierdzenie w toku kontroli podatkowej nieprawidłowości w zakresie samoobliczenia do-

konanego przez podatnika nie zawsze będzie wiązało się z koniecznością wszczęcia przez organ podatkowy jurysdykcyjnego postępowania podatkowego celem określenia zobowiązania w prawidłowej wysokości. Obecnie podatnik, o ile zgadza się ze stanowiskiem organu podatkowego, jest uprawniony do skorygowania deklaracji podatkowej, także po zakończeniu kontroli podatkowej. Niewątpliwą korzyścią takiego rozwiązania jest ekonomika postępowania oraz wykluczenie odpowiedzialności karnej skarbowej podatnika.