

ИЗБРАННЫЕ ПРОБЛЕМЫ ОБЖАЛОВАНИЯ РЕШЕНИЙ В ПОЛЬСКОМ НАЛОГОВОМ ПРОЦЕССЕ НА ПРИМЕРЕ ИССЛЕДОВАНИЙ, ПРОВЕДЁННЫХ СРЕДИ РАБОТНИКОВ ГМИННЫХ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ (ВОЙТОВ, БУРГОМИСТРОВ, ПРЕЗИДЕНТОВ)

Славомир Преснарлович

*Кандидат юридических наук, адъюнкт
на Кафедре публичных финансов
и финансового права юридического
факультета Университета в Белостоке*

1. ОБЩИЕ ЗАМЕЧАНИЯ

В судебном налоговом производстве действует принцип двухинстанционного производства (ст. 127 Положения о налогах –далее сокращ. пон). Этот принцип, благодаря своему уполномочию в ст. 78 Конституции РП, является важной гарантией, а также средством защиты прав и свобод сторон производства.¹ Это обозначает, что сторона налогового производства недовольна решением органа первой инстанции, может обратиться в налоговый орган высшей инстанции с жалобой в течение четырнадцати (семи) дней со дня вручения решения (постановления) с целью рассмотрения своего дела. Обжалование решения налогового органа первой инстанции может быть подано только в одну высшую инстанцию (ст. 220 пон). В свою очередь, обжалование решения, изданного в ходе производства может произойти тогда, когда это предусмотрено в пон (ст. 236 пон). Постановления, на которые не может быть подана жалоба, сторона может опротестовать только в обжаловании решения (ст. 237 пон).

1 См. В. Скрыдло, Конституция Республики Польша. Практические комментарии, Варшава 2007, с. 75; (Zob. W. Skrzydło, Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Praktyczne komentarze, Warszawa 2007, s. 75).

В производстве по обжалованию (жалобе) можем выделить два вида субъектов: органы первой инстанции (налоговые органы и органы казначейского (финансового) контроля, а также сторону производства (также другие субъекты). К органам первой инстанции зачисляем налоговые органы²: заведующий (начальник) казначейского (финансового) управления, заведующий (начальник) таможни, войт (бугомистр, президент), староста или маршал воеводства, Министр финансов, директор казначейской (финансовой) палаты, директор таможенной палаты, самоуправленческая коллегия по делам об обжаловании решений, а также органы казначейского (финансового) контроля: Министр финансов, Генеральный инспектор казначейского (финансового) контроля и директор управления казначейского (финансового) контроля. Совет Министров обладает особенными компетенциями предоставлять путём распоряжения правомочия налоговых органов некоторым перечисленным институтам и учреждениям, если это обосновано защитой государственной тайны и требованиями государственной безопасности (ст. 13а пон).³ Решение органа первой инстанции может обжаловать (опротестовать) сторона (ст. 220 пон), а также другие субъекты.

В модели такого производства можем выделить две фазы⁴: **(I) производство по обжалованию (жалоба) в налоговом органе первой инстанции**, а также **(II) производство по обжалованию (жалоба) в вышестоящем налоговом органе**. Такое деление, как правильно отмечает Б. Адамьяк, вытекает из сути нормативного представления процедуры внесения обжалования (жалобы) налоговых решений (ст. 223 пон).⁵ Как обжалование налогового решения, так и жалоба на налоговое постановление подаётся через посредство органа, который вынес решение. **Обжалование и жалоба** зачисляются к обычновенным средствам обжалования в налоговом про-

2 Систематику налоговых органов описывает Р. Довгер, [в:] Л. Этель, Р. Довгер, Г. Лишевски, М. Поплавски, С. Преснарлович, Налоговое право, Варшава 2008, с. 114 и след.; (Systematykę organów podatkowych omawia R. Dowgier, [w:] L. Etel, R. Dowgier, G. Liszewski, M. Popławski, S. Presnarowicz, Prawo podatkowe, Warszawa 2008, s. 114 i n.).

3 Законодатель в этом месте перечисляет начальников Агентства разведки, Агентства внутренней безопасности, Центрального антикоррупционного бюро, Службы военной разведки, а также Службы военной контрразведки. До сих пор Совет Министров не воспользовался полагающимися правомочиями (Ustawodawca wymienia tu szefów: Agencji Wywiadu, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Centralnego Biura Antykorupcyjnego, Służby Wywiadu Wojskowego oraz Służby Kontrwywiadu Wojskowego. Dotychczas Rada Ministrów nie skorzystała z przysługującego jej uprawnienia).

4 Такая модель представления производства по обжалованию решений была предложена в доктрине права Б. Адамьяк [в:] А. Адамьяк, Я. Борковски, Административное и судебно-административное производство, Варшава 2009, с. 269 и след.; (Taki model ujęcia postępowania odwoławczego został w doktrynie prawa zaproponowany przez B. Adamiak, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, Postępowanie administracyjne i sądownoadministracyjne, Warszawa 2009, s. 269 i n.).

5 Там же.

изводстве, так как полагаются разрешениям неокончательным.⁶ Обжалование является самым часто применяемым субъектами налого-правовых отношений средством защиты их интересов. Одновременно это средство контроля и самоконтроля решений, издаваемых органом первой инстанции.

Сторона налогового производства обжалует (подаёт жалобу) в вышестоящий налоговый орган в течение четырнадцати (семи) дней со дня вручения решения (постановления). Изданное в ходе производства решение можно обжаловать, если такое предусматривает пон (ст. 236 пон). На основе ст. 222 пон в связи со ст. 239 пон обжалование (жалоба) решения (постановления) органа первой инстанции должно совмещать в себе: **(1) возражения против решения, (2) определять суть и объём требования, являющегося предметом обжалования, а также возможно (3) указывать доказательства, обосновывающие это требование.** В судебной практике обращается особенное внимание на обязанности жалобщиков, вытекающие из этого урегулирования. В определении от 7 мая 1993 г. Высший административный суд (далее сокращ. ВАС) подчёркивал, что «обжалование в налоговом производстве не может являться простым выражением недовольства решением, но должно иметь три существенных элемента, т.е. возражения предъявляемые решению казначейского (финансового) управления (сейчас начальника казначейского управления – от автора), определять объём и вид изменений, которые должны быть внесены в решение, а также обоснование возражений и требования привлечь доказательства».⁷ Первый и второй из перечисленных здесь элементов этого средства обжалования имеет обязательный характер. Третья опора обжалования (жалобы) по сути имеет черты факультативности. Не всегда существует возможность указать доказательства, особенно тогда, когда спор с органами первой инстанции продолжается в области толкования законоположений. Главной целью работы при внесении средства обжалования, которым является обжалование (жалоба) является отмена налогового решения (постановления), а также рассмотрение дела по существу. Поэтому субъект, составляющий обжалование должен логично и сжато сформулировать **возражения против обжалуемому разрешению.** Возражения

6 Для опровержения окончательных решений служат т. наз. чрезвычайные порядки (возобновление налогового производства; подтверждение недействительности решения; изменение или отмена решения); (Do obalania rozstrzygnięć ostatecznych służą tzw. tryby nadzwyczajne (wznowienie postępowania podatkowego; stwierdzenie nieważności decyzji; zmiana bądź uchylenie decyzji).

7 См. Определение ВАС от 7 мая 1993 г, шифр SA/Po 2180/92, Glosa 1995, № 3, поз.. 11 с примечаниями Н. Гайль; (Zob. wyrok NSA z dnia 7 maja 1993 r., sygn. akt SA/Po 2180/92, Glosa 1995, nr 3, poz. 11 z glosą N. Gajl).

могут касаться как положений материального права, так и положений процессуального права.⁸ Обжалование (жалоба) должно также **определять суть и объём требования**, являющегося предметом обжалования (жалобы). Пользующийся средством обжалования должен сформулировать свои ожидания, направленные в орган обжалования. Суть и объём требования следует формулировать способом близким к положениям ст. 233 § 1 п. 2 и 3, §2 и §3 пон (правовые основы решений органов обжалования). Стоит подчеркнуть, что не всегда существует возможность хотя бы только **указывать на доказательства**. Такое бывает тогда, когда спор с органами продолжается на фоне толкования законоположений. В таких случаях не надо этого элемента обжалования воспринимать как обязательного. Доказательство обосновывающее обжалование (жалобу) может указываться, но здесь не появляется безусловная обязанность. В ситуации, когда обжалование (жалоба) не имеет какого-либо из существенных элементов, т. е. возражений против решения (постановления) или не определяет сути и объёма требования, являющегося предметом обжалования (жалобы), орган первой инстанции (через его посредство подаётся обжалование, жалоба) вызывает жалобщика устранить недостатки в течение 7 дней вместе с разъяснением, что неисполнение этого условия повлечёт за собой оставление жалобы без рассмотрения. Неисполнение этого условия стороной производства приведёт к тому, что налоговый орган обжалования вынесет постановление об оставлении обжалования (жалобы) без рассмотрения, которое не подлежит обжалованию, только жалобе в административный суд. Постановление по данному делу является окончательным (ст. 228 § 1 п. 3 и § 2 пон).

2. Представление результатов исследований, проведённых среди работников гминных налоговых органов (войтов, бугомистров, президентов)

Автор настоящей статьи в период от января до февраля 2011 года провёл анкетные исследования на территории Республики Польша среди 366 работников гминных и городских управлений, исполняющих задания гминных налоговых органов (войтов, бугомистров, президентов). Решения войтов, бугомистров, президентов подлежат обжалованию (жалобе) в орган обжалования, т.е. самоуправленческую коллегию по делам об жало-

8 Примеры формулированных возражений на практике: см. С. Преснарвич, Налоговые процессуальные документы, Варшава 2005, с. 134-150; (Przykłady formułowanych zarzutów w praktyce: zob. S. Presnarowicz, Podatkowe pisma procesowe, Warszawa 2005, s. 134-150).

вании решений.⁹ Дифференциация с точки зрения занятости работника в данного вида гмине (городе) представлялась следующим образом:

1. Вы как работник работаете в:

Статистики		
1. Вы как работник работаете в:		
N	Действительно	366
	Отсутствие данных	1

1. Как работник вы работаете в:		Частота	Процент	Процент действительных	Процент кумулированный
Действительные	Сельской гмине	216	58,9	59,0	59,0
	Гмине типа сельско-городской	91	24,8	24,9	83,9
	Городской гмине	59	16,1	16,1	100,0
	Всего	366	99,7	100,0	
Отсутствие данных	99,00	1	0,3		
Всего		367	100,0		

В схеме отдельных воеводств Республики Польша, из всех 16 воеводств, приняли участие следующие виды отдельных представителей из 13 воеводств:

⁹ Сейчас в Республике Польша действует 49 самоуправленческих коллегий по делам об обжаловании решений, соответственно в каждом бывшем (до реформы) воеводстве; (Aktualnie w Rzeczpospolitej Polskiej funkcjonuje 49 samorządowych kolegiów odwoławczych, odpowiednio w każdym byłym województwie przed reformą).

Статистики		
1. Вы как работник работаете в:		
N	Действительно	301
	Отсутствие данных	66

1. Вы как работник работаете в:		Частота	Процент	Процент действительных	Процент кумулированный
Действительные	Воеводство нижнесилезское	27	7,4	9,0	9,0
	Воеводство куявско-поморское	24	6,5	8,0	16,9
	Воеводство люблинское	9	2,5	3,0	19,9
	Воеводство любуское	3	0,8	1,0	20,9
	Воеводство мазовецкое	23	6,3	7,6	28,6
	Воеводство опольское	20	5,4	6,6	35,2
	Воеводство подкарпатское	25	6,8	8,3	43,5
	Воеводство подляское	44	12,0	14,6	58,1
	Воеводство поморское	1	0,3	0,3	58,5
	Воеводство силезское	27	7,4	9,0	67,4
	Воеводство свентокшиское	7	1,9	2,3	69,8
	Воеводство варминско-мазурское	47	12,8	15,6	85,4
	Воеводство великопольское	44	12,0	14,6	100,0
	Всего	301	82,0	100,0	
Отсутствие данных	99,00	66	18,0		
Всего		367	100,0		

Следующий вопрос, поставленный в рамках исследовательского опроса касался следующей проблемы:

2. Вы в рамках своих обязанностей подготавливаете налоговые дела с целью передачи в самоуправленческую коллегию (по делам об обжаловании решений) обжалований решений войтов (бугомистров, президентов), принесённых сторонами (их представителями)?

Статистики		
2. Вы в рамках своих обязанностей подготавливаете налоговые дела с целью их передачи в самоуправленческую коллегию по делам об обжаловании решений?		
N	Действительные	364
	Отсутствие данных	3

2. Вы в рамках своих обязанностей подготавливаете налоговые дела с целью их передачи в самоуправленческую коллегию по делам об обжаловании решений?		Частота	Процент	Процент действительных	Процент кумулированный
Действительные	Да	344	93,7	94,5	94,5
	Нет	20	5,4	5,5	100,0
	Всего	364	99,2	100,0	
Отсутствие данных	99,00	3	0,8		
Всего		367	100,0		

Как вытекает из вышепредставленной таблицы, среди принимающих участие в исследованиях, 94,5% лиц в рамках своих служебных обязанностей подготавливало налоговые дела с целью их передачи в самоуправленческую коллегию по делам об обжаловании решений, принесённых сторонами (их представителями) обжалований решений войтов (бугомистров, президентов).

Одним из элементов изображающих модель обжалования польского налогового производства являются «формальные требования обжалования». На основе ст. 222 пон, обжалование решения налогового органа должно совмещать в себе:

- 1) Возражения против решения,
- 2) Определять суть и объём требования, являющегося предметом обжалования, а также
- 3) Указывать доказательства обосновывающие это требование.

Автор исследований спрашивал опрашиваемых:

3. Какие в принесённых сторонами (их представителями) обжалованиях налоговых решений возражения и нарушения материального права заявляют, т. е. какие называют положения, касающиеся отдельных налогов и местных сборов, которые по их мнению, были нарушены?

Статистики		
3. Заявляют ли стороны (их представители) в обжалованиях налоговых решений возражения и нарушения материального права?		
N	Действительные	355
	Отсутствие данных	12

3. Заявляют ли стороны (их представители) в обжалованиях налоговых решений возражения и нарушения материального права?		Частота	Процент	Процент действительных	Процент кумулированных
Действительные	Вообще	56	15,3	15,8	15,8
	Очень редко	107	29,2	30,1	45,9
	Редко	96	26,2	27,0	73,0
	Часто	72	19,6	20,3	93,2
	Очень часто	24	6,5	6,8	100,0
	Всего	355	96,7	100,0	
Отсутствие данных	99,00	12	3,3		
Всего		367	100,0		

Был поставлен также следующий вопрос:

4. Какие возражения и нарушения процессуального права заявляют стороны (их представители) в принесённых обжалованиях налоговых решений, т. е. какие положения касающиеся проводимого налогового производства из Положения о налогах?

Статистики		
4. В обжалованиях налоговых решений стороны (их представители) заявляют возражения, касающиеся процессуального права?		
N	Действительные	354
	Отсутствие данных	13

4. В обжалованиях налоговых решений стороны (их представители) заявляют возражения касающиеся процессуального права?		Частота	Процент	Процент действительных	Процент кумулированных
Действительные	Вообще	95	25,9	26,8	26,8
	Очень редко	100	27,2	28,2	55,1
	Редко	89	24,3	25,1	80,2
	Часто	58	15,8	16,4	96,6
	Очень часто	12	3,3	3,4	100,0
	Всего	354	96,5	100,0	
Отсутствие данных	99,00	13	3,5		
Всего		367	100,0		

Был поставлен также вопрос:

5. Определяют ли стороны (их представители) в обжалованиях налоговых решений суть и объём требования, являющегося предметом обжалования, например, заявляют ли об отмене решения, изменении решения?

Статистики		
5. Определяют ли стороны (их представители) в обжалованиях налоговых решений суть и объём требования?		
N	Действительные	356
	Отсутствие данных	11

5. Определяют ли стороны (их представители) в обжалованиях налоговых решений суть и объём требования?		Частота	Процент	Процент действительны	Процент кумулированный
Действительные	Да	332	90,5	93,3	93,3
	Нет	24	6,5	6,7	100,0
	Всего	356	97,0	100,0	
Отсутствие данных	99,00	11	3,0		
Всего		367	100,0		

Статистики		
5. Определяют ли стороны (их представители) в обжалованиях налоговых решений суть и объём требования?		
N	Действительные	294
	Отсутствие данных	73

5. Определяют ли стороны (их представители) в обжалованиях налоговых решений суть и объём требования?		Частота	Процент	Процент действительных	Процент кумулированный
Действительные	Вообще	4	1,1	1,4	1,4
	Очень редко	46	12,5	15,6	17,0
	Редко	50	13,6	17,0	34,0
	Часто	76	20,7	25,9	59,9
	Очень часто	94	25,6	32,0	91,8
	Не касается*	24	6,5	8,2	100,0
	Всего	294	80,1	100,0	
Отсутствие данных	99,00	73	19,9		
Всего		367	100,0		

* Категория „не касается» касается тех респондентов, которые на 5 вопрос ответили «НЕТ» (kategoria „nie dotyczy» odnosi się do tych respondentów, którzy w pytaniu 5 odpowiedzieli „NIE”).

Предметом исследования была также следующая проблема:

6. Указывают ли стороны (их представители) в обжалованиях налоговых решений доказательства, обосновывающие их требования, т. е., напр., предоставляют новые документы, заявляют о необходимости допроса свидетелей?

Статистики		
6. Указывают ли стороны (их представители) в обжалованиях налоговых решений доказательства, обосновывающие их требования?		
N	Действительные	358
	Отсутствие данных	9

6. Указывают ли стороны (их представители) в обжалованиях налоговых решений доказательства, обосновывающие их требования?		Частота	Процент	Процент действительных	Процент кумулированных
Действительные	Да	228	62,1	63,7	63,7
	Нет	130	35,4	36,3	100,0
	Всего	358	97,5	100,0	
Отсутствие данных	99,00	9	2,5		
Всего		367	100,0		

Статистики		
6. Указывают ли стороны (их представители) в обжалованиях налоговых решений доказательства, обосновывающие их требования?		
N	Действительные	347
	Отсутствие данных	20

6. Указывают ли стороны (их представители) в обжалованиях налоговых решений доказательства, обосновывающие их требования?		Частота	Процент	Процент действительных	Кумулированный процент
Действительные	Вообще	39	10,6	11,2	11,2
	Очень рдко	53	14,4	15,3	26,5
	Редко	49	13,4	14,1	40,6
	Часто	51	13,9	14,7	55,3
	Очень часто	25	6,8	7,2	62,5
	Не касается	130	35,4	37,5	100,0
	Всего	347	94,6	100,0	
Отсутствие данных	99,00	20	5,4		
Всего		367	100,0		

6. Указывают ли стороны (их представители) в обжалованиях налоговых решений доказательства, обосновывающие их требования?		Частота	Процент	Процент действительных	Процент кумулированный
Действительно	Вообще	39	10,6	11,2	11,2
	Очень редко	53	14,4	15,3	26,5
	Редко	49	13,4	14,1	40,6
	Часто	51	13,9	14,7	55,3
	Очень часто	25	6,8	7,2	62,5
	Не касается	130	35,4	37,5	100,0
	Всего	347	94,6	100,0	
Отсутствие данных	99,00	20	5,4		
Всего		367	100,0		

В случае, когда в обжаловании нет какого-либо из существенных элементов, т.е. возражений против решения или не определена суть и объём требования, являющегося предметом обжалования, налоговый орган первой инстанции (через посредство этого органа подаётся обжалование и он должен ответить на возражения в обжаловании) вызывает жалобщика устранить недостатки в течение 7 дней в соответствии со ст. 169 пп вместе с разъяснением, что неисполнение этого условия повлечёт за собой оставление обжалования без рассмотрения. Неустранение недостатков стороной производства должно вызвать то, что налоговый орган обжалования вынесет постановление об оставлении заявления без рассмотрения, которое не можно опротестовать, можно только подать жалобу в административный суд. Постановление по данному делу является окончательным (ст. 228 §1 п. 3 и § 2 пп).

В этом определителе появляется проблема: который из налоговых органов, орган первой инстанции (войт, бугомистр, президент) или орган обжалования (самоуправленческая коллегия по делам об обжаловании решений) должен исследовать формальные требования обжалования, предусмотренные в ст. 222 пп? Законодатель вообще эту проблему не урегулировал. По мнению автора настоящей статьи, в первую очередь налоговый

орган первой инстанции должен вызвать жалобщика в этом порядке.¹⁰ Такое мнение находит своё подтверждение также у других авторов.¹¹ Почему именно орган первой инстанции? Во-первых, потому, что через посредство этого органа подаётся обжалование в орган обжалования. Во-вторых, потому, что именно этот орган обладает правом воспользоваться институтом самоконтроля своего решения, предусмотренном в ст. 226 пон. Недостатки в этой области, обнаруженные в обжаловании, могут ограничивать применение самоконтроля собственного решения налоговым органом первой инстанции. В-третьих, налоговый орган первой инстанции передавая дело, обязан отнестись к представленным возражениям¹² и сообщить стороне о способе выражения отношения к ним.¹³ До какого времени орган первой инстанции может вызвать жалобщика? Нет никаких сомнений, что до момента передачи дела органу обжалования.

Однако на практике поведение налоговых органов первой инстанции (войтов, бугомистров, президентов) в вышепредставленной области реализации диспозиции ст. 169 пон в связи со ст. 222 пон очень разное. Это иллюстрируют, между прочим, полученные автором исследований ответы на следующие вопросы:

-
- 10 См. С. Преснарлович, [в:] Ц. Косиковски, Л. Этель (ред.), Р. Довгер, П. Петраш, М. Поплавски, С. Преснарлович, Положение о налогах. Комментарий, Варшава 2011, с. 1071 и след.; (Zob. S. Presnarowicz, [w:] C. Kosikowski, L. Etel (red.), R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Poplawski, S. Presnarowicz, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2011, s. 1071 i n.).
 - 11 См. П. Петраш, [в:] Ц. Косиковски, Л. Этель (ред.), Р. Довгер, П. Петраш, М. Поплавски, С. Преснарлович, Положение о налогах. Комментарий, Варшава 2011, с. 855 и след., а также Л. Гузек, Постановление о недопустимости отмены решения, "Налоговый монитор" 2001, № 3, с. 46 (Zob. P. Pietrasz, [w:] C. Kosikowski, L. Etel (red.), R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Poplawski, S. Presnarowicz, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2011, s. 855 i n. oraz L. Guzek, Postanowienie o niedopuszczalności odwołania od decyzji, „Monitor Podatkowy” 2001, Nr 3, s. 46).
 - 12 По моему мнению, законодатель ошибочно вводит обязанность выразить отношение только по отношению к «представленным доказательствам» - если действительно они указаны (Moim zdaniem błędnie w tym miejscu ustawodawca wprowadza obowiązek ustosunkowania się wyłącznie do „przedstawionych zarzutów” w odwołaniu pomijając pozostałe elementy odwołania – w tym oczywiście „wskazywanych dowodów” – jeśli zostały faktycznie wskazane).
 - 13 Такое содержание § 2 ст. 227 пон действует с 10 мая 2010 г. (ЖК № 57, поз. 355); (Taki zapis § 2 art. 227 o.p. obowiązuje od 10 maja 2010 r. (Dz.U. Nr 57, poz. 355)).

7. В случае отсутствия какого-либо из элементов обжалования, напр., возражений нарушения закона, Вы вызываете, чтобы восполнить недостатки в порядке ст. 169 Положения о налогах?

Статистики		
7. В случае отсутствия какого-либо из элементов обжалования, напр., возражений нарушения закона, Вы вызываете посетителей, чтобы восполнить недостатки в обжаловании?		
N	Действительные	351
	Отсутствие данных	16

7. В случае отсутствия какого-либо из элементов обжалования, напр., возражений нарушения закона, Вы вызываете посетителей, чтобы восполнить недостатки в обжаловании?		Частота	Процент	Процент действительных	Кумулированный процент
Действительных	Да	259	70,6	73,8	73,8
	Нет	92	25,1	26,2	100,0
	Всего	351	95,6	100,0	
Отсутствие данных	99,00	16	4,4		
Всего		367	100,0		

Статистики		
7. В случае отсутствия какого-либо из элементов обжалования, напр., возражений нарушения закона, Вы вызываете посетителей, чтобы восполнить недостатки в обжаловании?		
N	Действительные	294
	Отсутствие данных	73

7. В случае отсутствия какого-либо из элементов обжалования, напр., возражений нарушения закона, Вы вызываете посетителей, чтобы восполнить недостатки в обжаловании?		Частота	Процент	Процент действительных	Процент кумулированных
Действительные	Вообще	9	2,5	3,1	3,1
	Очень редко	46	12,5	15,6	18,7
	Редко	45	12,3	15,3	34,0
	Часто	57	15,5	19,4	53,4
	Очень часто	46	12,5	15,6	69,0
	Не касается	91	24,8	31,0	100,0
	Всего	294	80,1	100,0	
Отсутствие данных	99,00	73	19,9		
Всего		367	100,0		

Как вытекает из вышепредставленных анализов ответов на поставленные вопросы, большинство налоговых органов первой инстанции (войтов, бугомистров, президентов) исполняет обязанности, предусмотренные законодателем в ст. 169 пон в связи со ст. 222 пон (70,6%).

Наблюдения автора исследований показывают, что существуют реальные причины, также правового характера, что налоговые органы первой инстанции не вызывают жалобщика к устранению недостатков в порядке ст. 169 пон. Поводов такого действия (бездействия) этих субъектов, как кажется автору настоящей работы, может быть несколько. Чтобы определить эти поводы, нужно провести добавочные исследования.

Во-первых, у органа первой инстанции, согласно ст. 227 § 1 пон, 14 дней со дня получения обжалования для того, чтобы передать его вместе с документами органу обжалования. Если этого налогоовый орган не сделает в указанный срок, подвергается процессуальному обвинению неисполнения в срок своих обязанностей.

Во-вторых, несоблюдение срока (14 дней) передачи органом первой инстанции обжалования органу обжалования вызывает то, что в делах смысла *stricte* размерных, согласно ст. 54 § 1 п. 2 пон, не начисляются проценты за просрочку от следующего дня после истечения этого срока (материально-правовые последствия).

В-третьих, у органа первой инстанции остаётся меньше обязанностей, потому что в случае отсутствия в обжаловании возражений против решения, не должен на них отвечать.

3. Выводы

Вышепредставленные избранные проблемы обжалования решений в польском налоговом производстве, на примере исследований, проведённых среди работников гминных налоговых органов (войтов, бугомистров, президентов), уже указывают, по мнению автора настоящей статьи, на необходимость проведения изменений существующих правовых решений. Проведённые исследования имели вступительный характер (первая часть исследований). Только реализация очередного этапа планированных исследований (вторая часть исследований) позволит получить ответы на вопросы, что является причиной подтверждённого поведения налоговых органов первой инстанции в исполнении их обязанностей и правомочий в процедурах обжалования. После завершения всех исследований в этой области станет возможным указание направления изменений, даже представление подробных предложений изменения действующих законоположений в данной сфере.