

UNIwersytet w Białymstoku

Wydział Prawa



Łukasz Presnarowicz

KARA PORZĄDKOWA

W POLSKIM POSTĘPOWANIU PODATKOWYM

Rozprawa doktorska napisana

pod kierunkiem

prof. dr. hab. Leonarda Etela

BIAŁYSTOK 2024

SPIS TREŚCI

WYKAZ SKRÓTÓW.....	6
WPROWADZENIE	8
ROZDZIAŁ 1 OGÓLNA CHARAKTERYSTYKA KARY PORZĄDKOWEJ	16
1.1. Uwagi wprowadzające.....	16
1.2. Charakter prawny kary porządkowej	16
1.3. Cel stosowania kary porządkowej.....	24
1.4. Definicja kary porządkowej.....	27
1.5. Kara porządkowa w polskich przepisach proceduralnych	30
1.5.1 Uwagi wprowadzające	30
1.5.2. Kara porządkowa w polskiej procedurze cywilnej.....	31
1.5.3. Kara porządkowa w polskiej procedurze karnej	38
1.5.4. Kara porządkowa w polskiej procedurze administracyjnej	42
1.5.5. Porównanie kary porządkowej w k.p.c., k.p.k., k.p.a. oraz o.p.	44
ROZDZIAŁ 2 RYS HISTORYCZNY I EWOLUCJA REGULACJI PRAWNYCH DOTYCZĄCYCH KARY PORZĄDKOWEJ W SPRAWACH PODATKOWYCH W POLSCE	46
2.1. Uwagi wprowadzające	46
2.2. Kara porządkowa w ustawach podatkowych okresu międzywojennego	46
2.3. Kara porządkowa stosowana w ustawach podatkowych okresu powojennego i Polski Ludowej.....	56
2.4. Ewolucja przepisów dotyczących kary porządkowej w ordynacji podatkowej z 1997 r.	62
2.5. Modele stosowania kar porządkowych w ramach postępowania podatkowego	73
ROZDZIAŁ 3 OGÓLNA CHARAKTERYSTYKA KARY PORZĄDKOWEJ W POLSKICH PROCEDURACH PODATKOWYCH	74
3.1. Uwagi wprowadzające	74
3.2. Charakter prawny kary porządkowej w polskich procedurach podatkowych.....	74
3.3. Cel stosowania kary porządkowej w polskich procedurach podatkowych.....	77
3.4. Zakres podmiotowy stosowania kary porządkowej w polskim postępowaniu podatkowym	79
3.4.1. Uwagi wprowadzające	79
3.4.2. Strona postępowania	80
3.4.3. Pełnomocnik strony postępowania.....	85

3.4.4. Świadek.....	86
3.4.5. Biegły.....	88
3.4.6. Osoba trzecia.....	90
3.4.7. Uczestnik rozprawy	90
3.4.8. Osoba, której podatnik zlecił prowadzenie lub przechowanie ksiąg podatkowych lub dokumentów będących podstawą zapisów w tych księgach (biura rachunkowe).....	92
3.5. Zakres przedmiotowy stosowania kary porządkowej w polskim postępowaniu podatkowym.....	94
3.5.1. Uwagi wprowadzające	94
3.5.2. Zakres przedmiotowy wynikający z art. 262 § 1 o.p.....	94
3.5.2.1. Niestawienie się osobiście bez uzasadnionej przyczyny mimo zobowiązania przez organ podatkowy do osobistego stawiennictwa.....	97
3.5.2.2. Odmówienie lub niedokonanie w terminie wyznaczonym w wezwaniu złożenia wyjaśnień, zeznań, wydania opinii, okazania przedmiotu oględzin, przedłożenia tłumaczenia dokumentacji obcojęzycznej lub udziału w innej czynności	99
3.5.2.3. Odmowa okazania lub nieprzedstawienie w wyznaczonym terminie dokumentów, których obowiązek posiadania wynika z przepisów prawa, ksiąg podatkowych, dowodów księgowych będących podstawą zapisów w tych księgach.	104
3.5.2.4. Opuszczenie bez zezwolenia organu podatkowego miejsca przeprowadzenia czynności przed jej zakończeniem	109
3.5.3. Zakres przedmiotowy wynikający z art. 262 § 3 o.p.....	110
3.5.3.1. Uwagi wprowadzające.....	110
3.5.3.2. Bezzasadna odmowa okazania przedmiotu oględzin przez osoby trzecie	110
3.5.3.3. Niewłaściwe zachowanie uczestników rozprawy utrudniające jej prawidłowe przeprowadzenie.	111
3.5.3.4. Bezzasadna odmowa przez biuro rachunkowe okazania lub nieprzedstawienia w wyznaczonym terminie ksiąg rachunkowych lub dokumentów będących podstawą zapisów w tych księgach.....	112

ROZDZIAŁ 4 PROCEDURA NAKŁADANIA KARY PORZĄDKOWEJ W POLSKIM POSTĘPOWANIU PODATKOWYM..... 114

4.1. Uwagi wprowadzające	114
4.2. Władza dyskrecyjna w sprawie nałożenia kary porządkowej	114
4.3. Organ podatkowy właściwy w sprawie nałożenia kary porządkowej.....	124
4.4. Postępowanie w sprawie nałożenia kary porządkowej	128
4.5. Miarkowanie kary porządkowej	135
4.6. Obciążenie dodatkowymi kosztami postępowania podatkowego a kara porządkowa.....	137
4.7. Instytucje prawne ukierunkowane na uchylenie kary porządkowej	138
4.7.1. Uwagi wprowadzające	138
4.7.2. Zażalenie na postanowienie nakładające karę porządkową	139
4.7.3. Wniosek o uchylenie kary porządkowej	143
4.8. Instytucja przedawnienia a kara porządkowa.....	147
4.9. Środki przymusu jako kara porządkowa.....	148
4.10. Kara porządkowa w innych procedurach podatkowych	149

ROZDZIAŁ 5 PROBLEMY PRAKTYCZNE ZWIĄZANE ZE STOSOWANIEM KARY PORZĄDKOWEJ W POLSKIM POSTĘPOWANIU PODATKOWYM 153

5.1. Uwagi wprowadzające 153

5.2. Zagadnienia problematyczne związane z aspektami materialnymi kary porządkowej 153

5.2.1. Uwagi wprowadzające	153
5.2.2. Odmowa złożenia zeznań przez osobę fizyczną reprezentującą osobę prawną	154
5.2.3. Zastępowanie zeznań strony jej wyjaśnieniami	155
5.2.4. Zakres możliwej dokumentacji żądanej przez organ w trybie wezwania.....	158
5.2.5. Przekroczenie ustanowionego w zawiadomieniu zakresu kontroli podatkowej.....	160
5.2.6. Współpraca zobowiązanego z organem podatkowym i elastyczność organu podatkowego	161
5.2.7. Nałożenie kary porządkowej na kontrahenta strony postępowania.....	162
5.2.8. Wniosek o zmianę miejsca przeprowadzenia czynności a kara porządkowa	164
5.2.9. Złożenie wyjaśnień a obawa przed ujawnieniem tajemnicy przedsiębiorstwa.....	165
5.2.10. Odmowa złożenia zeznań przez małżonka osoby będącej reprezentantem osoby prawnej	166

5.3. Zagadnienia problematyczne związane z aspektami proceduralnymi kary porządkowej..... 167

5.3.1. Uwagi wprowadzające	167
5.3.2. Zaniechanie zastosowania środków przymusu z uwagi na możliwość ustalenia stanu faktycznego innymi środkami dowodowymi	168
5.3.3. Konieczność obligatoryjnego stosowania przez organ podatkowy kary porządkowej	170
5.3.4. Brak wskazania przesłanek nałożenia kary porządkowej	172
5.3.5. Brak wskazania okoliczności wpływających na wymiar kary porządkowej	173
5.3.6. Jednozdaniowe uzasadnienie postanowienia o nałożeniu kary porządkowej.....	173
5.3.7. Brak pouczenia w wezwaniu o możliwości nałożenia kary porządkowej.....	175
5.3.8. Powtórne nałożenie kary porządkowej	176
5.3.9. Bezprzedmiotowość postępowania podatkowego a kara porządkowa	176
5.3.10. Stwierdzenie bezprzedmiotowości postępowania podatkowego w trakcie postępowania zażaleniowego	177
5.3.11. Obliczenie terminu przedawnienia w zakresie kar porządkowych	178
5.3.12. Odpowiednie stosowanie do kar porządkowych terminów dotyczących przedawnienia	179
5.3.13. Konieczność wskazania naruszenia przepisów, które nastąpiło w związku z nieprzeprowadzeniem środka dowodowego	181
5.3.14. Możliwość zastosowania ulgi w zakresie kary porządkowej	183
5.3.15. Nałożenie kilku kar porządkowych jednego dnia	183

ROZDZIAŁ 6 KARA PORZĄDKOWA W PROCEDURACH PODATKOWYCH WYBRANYCH PAŃSTW EUROPEJSKICH..... 186

6.1. Uwagi wprowadzające 186

6.2. Kara porządkowa w postępowaniu podatkowym w Królestwie Niderlandów 186

6.3. Kara porządkowa w postępowaniu podatkowym w Republice Federalnej Niemiec 189

6.4. Kara porządkowa w postępowaniu podatkowym w Republice Austrii 192

6.5. Kara porządkowa w postępowaniu podatkowym w Republice Czeskiej 194

6.6. Kara porządkowa w postępowaniu podatkowym w Republice Słowacji 196

WNIOSKI.....	199
BIBLIOGRAFIA.....	211
Akty prawne	211
Literatura	215
Orzecznictwo	231
Inne.....	235
WYKAZ TABEL.....	236

Wykaz skrótów

A.O.	- niemiecka Ordynacja podatkowa z dnia 1 października 2002 r. (BGBl. I s. 3866; 2003 I s. 61 ze zmianami) (<i>Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002</i>)
a.w.b.	- niderlandzka ustawa z dnia 4 czerwca 1992 r. Ogólne prawo administracyjne, stb. 1992, 315 (<i>Algemene wet bestuursrecht</i>)
B.A.O.	- austriacki Federalny kodeks podatkowy 1961, BGBl. Nr. 194/1961 ze zmianami (<i>Bundesabgabenordnung</i>)
Dekret o p.p. z 1946 r.	- dekret z dnia 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym (Dz. U. Nr 27, poz. 174)
k.k.	- ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. - Kodeks karny (Dz. U. Nr 88, poz. 553 ze zm.)
k.c.	- ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (Dz.U. Nr 16 poz. 93 ze zm.)
k.p.a.	- ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. - Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. Nr 30, poz. 168 ze zm.)
k.p.c.	– ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz. U. Nr 43, poz. 296 ze zm.)
k.p.k.	- ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. - Kodeks postępowania karnego (Dz. U. Nr 89 poz. 555 ze zm.)
Konstytucja / Konstytucja RP	- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. 1997 Nr 78, poz. 483 ze zm.)
ustawa o rachunkowości	- ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. Nr 121, poz. 591 ze zm.)
d.r.	- czeska ustawa nr 280 z 2009 roku, ordynacja podatkowa, z 22.07.2009 roku (<i>Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád ze dne 22.7.2009</i>)
o.p.	- ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926 ze zm.)
ordynacja podatkowa z 1934 r.	- ustawa z dnia 15 marca 1934 r. - Ordynacja Podatkowa (Dz.U. Nr 39, poz. 346)

p.p.a.	- rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 22.03.1928 r. o postępowaniu przymusowym w administracji (Dz. U. Nr 36, poz. 342)
uchwała 1994 r.	- uchwała Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 5 marca 1994 r. w sprawie zwiększenia dochodów budżetu państwa (M.P. Nr 18, poz. 134)
d.p.	- słowacki Kodeks Podatkowy 1992, 511/1992 Zb. (<i>Zákon Slovenskej národnej rady z 30. septembra 1992 o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov</i>)
z.t.p.	- rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz. U. z 2016 r., poz. 283 ze zm.)

Instytucje, organy

KAS	- Krajowa Administracja Skarbowa
NSA	- Naczelny Sąd Administracyjny
NTA	- Najwyższy Trybunał Administracyjny
SN	- Sąd Najwyższy
TK	- Trybunał Konstytucyjny
WSA	- wojewódzki sąd administracyjny

Publikatory

CBOSA	- Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych
Dz. U.	- Dziennik Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej
LEX	- system informacji prawnej LEX
Legalis	- system informacji prawnej Legalis

Inne

art.	- artykuł
dn.	- dnia
rozdz.	- rozdział

Wprowadzenie

Wprowadzanie porządku może być realizowane poprzez sprawnie funkcjonujący system dyscyplinujący, w szczególności przewidujący możliwość stosowania kar. Zdaniem Arystotelesa: „(...) kary bowiem są jak gdyby zabiegami leczniczymi (...)”¹. Celem ich jest uleczenie pewnej sytuacji, która z ogólnego punktu widzenia klasyfikowana jest jako sytuacja niepożądana – chorobowa. Stosując system karania, dąży się do wyeliminowania nieprawidłowości mogących mieć wpływ na sytuację indywidualną jednostki, poszczególnych - dających się wyodrębnić poprzez wspólne cechy grup jednostek lub całokształtu jednostek pozostających w danym czasie na konkretnym terytorium - określanych ogólnie jako społeczność (lokalna lub ogólnokrajowa). Dyscyplinowanie poprzez karanie ma również wpływ na sprawne działanie organów władzy publicznej, co w sposób oczywisty zabezpieczenia ogólnie pojęty interes publiczny.

Pojęcie kary w swoim kształcie jest co prawda pojęciem charakterystycznym prawa karnego, jednak z uwagi na postępujące przenikanie rozmaitych dyscyplin prawa, wyodrębnianie nowych oraz przekonanie o konieczności zabezpieczenia prawidłowego wykonania przepisów – zauważalne jest stosowanie instytucji typowo karnistycznych w ramach różnych ustaw. Zgodnie z zasadami techniki prawodawczej: „Przepisy karne zamieszcza się tylko w przypadku, gdy naruszenie przepisów ustawy nie kwalifikuje się jako naruszenie przepisów Kodeksu karnego, Kodeksu karnego skarbowego lub Kodeksu wykroczeń, a czyn wymagający zagrożenia karą jest związany tylko z treścią tej ustawy”². Można z powyższego wywieść, że oczywisty jest brak konieczności dublowania przepisów karnych, jeżeli już obowiązują w ramach ustaw karnistycznych.

W z.t.p. zawarty został rozdz 9 zatytułowany: „Przepisy karne oraz przepisy o karach pieniężnych”. Mając na uwadze zasady tworzenia aktów prawnych, należy stwierdzić, że tytuł ten jasno wskazuje na rozdzielenie przepisów karnych od przepisów o karach pieniężnych. Nie można więc uznać, że przepisy o karach pieniężnych zaliczane są do (jak się wydaje) pojęciowo szerszego zakresu „przepisów karnych”. Mogą również być uregulowane w ramach prawa administracyjnego i stanowić w tym zakresie sankcje administracyjne. Jak słusznie stwierdza I. Niżnik-Dobosz: „Nauka prawa zgodnie stwierdza, że każda gałąź prawa może i powinna

¹ Arystoteles, *Etyka nikomachejska*, Warszawa 2008, s. 107. (Przełożyła, wstępem i komentarzem opatrzyła Daniela Gromska).

² Zob.: § 28 rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz. U. z 2016 r., poz. 283) – dalej jako: z.t.p.

posiadać mechanizmy/institucje prawne karania podmiotów prawa za nieprzestrzeganie obowiązków, nakazów, zakazów, warunków wynikających z norm tego prawa. W konsekwencji każda gałąź prawa posiada instytucję sankcję/kary adekwatną w stosunku do swojej metody działania”³. Jak z kolei podkreśla J. Filipek: „Administracyjno-prawne stosunki sankcjonowane są niemożliwe bez administracyjno-prawnych stosunków sankcjonujących, jeżeli prawo administracyjne ma spełniać rygorystyczne zadania, jakie na nie nakłada porządek prawny”⁴.

Wśród przepisów proceduralnych możliwa jest również do wyodrębnienia kategoria przepisów, które ze swojej istoty nie stanowią *stricte* przepisów karnych, jednak ich charakter wykazuje cechy charakterystyczne dla sankcji przewidzianych w prawie karnym. Przepisy te można zakwalifikować szerzej do jednej instytucji prawnej, jaką są kary porządkowe.

Celem niniejszej pracy jest dokonanie analizy kary porządkowej w polskim postępowaniu podatkowym oraz ukazanie zagadnień problematycznych, które pojawiają się w praktyce w związku z jej stosowaniem. Wydaje się być niezbędne poddanie badaniu orzecznictwa sądów administracyjnych (Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz wojewódzkich sądów administracyjnych), a także praktyki innych państw europejskich w zakresie przedmiotowego zagadnienia. Jak wskazuje M. Stahl: „Wielość sankcji administracyjnych i różnorodność (często prowadząca do trudności przy określaniu ich charakteru), dowolność w ich kreowaniu, szeroki często zakres uznania administracyjnego i znaczna niekiedy dolegliwość, stosowanie wielu sankcji niezależnie od winy przy naruszeniu norm prawnych sprawiają, że problem stosowania sankcji tak, by nie były przy tym naruszone prawa i interesy jednostek, nabiera coraz większego znaczenia”⁵.

Należy podkreślić, że do chwili obecnej nie dokonano kompleksowego omówienia instytucji kary porządkowej w polskim postępowaniu podatkowym. Dotychczasowe publikacje dotyczące tego zagadnienia stanowią ogólny opis regulacji, m.in. jako: rozdziały w

³ I. Niżnik-Dobosz, *Aksjologia sankcji w prawie administracyjnym*, [w:] M. Stahl, R. Lewicka, M. Lewicki (red.), *Sankcje administracyjne. Blaski i cienie*, Warszawa 2011, s. 129.

⁴ J. Filipek, *Sankcjonowane i sankcjonujące stosunki administracyjnoprawne*, [w:] *Księga pamiątkowa profesora Eugeniusza Ochenowskiego*, Toruń 1999, s. 79.

⁵ M. Stahl, *Sankcje administracyjne w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, [w:] *Institucje współczesnego prawa administracyjnego. Księga jubileuszowa Profesora zw. dra hab. Józefa Filipka*, Kraków 2001, s. 651.

monografiach⁶, artykuły naukowe⁷ lub jako omówienie regulacji kary porządkowej w komentarzach do ordynacji podatkowej. Instytucja kary porządkowej w polskim postępowaniu podatkowym nie cechuje się również zachowaniem ciągłości tradycji w regulacjach prawnych w poprzednio obowiązujących ustawach podatkowych. Nie doczekała się również szerszego omówienia w formie monografii. Dodatkowo, jak stwierdził L. Etel: „Jako przykład instytucji wymagającej doprecyzowania można podać kary porządkowe. Jest to instytucja potrzebna, ale wymagająca kompleksowej regulacji”⁸.

W tym miejscu warto wskazać, iż pojawiające się w rozdziałach dotyczących kary porządkowej pojęcie „karanie” wraz z jego licznymi odmianami oraz słowami powstałymi w drodze pochodnej, jak „ukarany”, stosowane są w oderwaniu do specyfiki prawa karnego. Nie należy bowiem stawiać znaku równości między karą znaną prawu karnemu a karą porządkową, którą mogą zastosować organy władzy państwowej.

Przed rozpoczęciem szerszej analizy należy postawić następującą tezę:

Obecnie obowiązujące przepisy regulujące instytucję kary porządkowej w polskim postępowaniu podatkowym nie umożliwiają osiągnięcia jej celów stawianych przez ustawodawcę.

Przechodząc do ustalenia problemów, które usystematyzują badanie zagadnienia kary porządkowej w polskim postępowaniu podatkowym, należy przyjąć podstawowe założenia:

- 1) przepisy regulujące instytucję kary porządkowej mają charakter przepisów formalnych,
- 2) kara porządkowa jest środkiem prawnym stosowanym w ramach postępowania podatkowego.

Zasadniczy problem badawczy, którego próba rozwiązania zostanie podjęta w rozprawie doktorskiej, sprowadza się do odpowiedzi na pytanie: **czy w obecnym stanie prawnym regulacje prawne dotyczące stosowania kary porządkowej w polskim postępowaniu podatkowym umożliwiają osiągnięcie celów stawianych przez ustawodawcę**

⁶ A. Filik, *Kontrowersje wokół kary porządkowej*, [w:] J. Glumińska-Pawlic (red.), *Czy w Polsce istnieje system podatkowy?*, Katowice 2016, s. 50 i nast.; Z. Czajka, *Kara porządkowa – wybrane zagadnienia* [w:] B. Kucia-Guściora, M. Münnich, A. Zdunek, *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Procesowe prawo podatkowe*, Lublin 2013, s. 175 i nast.

⁷ M. Szymała, *Prawo do obrony a możliwość nałożenia kary porządkowej na stronę postępowania podatkowego*, „Państwo i Prawo” 2017, nr 5, s. 109 i nast.

⁸ L. Etel, *Czy potrzebna jest nowa ordynacja podatkowa?* [w:] R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Stan obecny i kierunki zmian*, Białystok 2015, s. 42.

i stanowią kompleksową regulację przedmiotowej instytucji? Jeżeli nie umożliwiają osiągnięcia stawianych jej celów, to jakie zmiany należałoby wprowadzić do polskiego porządku prawnego, aby cele te osiągnąć?

Warunkiem odpowiedzi na to pytanie będzie analiza szczegółowych pytań związanych z omawianą tematyką.

W pierwszym rozdziale zatytułowanym „Ogólna charakterystyka kary porządkowej” zostaną przedstawione podstawowe zagadnienia dotyczące kary porządkowej. Rozważania dotyczące charakteru prawnego kary porządkowej oraz celu, jakiemu ma ona służyć, doprowadzą ostatecznie do zaprezentowania własnej definicji kary porządkowej. Przedstawione zostaną również uregulowania dotyczące instytucji pełniących funkcje kary porządkowej w polskiej procedurze: cywilnej, karnej oraz administracyjnej. Analiza dokonana w tym rozdziale będzie prowadziła do odpowiedzi na następujące pytania szczegółowe:

- 1) w jaki sposób należy definiować karę porządkową?
- 2) jaki jest cel stosowania kary porządkowej w polskich postępowaniach?
- 3) jakie są podobieństwa oraz różnice w regulacjach dotyczących instytucji o charakterze kary porządkowej w polskich przepisach proceduralnych?

Rozdział drugi zatytułowany „Rys historyczny i ewolucja regulacji prawnych dotyczących kary porządkowej w Polsce” będzie dotyczył rysu historycznego regulacji prawnych pełniących funkcję kary porządkowej w ustawach podatkowych, ewolucji przepisów prawa obecnie obowiązującej ordynacji podatkowej oraz przepisów regulujących kary porządkowe w pozostałych polskich przepisach dotyczących procedur. Analiza dokonana w tym rozdziale będzie prowadziła do odpowiedzi na następujące pytania szczegółowe:

- 1) czy ustawy podatkowe okresu międzywojennego regulowały w Polsce instytucję kary porządkowej? A jeżeli tak – to w jaki sposób?
- 2) czy ustawy podatkowe okresu powojennego i Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej regulowały w Polsce instytucję kary porządkowej? A jeżeli tak – to w jaki sposób?
- 3) w jaki sposób ewoluowały przepisy dotyczące kary porządkowej w ordynacji podatkowej z 1997 r.?

Rozdział trzeci zatytułowany „Ogólna charakterystyka kary porządkowej w polskich procedurach podatkowych” poświęcony zostanie ogólnej charakterystyce kary porządkowej w polskim postępowaniu podatkowym. W szczególności uwzględniony zostanie charakter kary

porządkowej w odniesieniu do postępowania podatkowego oraz cel stosowania kary porządkowej przez organy podatkowe. Szczegółowo zaprezentowany zostanie zakres podmiotowy (na kogo można nałożyć karę porządkową), jak również zakres przedmiotowy (za jakie działania bądź zaniechania) kara ta może zostać nałożona. Analiza dokonana w tym rozdziale będzie prowadziła do odpowiedzi na następujące pytania szczegółowe:

- 1) jaki charakter prawny ma kara porządkowa w polskim postępowaniu podatkowym?
- 2) jaki jest cel stosowania kary porządkowej w polskim postępowaniu podatkowym?
- 3) jaki jest zakres podmiotowy kary porządkowej w polskim postępowaniu podatkowym?
- 4) jaki jest zakres przedmiotowy kary porządkowej w polskim postępowaniu podatkowym?

W czwartym rozdziale zatytułowanym „Procedura nakładania kary porządkowej w polskim postępowaniu podatkowym” analizie zostanie poddana kwestia związana z procedurą nakładania kary porządkowej. Niewątpliwie punktem wyjścia będzie pojęcie władzy dyskrecjonalnej organów podatkowych działających w ramach toczącego się postępowania podatkowego (ze szczególnym uwzględnieniem uznania administracyjnego), które odgrywać będzie kluczową rolę. Zaprezentowana zostanie również procedura nakładania kary porządkowej na każdym etapie. Oddzielny podrozdział dotyczyć będzie ewentualnych środków zaskarżenia, które mogą być stosowane przez podmiot, aby uchronić się przed negatywnymi konsekwencjami nałożonej kary porządkowej. Analiza dokonana w tym rozdziale będzie prowadziła do odpowiedzi na następujące pytania szczegółowe:

- 1) czy organy podatkowe w procedurze nakładania kary porządkowej działają w ramach uznania administracyjnego? A jeżeli tak – to jak praktycznie jest to realizowane?
- 2) jakie organy podatkowe są właściwe do nakładania kary porządkowej?
- 3) jak przebiega procedura nałożenia kary porządkowej w ramach postępowania podatkowego?
- 4) czy w ramach toczącej się procedury nakładania kary porządkowej istnieją dające się wyodrębnić poszczególne etapy?
- 5) jakie instytucje prawne ukierunkowane na uchylenie kary porządkowej zostały uregulowane w o.p.?
- 6) jak przebiega procedura stosowania instytucji, o których mowa powyższym pkt. 5?

W piątym rozdziale zatytułowanym „Problemy praktyczne związane ze stosowaniem kary porządkowej w polskim postępowaniu podatkowym” zostanie dokonana analiza zagadnień problematycznych pojawiających się w praktyce decyzyjnej w związku ze stosowaniem kary porządkowej. Analiza dokonana w tym rozdziale będzie prowadziła do odpowiedzi na następujące pytania szczegółowe:

- 1) jakie występują w praktyce zagadnienia problematyczne związane z aspektami materialnymi kary porządkowej?
- 2) jakie występują w praktyce zagadnienia problematyczne związane z aspektami proceduralnymi kary porządkowej?

W szóstym rozdziale zatytułowanym „Kara porządkowa w procedurach podatkowych wybranych państw europejskich” temat rozprawy zostanie rozpatrzony pod kątem przepisów proceduralnych w zakresie nakładania kary porządkowej w postępowaniach podatkowych państw europejskich. Celem analizy jest poszukiwanie rozwiązań prawnych, które mogą stanowić inspirację do ewentualnych przyszłych zmian legislacyjnych. Analiza dokonana w tym rozdziale będzie prowadziła do odpowiedzi na następujące pytania szczegółowe:

- 1) w jaki sposób zostały uregulowane przepisy dotyczące nakładania kary porządkowej w postępowaniach podatkowych w porządkach prawnych państw europejskich?
- 2) jakie doświadczenia innych państw w stosowaniu kary porządkowej mogą być pomocne w doskonaleniu tej instytucji prawnej w Polsce?

W rozdziale siódmym zostaną przedstawione wnioski końcowe podsumowujące analizę prawną dokonaną w pracy doktorskiej. Zostaną zaprezentowane rozwiązania prawne *de lege ferenda*. Rozdział ten stanowi przedstawienie rozwiązania problemu badawczego, który został postawiony w niniejszej pracy.

Biorąc pod uwagę powyżej przytoczone uzasadnienie podjęcia tematu, pytania badawcze oraz strukturę rozprawy doktorskiej, przyjęte zostaną również stosowne metody badawcze.

Podstawową metodą badawczą przyjętą w rozprawie doktorskiej będzie metoda dogmatycznoprawna, która polegać będzie na analizie aktów prawnych obowiązujących w porządku prawnym Rzeczypospolitej Polskiej oraz wybranych państw obcych. Dodatkowo w pracy zostanie zastosowana metoda historycznoprawna celem opisanie ewolucji uregulowań

prawnych dotyczących kary porządkowej, a przez to ukazanie zmian wprowadzonych do regulacji prawnych przez ustawodawcę na przestrzeni lat.

Analiza przedmiotowych zagadnień dokonana zostanie za pomocą metody funkcjonalnej. Zastosowanie tych dwóch metod uzasadnione jest istnieniem dwustronnego sprzężenia między metodą dogmatyczną a funkcjonalną⁹. Metoda funkcjonalna umożliwi uzyskanie odpowiedzi na pytanie, czy odpowiednie stanowienie i stosowanie przepisów prawa dotyczących kary porządkowej pozwala na osiągnięcie zamierzonych przez ustawodawcę skutków w postępowaniu podatkowym¹⁰.

W przewidzianym rozdziale szóstym, który stanowi rozdział prawnoporównawczy, zostaną przedstawione regulacje prawne dotyczące instytucji pełniących funkcję kary porządkowej, które obowiązują w: Królestwie Niderlandów, Republice Federalnej Niemiec, Republice Austrii, Republice Czeskiej oraz w Republice Słowacji. Wybór tych państw podyktowany jest chęcią ukazania rozwiązań prawnych dotyczących omawianej instytucji w państwach, w których - podobnie jak w Polsce - obowiązuje system kontynentalny. Królestwo Niderlandów oraz Republika Federalna Niemiec stały się członkami Unii Europejskiej w 1958 roku (jako jedno z pierwszych państw założycielskich, kiedy funkcjonowała jeszcze pod nazwą: Europejska Wspólnota Gospodarcza). Kolejnym państwem, które zostanie poddane analizie, jest Austria, która w strukturze Unii Europejskiej wstąpiła w 1995 r. Następnymi państwami, których przepisy zostaną przeanalizowane, są: Republika Czeska oraz Republika Słowacji. Wybór tych państw podyktowany jest faktem, że wstąpiły one do Unii Europejskiej w 2004 r., tj. w roku akcesji Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej. Analiza komparatystyczna prowadzona w niniejszym rozdziale nie wykracza poza obszar państw Europy. Uwzględnia państwa o różnej historii kultury prawnej i tworzy podział na państwa, które znajdowały się po „stronie zachodniej” tzw. żelaznej kurtyny w okresie „zimnej wojny”, tj. Królestwo Niderlandów, Republika Federalna Niemiec oraz Republika Austrii oraz państwa po „stronie wschodniej”, tj. Republika Czeska oraz Republika Słowacji, na które znaczący wpływ miały rządy komunistyczne.

W niniejszej pracy zastosowane zostaną zarówno badania niereaktywne, które skupią się przede wszystkim na analizie decyzji organów podatkowych oraz orzeczeń sądów, jak i jakościowa metoda danych zastanych (ang. *desk research*), polegająca na analizie nie tylko

⁹ D. van Kędzierski, *Metodologia i paradygmat polskich szczegółowych nauk prawnych*, „Transformacje Prawa Prywatnego” 2018, nr 3, s. 50.

¹⁰ S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys teorii prawa*, Poznań 2001, s. 15.

danych bezpośrednio uzyskanych ze źródła pierwotnego (m.in. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz wojewódzkich sądów administracyjnych), ale również już tych opisanych, będąca zatem analizą wtórną na podstawie zgromadzonej literatury. Analiza wtórna będzie miała charakter integrujący – podsumowana zostanie dostępna literatura dotycząca w szerokim zakresie przedmiotowego zagadnienia¹¹.

Praca uwzględnia stan prawny na dzień 1.03.2024 r.

¹¹ J. W. Creswell, *Projektowanie badań naukowych. Metody jakościowe, ilościowe i mieszane*, Kraków 2013, s. 54.

Rozdział 1

Ogólna charakterystyka kary porządkowej

1.1. Uwagi wprowadzające

Analizując problematykę stosowania kar porządkowych, w pierwszej kolejności należy odnieść się do kwestii terminologicznych. Ustalenie znaczenia pojęć stanowiących fundament niniejszej rozprawy pozwoli na właściwe zakreślenie pola badawczego. Należy więc zwrócić szczególną uwagę na definiowanie pojęcia „kara porządkowa”.

Analiza powinna zostać skupiona na ustaleniu charakteru prawnego kary porządkowej w ramach ogólnego systemu polskiego prawa, a w dalszej kolejności szczegółowo – w ramach postępowań prowadzonych przed sądami bądź organami. Nie może przy tym zostać pominięte ustalenie celu, dla którego kary porządkowe są stosowane w postępowaniach. Cel ten stanowi bowiem jeden z filarów definicji kary porządkowej.

Przechodząc w dalszych rozdziałach do analizy kary porządkowej z punktu widzenia o.p. wydaje się właściwe w pierwszej kolejności scharakteryzowanie kary porządkowej w ramach polskich przepisów proceduralnych, które zawarte zostały w k.p.c., k.p.k. i k.p.a.

1.2. Charakter prawny kary porządkowej

Analizę charakteru prawnego kary porządkowej należy rozpocząć od możliwości zakwalifikowania jej jako instytucji prawnej. Definicja instytucji prawnej nie została zrehabilitowana przez ustawodawcę i w tym zakresie należy posilkować się dorobkiem doktryny. S. Ehrlich wskazuje, że z przepisów prawa konstruowana jest wypowiedź normatywna, natomiast grupa tych wypowiedzi normatywnych, stanowiących pewną całość z punktu widzenia przedmiotu konkretnej regulacji, nazywa się instytucją prawną¹². Instytucja prawna definiowana jest więc jako „wyodrębniony i stanowiący funkcjonalną całość zespół norm prawnych odnoszących się do stosunków w jakiejś dziedzinie życia społecznego (np. własności, małżeństwa); niekiedy mianem tym określa się także zespół działań wyznaczony przez wyodrębniony jako instytucja prawna zespół norm (np. interpelacje) lub osobę albo grupę

¹² S. Ehrlich, *Wstęp do nauki o państwie i prawie*, Warszawa 1970, s. 99.

osób zorganizowaną i działającą na podstawie takiego zespołu norm (np. spółka z o.o.)”¹³. Pojawia się również pojęcie „instytucja społeczna”, która w znaczeniu normatywnym oznacza „pewien zespół norm wyróżniony jako odrębna całość ze względu na to, iż normy te dotyczą działań związanych z jakąś odrębną dziedziną spraw, powiązanych wspólnym celem (np. instytucja małżeństwa, instytucja własności, instytucja przysposobienia)”¹⁴.

W tym miejscu należy zauważyć, że niezależnie od rodzaju postępowania, w którym kara porządkowa jest stosowana, składa się na nią zespół norm prawnych ją regulujących. Według S. Wronkowskiej: „Normą prawną nazywa się taką normę postępowania, która została ustanowiona lub uznana przez upoważniony organ państwa. W naszej kulturze przyjmuje się, że normami prawnymi są jedynie takie normy postępowania, które są generalne i zarazem abstrakcyjne”¹⁵. Natomiast L. Morawski podkreśla, że: „(...) jest to zrekonstruowana z tekstu prawnego dyrektywa postępowania, która w najprostszym przypadku musi odpowiadać wyczerpująco na przynajmniej dwa następujące pytania: „kto i w jakich okolicznościach?”, „jak powinien się zachować?”¹⁶. Podobnie rozumie to pojęcie J. Jabłońska-Bonca, stwierdzając, że norma prawna rozumiana jest jako reguła skonstruowana według jakiegoś wzoru z przepisów prawa¹⁷. Na znaczną rolę normy prawnej w procesie poznania prawa zwrócił uwagę J. Wróblewski, twierdząc, że to właśnie przez jej pryzmat możemy ocenić, czy określone zachowanie jest obowiązkiem, uprawnieniem lub sankcją: „Norma pozwala więc poznać to zachowanie jako określony przedmiot. Norma gra rolę analogiczną do pojęć w poznaniu przyrody: można stwierdzić istnienie przedmiotu bez posłużenia się pojęciem, ale jest ono konieczne dla jego opisu”¹⁸. Zdaniem T. Langer: „Normy nie są zdaniem w sensie logicznym. Nie można im bowiem przypisać kryterium prawdy lub fałszu, jako że nie opisują one żadnej obiektywnej rzeczywistości. Można o nich co najwyżej powiedzieć, że istnieją lub nie istnieją, albo, że obowiązują lub nie obowiązują – jeżeli da się odtworzyć podstawę ich obowiązywania”¹⁹. Wskazuje się, że norma prawna jest „faktem społecznym i jest rezultatem

¹³ W. Gromski, *Instytucja prawna* [w:] A. Bator (red.), *Wprowadzenie do nauk prawnych. Leksykon tematyczny*, Warszawa 2016, s. 229. Podobnie: S. Wronkowska, *Podstawowe pojęcia prawa i prawoznawstwa*, Poznań 2005, s. 117.

¹⁴ Z. Ziemiński, *Elementy socjologii*, Poznań 1994, s. 52.

¹⁵ S. Wronkowska, *Podstawowe pojęcia prawa i prawoznawstwa*, Poznań 2005, s. 18.

¹⁶ L. Morawski, *Wstęp do prawoznawstwa*, Toruń 2016, s. 51.

¹⁷ J. Jabłońska-Bonca, *Wstęp do nauk prawnych*, Gdańsk, 1994, s. 41.

¹⁸ J. Wróblewski, *Norma prawna i problem jej wartości poznawczej* [w:] H. Groszyk (red.), J. Malarezyk (red.), A. Pieniążek (red.), W. Skrzydło (red.), W. Śladkowski (red.), *Problemy teorii i filozofii prawa*, Lublin 1985, s. 354.

¹⁹ T. Langer, *Wstęp do prawoznawstwa*, Koszalin 1998, s. 121.

społecznie uwarunkowanego procesu tworzenia prawa”²⁰. Zdaniem K. Opałka: „(...) prawem są normy, które oddziałują na przeżycia (procesy motywacyjne) jednostki, a poprzez nie na jej zachowanie się. Pomiedzy normami, a przeżyciami i zachowaniami się zachodzi więc związek przyczynowo–skutkowy”²¹.

Stosunek między podmiotami, wyznaczany przez normę prawną jest stosunkiem prawnym. Jak wskazuje J. Lande: „Treść stosunku prawnego odpowiada ściśle dyspozycji danej normy. (...) Stosunek prawny polega na tym, że ktoś jeden powinien, a ktoś drugi może zachować się w pewien sposób. Nie jest więc stosunkiem realnym, zachodzącym w rzeczywistości, lecz stosunkiem powinnościowym, takim, który powinien zachodzić między podmiotami w myśl normy. Norma bowiem, jak wiemy, jest przepisem postępowania, jakie zachodzić powinno”²².

Z pojęciem stosunku prawnego skorelowane jest również pojęcie sankcji. Jak podnosi I. Zachariasz: „(...) sankcja zawsze jednak ma swoją podstawę w akcie prawnym, jest efektem stosunku prawnego. Sankcja, jako pewna ustalona w ramach aktów stosowania albo kontroli prawa podstawa dla stosowania przymusu, stanowi zatem tylko jeden z możliwych wyznaczników stosunku prawnych czy też norm prawnych”²³. Co do zasady przyjmuje się, że sankcja stanowi składową w ramach „trójelementowej koncepcji normy prawnej”²⁴, choć spotyka się w tym zakresie zdania odmienne²⁵. Sankcja może więc być rozumiana jako „norma odrębna, dla której hipotezą jest naruszenie pewnej innej normy (sankcjonowanej), a dyspozycją jest przepis, stanowiący dla podmiotu naruszającego obowiązek poniesienia pewnych skutków ujemnych”²⁶. Konsekwencje ujemne dla adresata mają za cel pobudzać go do zachowania zgodnego z dyspozycją”²⁷. Sankcja jest mniej lub bardziej uświadamiana, co przekłada się w dalej na to, iż odgrywa ona mniejszą lub większą rolę, jeżeli chodzi o wpływ na zachowanie ludzi (adresatów normy) i przestrzeganie tychże norm²⁸. S. Ehrlich uznaje, że sankcja jest elementem posiłkowym normy prawnej, ale z drugiej strony przymus państwowy

²⁰ J. Wróblewski, *Epistemologiczne i aksjologiczne uwarunkowanie tworzenia prawa (1979)*, [w:] M. Zirk-Sadowski (red.), *Jerzy Wróblewski. Pisma wybrane*, Warszawa 2015, s. 446.

²¹ K. Opałek, *Zagadnienia teorii prawa i teorii polityki*, Warszawa 1986, s. 198.

²² J. Lande, *Studia z filozofii prawa*, Warszawa 1959, s. 936.

²³ I. Zachariasz, *Prawo w ujęciu strukturalnym. Studium o dychotomicznym podziale prawa na prawo publiczne i prawo prywatne*, Warszawa 2016, s. 107.

²⁴ H. Izdebski, *Elementy teorii i filozofii prawa*, Warszawa, 2011, s. 206.

²⁵ Np. A. Werner, *W przedmiocie struktury normy prawnej*, „Państwo i Prawo” 1959, nr 12, s. 1007–1012.

²⁶ J. Lande, *Studia z filozofii prawa*, Warszawa 1959, s. 922.

²⁷ J. Kowalski, *Wstęp do prawoznawstwa*, Warszawa 1979, s. 105.

²⁸ F. Siemieński, *Dwa problemy w związku z zagadnieniem budowy normy prawnej*, „Państwo i Prawo” 1960, nr 8-9, s. 346.

wyrażany jest bezpośrednio w dyspozycji normy, a nie w sankcji²⁹. Sankcja pojmowana jest przede wszystkim jako wyraz przymusu państwowego³⁰. W prawie administracyjnym sankcja jest zapowiedzią negatywnych konsekwencji, które mogą nastąpić w sytuacji, gdy dojdzie do naruszenia dyrektyw wynikających z norm administracyjnych³¹. Konsekwencje te mogą powstać zarówno w wyniku działań właściwych organów, jak i wynikać bezpośrednio z przepisów prawa³². Określanie sankcji może następować na zasadzie różnych kryteriów, takich jak przesłanki treści bądź form gramatycznych³³. Z. Ziemiński proponuje podział sankcji na: sankcje skupione (sankcja wymierzana w sposób zinstytucjonalizowany) oraz sankcje rozsiane (polegające na spontanicznych reakcjach ludzi z pewnego środowiska na przekroczenie danej normy, np. w postaci spontanicznego bojkotu towarzyskiego lub ekonomicznego)³⁴. W ramach podziału sankcji wyróżnia się również w doktrynie: karę, egzekucję oraz nieważność³⁵ (podział ze względu na rodzaj dokuczliwości)³⁶. Ze względu na „źródło przymusu” proponuje się natomiast podział sankcji na: sytuacje niekorzystane nieprzymusowe (adresat normy prawnej ma możliwość alternatywnego wyboru: albo działać i nie narażać się na wytworzenie sytuacji niekorzystnej, albo nie działać i ewentualnie narażać się na powstanie dla siebie sytuacji niekorzystnej) oraz sytuacje niekorzystne przymusowe (sytuacja niekorzystna przymusowa powstała w wyniku przekroczenia przez adresata normy prawnej lub sytuacja niekorzystna przymusowa zaistniała bez uprzedniego przekroczenia normy prawnej)³⁷. Ze względu natomiast na „sposób wysłowienia” można podzielić sankcje na³⁸:

- 1) bezwzględnie nieokreślone (nie wskazuje ani rodzaju, ani wymiaru kary pozostawiając decyzję organom państwowym),
- 2) bezwzględnie określone (ustawodawca wyraźnie określa karę oraz jej wymiar – nie ma więc tu swobody organu),
- 3) względnie określone:
 - a) wskazanie rodzaju kary bez podania jej wymiaru,

²⁹ S. Ehrlich, *Przyczynek do problematyki normy i stosunku prawnego*, „Państwo i Prawo” 1956, nr 8-9, s. 390.

³⁰ J. Śmiałowski, *Zagadnienie przymusu w prawie a struktura normy prawnej*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Jagiellońskiego. Prace prawnicze” 1961, z. 8, s. 78.

³¹ M. Szydło, *Charakter i struktura prawna administracyjnych kar pieniężnych*, „Studia Prawnicze” 2003, nr 4, s. 124.

³² M. Lewicki, *Pojęcie sankcji prawnej w prawie administracyjnym*, „Państwo i Prawo” 2002, nr 8, s. 66.

³³ J. Śmiałowski, *Struktura normy prawnej a wykładnia prawa*, „Państwo i Prawo” 1959, nr 5-6, s. 957.

³⁴ S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys teorii prawa*, Poznań 2001, s. 43.

³⁵ Tak: J. Jabłońska-Bonca, *Wstęp do nauk prawnych*, Gdańsk 1994, s. 47.

³⁶ H. Rot, *Wstęp do nauk prawnych*, Wrocław 1992, s. 36- 37.

³⁷ *Ibidem*, s. 36.

³⁸ *Ibidem*.

- b) wskazanie dolnej i górnej granicy kary,
- c) wskazanie górnej granicy kary,
- d) wskazanie kilku rodzajów kar i ich rozmiarów z możliwością stosowania łącznego lub alternatywnego.

Pojęcie przymusu jest rozmaicie interpretowane w doktrynie. R. Tokarczyk twierdzi, że: „Przymus prawny, wyrażając to najogólniej, tworzą wszystkie legalne, prawnie określone środki, zmuszające adresatów prawa do jego przestrzegania. Środki te określa państwo, przez co przymus prawny nabiera jednocześnie charakteru przymusu państwowego”³⁹. J. Śmiałowski wskazuje, że: „(...) przymus jako kategoria realna przyczynowa nie znajduje swoich odpowiedników syntaktycznych w budowie przepisów prawnych tekstu. Natomiast znajduje swój wyraz syntaktyczny w strukturze normy prawnej lub w strukturze formuły normy na zasadzie konwencji”⁴⁰. W literaturze podkreśla się również możliwość wystąpienia sytuacji, gdy sam obowiązek jest przymusem (tzw. realne ujęcie obowiązku), które aktualizuje się w działaniu przymusowym pojawiającym się w procesie stosowania prawa⁴¹. Wskazuje się jednak, że zagrożenie zastosowania przymusu przez państwo może okazać się w niektórych przypadkach nierealne z uwagi na brak sprawności w funkcjonowaniu aparatu państwowego lub świadome tolerowanie przez niego naruszeń prawa⁴². Analizując relację między przymusem a sankcją, należy zwrócić - zdaniem R. Tokarczyka - uwagę na dwa pojęcia: „obowiązywanie prawa” (wskazujące na charakter prawny) oraz „przestrzeganie prawa” (faktyczne funkcjonowanie prawa w życiu społecznym) – właśnie zawodność funkcjonowania rodzi potrzebę wymuszania zachowania zgodnego z przepisami prawa poprzez zastosowanie przymusu prawnego mogącego przybrać postać sankcji⁴³. Zdaniem J. Lande: „W groźbie sankcji zawiera się przymus, którym państwo popiera moc obowiązującą swych norm, czynnik silnie wspierający świadomość prawną obywateli; nie wszyscy są zdolni do wykonywania swych obowiązków prawnych dobrowolnie, z przekonania o ich słuszności, trzeba więc użyć groźby przymusu, aby osiągnąć posłuszeństwo ze strony mas i panowanie porządku prawnego”⁴⁴. Pojawia się również stanowisko, zgodnie z którym przymus należy traktować

³⁹ R. Tokarczyk, *Filozofia prawa*, Warszawa 2009, s. 292.

⁴⁰ J. Śmiałowski, *Pojęcie i analiza sankcji prawnej*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Jagiellońskiego. Prace prawnicze” 1962, z. 9, s. 268.

⁴¹ A. Gryniuk, *Sankcja prawna a prawny przymus*, [w:] G. Skąpska (red.), J. Czapska (red.), K. Daniel (red.), J. Górski (red.), K. Pałeczki (red.), *Prawo w zmieniającym się społeczeństwie. Księga jubileuszowa Profesor Marii Boruckiej-Arctowej*, Kraków 1992, s. 101.

⁴² J. Kowalski, *Socjologiczny aspekt problemu struktury normy prawnej*, [w:] S. Ehrlich (red.), *Studia z teorii prawa*, Warszawa 1965, s. 286-287.

⁴³ R. Tokarczyk, *Filozofia prawa*, Warszawa 2009, s. 301.

⁴⁴ J. Lande, *Studia z filozofii prawa*, Warszawa 1959, s. 925.

jako „zło konieczne, dające się usprawiedliwić, o ile w danej sytuacji jest złem nieuniknionym”, jednak nie powinno się w tym względzie przechodzić w skrajność i należy przyjąć, że grożenie i stosowanie przymusu nie powinno wychodzić poza poziom konieczny dla uniknięcia większego zła⁴⁵. Zdaniem M. Boruckiej-Arctowej: „Oddziaływanie przymusowe różni się od oddziaływania perswazyjnego przede wszystkim tym, że stwarza <<stan zagrożenia>> jako dodatkowy czynnik motywacyjny (...), a dokonuje tego za pomocą zorganizowanej sankcji negatywnej, a w więc przymusu, przy czym ten dodatkowy czynnik nie stanowi <<naturalnego następstwa>> wywołanego zachowaniem się adresata normy nakazującej lub zakazującej, ale jest czynnikiem stanowiącym <<sztuczne>> niejako z woli oddziałującego powstające następstwa tego, że poddany oddziaływaniu nie zachował się we wskazany sposób”⁴⁶.

Główne funkcje przymusu przejawiają się w zapewnieniu skuteczności⁴⁷:

- 1) w sferze psychologicznej – wypracowanie poczucia powinności zgodnie z nakazami i zakazami prawa,
- 2) w sferze behawioralnej – faktyczne postępowanie adresatów prawa zgodnie z nakazami i zakazami.

Wyróżnia się niekiedy również przymus o charakterze: bezpośrednim, pośrednim, prawowitym, bezprawnym, porządkowym (dyscyplinującym), anarchicznym, opiekuńczym oraz zaborczym⁴⁸. Z punktu analizy niniejszej pracy należy wskazać, że przez przymus o charakterze porządkowym (dyscyplinującym) polega na „narzucaniu i praktycznym egzekwowaniu określonych ograniczeń, w postaci nakazów lub zakazów oraz odpowiadających im sankcji (kar), co ma zapewnić równowagę społeczną za cenę dostosowania się podmiotów partykularnych do wymagań podyktowanych interesem społecznym”⁴⁹. Jak wskazuje M. Borucka-Arctowa: „Granica pomiędzy motywacją <<zasadniczą>>, ograniczoną do stwierdzenia, że <<tak należy postąpić>> (wzmacnianą autorytetem samego <<prawa>> bądź osobistym autorytetem ustawodawcy, no i oczywiście sankcją prawną), a motywacją <<techniczną>>, a więc celowościową, która zawiera racjonalne argumenty, uzasadniające zastosowanie zaleconego wzoru postępowania, jest bardzo płynna,

⁴⁵ S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys teorii prawa*, Poznań 2001, s. 208.

⁴⁶ M. Borucka-Arctowa, *Świadomość prawna a planowe zmiany społeczne*, Wrocław, Warszawa, Kraków, Gdańsk, Łódź 1981, s. 134. Podobnie: K. Opalek, J. Wróblewski, *Zagadnienia teorii prawa*, Warszawa 1969, s. 135.

⁴⁷ Tak: R. Tokarczyk, *Filozofia prawa*, Warszawa 2009, s. 293.

⁴⁸ M. Karwat, *Przymus*, [w:] M. Karwat (red.), J. Ziółkowski (red.), *Leksykon pojęć politycznych*, Warszawa 2013, s. 281.

⁴⁹ *Ibidem*, s. 282.

często subiektywna i uwarunkowana stopniem rozpoznania normowanej sfery rzeczywistości społecznej”⁵⁰. Zdaniem K. Opałka sprawa „powinności celowej” jest złożona i w tym zakresie wyróżnia⁵¹:

- 1) powinność norm ściśle technicznych – niezawodne zachowanie się przez podmiot stanowi (jako przyczyna) środek do osiągnięcia pewnego celu,
- 2) powinność norm – „reguł rozsądkowych” – gdzie dane zachowanie stanowi środek osiągnięcia pewnego celu,
- 3) powinność norm, w których stosunek danego zachowania się jako środka do celu jest wyznaczony przez pewien czynnik interwencyjny – normy zwierające sankcje w razie niespełnienia ich wymagań.

Odnosząc powyższe ustalenia do kary porządkowej należy zauważyć, iż przepisy dotyczące kary porządkowej zawarte są zarówno w k.p.c., k.p.k., k.p.a., jak również w o.p. Wobec tego właściwe jest stwierdzenie, że kara porządkowa w swoim charakterze stanowi instytucję prawną. Jest to jej ogólny charakter w ramach szeroko pojętego systemu prawa⁵².

Szczegółowa analiza przedmiotowej instytucji prawnej wymaga jednak, aby spojrzeć na jej konstrukcję przez pryzmat prawa procesowego i jej roli w ramach toczonych postępowań. W przepisach dotyczących postępowań można wyróżnić te, które uznawane są za gwarancje procesowe. Zdaniem Z. Kmiecika gwarancjami procesowymi są: „konstrukcje (mechanizmy)

⁵⁰ M. Borucka-Arctowa, *O społecznym działaniu prawa*, Warszawa 1967, s. 127.

⁵¹ K. Opałek, *Z teorii dyrektyw i norm*, Warszawa 1974, s. 197-198.

⁵² Wskazuje się, że system prawa to pewien zbiór, na który składają się konkretne uporządkowane elementy. System prawa rozumiany jest również jako: „zbiór norm obowiązujących w określonym państwie w określonym czasie” (J. Wróblewski, *System prawa*, [w:] W. Lang, J. Wróblewski, S. Zawadzki, *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1986, s. 390); „(...) jednością norm prawnych, między którymi zachodzą określone związki wzajemne” (H. Rot, *Elementy teorii prawa*, Wrocław 1992, s. 91); „(...) system prawa nie jest zatem bezpośrednim dziełem prawodawcy, dostarcza jedynie budulca w postaci przepisów prawnych. Z nich właśnie przedstawiciele praktyki i doktryny prawa tworzą cegiełki w postaci norm, a następnie łączą je w coraz większe całości: instytucje prawne, gałęzie prawa i wreszcie system prawa” (A. Korybski, L. Leszczyński, A. Pieniążek, *Wstęp do prawoznawstwa*, Lublin 2003, s. 86). System prawa uznawany jest za podstawę systematyzacji obowiązującego w danym państwie materiału normatywnego, która to systematyzacja może przejawiać się poprzez inkorporację (rozumianą jako zewnętrzne uporządkowanie materiału normatywnego według ustalonego ogólnie kryterium) oraz kodyfikację (której wynikiem jest powstanie aktu prawnego w randze ustawy nazywanej potocznie kodeksem, który nie tylko harmonizuje wszystkie przepisy z danej dziedziny, ale również może przewidywać wprowadzenie do porządku prawnego nowych instytucji prawnych) (tak: S. Ehrlich, *Wstęp do nauki o państwie i prawie*, Warszawa 1970, s. 141-142). G. W. F. Hegel porównuje system prawa do „królestwa urzeczywistnionej wolności” (G. W. F. Hegel, *Zasady filozofii prawa*, Warszawa 1969, s. 32-33 (przeł. A. Landman)). J. Wróblewski natomiast wyróżnia pięć modeli systemu prawa połączonych z odpowiadającymi im pojęciami obowiązywania: system prawa stanowionego, system logicznie rozwijanego prawa, system zinterpretowanego prawa, system prawa operatywnego oraz system prawa postulowanego (J. Wróblewski, *Prawo jako system* [w:] K. Opałek, J. Wróblewski, *Prawo. Metodologia. Filozofia. Teoria prawa*, Warszawa 1991, s. 241). Wskazuje się, że system prawa należy do grupy systemów praktycznych, ponieważ „elementami jego są zasady postępowania regulujące różne sytuacje związane ze współżyciem między ludźmi” (tak: M. Borucka-Arctowa, J. Woleński, *Wstęp do prawoznawstwa*, Kraków 1995, s. 39).

prawne kształtowane z myślą o realizacji funkcji ochronnej w trakcie prowadzonego postępowania, mające z założenia zapewnić jej uczciwy (poprawny, właściwy) przebieg”⁵³. Można wyodrębnić gwarancje procesowe o charakterze prewencyjnym oraz represyjnym⁵⁴. Co więcej – w literaturze wyróżnia się również gwarancje prawne (formalne), czyli instytucje prawne służące ochronie strony postępowania oraz gwarancje faktyczne (materialne), rozumiane jako środki umożliwiające realizację gwarancji prawnych, liczenie się z rzeczywistością przy ustalaniu uprawnień, czy też środki, za pomocą których te pierwsze gwarancje znajdują swoje urzeczywistnienie w trakcie postępowania⁵⁵.

Mając na uwadze powyższe, należy w pierwszej kolejności stwierdzić, że kara porządkowa w postępowaniu stanowi gwarancję procesową. Jest konstrukcją prawną mającą na celu (między innymi) funkcję ochronną postępowania poprzez zapewnienie uczciwego przebiegu. Co więcej – jest ona gwarancją procesową o charakterze represyjnym⁵⁶. Sądy lub organy mają możliwość ukarania podmiotu, jeżeli nie stosuje się do kierowanych do niego wezwań. Należy jednak zaznaczyć fakt, że kara porządkowa nie stanowi kary kryminalnej w klasycznym rozumieniu. Dostrzegalny jest jednak jej element prewencyjny. Strony postępowania lub jego pozostali uczestnicy, pouczeni o możliwości nałożenia przez sądy lub organy kary porządkowej, mogą nie doprowadzać do sytuacji, w których sąd bądź organ taką karę ostatecznie mógłby na nich nałożyć. Jak słusznie wskazuje W. Hermeliński: „Z perspektywy gwarancji konstytucyjnych decydującego znaczenia nie ma <<nazwa>> danego rodzaju odpowiedzialności, lecz decydujące jest rozstrzygnięcie, czy dany rodzaj odpowiedzialności ma charakter represyjny”⁵⁷. Stąd - zdaniem autora - niemożliwe jest zakwalifikowanie kary porządkowej jako gwarancji procesowej jedynie o charakterze represyjnym bądź gwarancyjnym – w konstrukcji prawnej kary porządkowej realizują się bowiem oba te aspekty. Powyższa analiza umożliwia już na tym etapie rozważań wskazanie pewnych wniosków:

⁵³ Z. Kmiecik, *Procesowe gwarancje ochrony interesu podatnika*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2000, nr 1, s. 17.

⁵⁴ J. Jendrośka, *Nowe instytucje i konstrukcje proceduralnoprawne w k.p.a. w zakresie ochrony interesu społecznego i ochrony interesu indywidualnego*, [w:] *Rola kodeksu postępowania administracyjnego w doskonaleniu administracji państwowej. Materiały konferencji z okazji 25-lecia kodeksu postępowania administracyjnego*, Warszawa 1986, s. 66.

⁵⁵ K. Opalek, W. Zakrzewski, *Z zagadnień praworządności socjalistycznej*, Warszawa 1958, s. 88.

⁵⁶ Jak jednak wskazuje A. Wróbel – represyjność nie jest jednolicie rozumiana. Z jednej strony może być postrzegana jako wygórowana kara, a z drugiej strony można ją powiązać z funkcją lub celem tejsze kary. Więcej zob.: A. Wróbel, *Odpowiedzialność administracyjna w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego (na przykładzie administracyjnych kar pieniężnych)*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2014, nr 9, s. 35.

⁵⁷ W. Hermeliński, *Sankcja administracyjna: represja czy dyscyplinowanie?* [w:] W. Federczyk (red.), *Jedność norm i wartości. Zbiór studiów dedykowanych Profesor Marii Gintowt-Jankowicz*, Warszawa 2014.

- 1) kara porządkowa stanowi instytucję prawną,
- 2) na instytucję kary porządkowej składa się zespół norm prawnych,
- 3) między podmiotami w ramach realizacji instytucji kary porządkowej zauważalne jest istnienie stosunku prawnego,
- 4) w ramach stosunku prawnego, o którym mowa w pkt. 3, można wskazać na występowanie przymusu,
- 5) przymus, o którym mowa w pkt. 4, ma na celu zagwarantowanie pewnych celów stawianych realizacji instytucji kary porządkowej,
- 6) zapewnienie gwarancji, o której mowa w pkt. 5, prowadzi również do wniosku, że kara porządkowa stanowi gwarancję procesową, w której przejawia się zarówno aspekt represyjny, jak i gwarancyjny.

1.3. Cel stosowania kary porządkowej

Zgodnie ze Słownikiem języka polskiego „cel” należy definiować jako: „to, do czego się dąży”⁵⁸ lub (co w omawianym zagadnieniu wydaje się trafniejszym stwierdzeniem) „to, czemu coś ma służyć”⁵⁹.

Trudno jest w sposób jednoznaczny wskazać, czym jest „cel instytucji prawnej”, jednak występują pewne reguły określające, co i w jakich okolicznościach liczy się jako cel instytucji prawnej oraz jakie normatywne konsekwencje miałyby składać się na ten cel⁶⁰. Zdaniem A. Kościa: „Celowość prawa wymaga więc ustawienia odpowiedniej relacji celu i środka przez prawo i w prawie. Celowość, popierając urzeczywistnienie stosownego celu, przedstawia ideę przewodnią, która ukierunkowuje kształtowanie i stosowanie prawa”⁶¹. Z. Ziemiński zaznacza, że: „Cele prawa rozpatruje się z punktu widzenia zamierzeń podmiotów, którym przypisuje się tworzenie prawa, przy czym jest dalszą sprawą, czy zamierzenia te rzeczywiście pojawiły się w świadomości tych osób, czy też przypisują je <<prawodawcy>> prawnicy. Gdy natomiast mówimy o roli prawa (...) to akcent pojęciowy przesuwamy na to, czego należy oczekiwać przez wydanie danego przepisu, zespołu przepisów czy ustawy. Cel przypisywany jest twórcy prawa, natomiast rola prawa jest określeniem tego, czego jacyś członkowie

⁵⁸ www.sjp.pwn.pl/slowniki/cel (dostęp z 18.05.2023).

⁵⁹ *Ibidem*.

⁶⁰ M. Smolak, *Wykładnia celowościowa z perspektywy pragmatycznej*, Warszawa 2012, s. 110.

⁶¹ A. Kość, *Podstawy filozofii prawa*, Lublin 2005, s. 188.

społeczeństwa oczekują w następstwie wydania czy ukształtowania się określonej normy czy norm prawnych”⁶². Podkreśla się również, że cel w prawie pojmowany jest w aspekcie motywacyjnego charakteru prawa⁶³. Nieprawidłowe jest również przyjęcie, że adresaci norm są świadomi celów prawotwórcy, dlatego wskazuje się na konieczność stosowania we wprowadzeniach do aktów prawnych rozbudowanych preambuł, które miałyby cele te wskazywać (choć nie jest to obecnie popularny zabieg legislacyjny, to należy wskazać, że brak konkretnego wskazania celu regulacji należy uznawać za błąd ustawodawcy)⁶⁴.

Jak wskazuje T. Gizbert-Studnicki: „Określenie „celu tekstu prawnego” (prawa, normy prawnej) ma charakter skrótowy. Cel (celowe działanie) przypisać można tylko podmiotowi wyposażonemu w świadomość i wolę. Stąd też w pierwszym etapie wykładni celowościowej podstawową wagę ma zidentyfikowanie podmiotu, którego cel ma być uznany za cel tekstu prawnego”⁶⁵. Autor wskazuje również możliwe podziały celu tekstu prawnego ze względu na⁶⁶:

- 1) dziedzinę praktyki społecznej, z którą dany cel jest związany (np. cele społeczne, ekonomiczne, kulturalne, polityczne itp.),
- 2) cele doraźne i cele długofalowe,
- 3) cele, których spełnienie polega na realizacji pewnego stanu rzeczy i te, których spełnienie na tym nie polega,
- 4) cele niższego rzędu (inaczej również cele instrumentalne – prowadzą do realizacji celu wyższego rzędu) i cele wyższego rzędu (są celem samym w sobie i mogą być realizowane przez cele niższego rzędu) – kryterium to wskazuje niejako na możliwość wskazania hierarchii celów,
- 5) cele określone pozytywnie (polegające na realizacji pewnego stanu rzeczy) i cele negatywne (polegające na dążeniu do uniknięcia niepożądanego stanu rzeczy),
- 6) cele, których określenie zawiera opisową charakterystykę pożądanego stanu rzeczy i cele, których określenia odwołują się do wyrażeń wartościujących.

Powyższa analiza rozumienia „celu tekstu prawnego” pozwala na postawienie pytania: czemu ma służyć stosowanie kary porządkowej przez organy bądź sądy? Jaki jest cel tej regulacji?

⁶² Z. Ziemiński, *Wstęp do aksjologii dla prawników*, Warszawa 1990, s. 77-78.

⁶³ Z. Tobor, *Charakterystyka ocen instrumentalnych i instrumentalne oceny przepisów prawa*, Katowice 1986, s. 111.

⁶⁴ L. Grzonka, *Legislacja administracyjna. Zarys zagadnień podstawowych*, Warszawa 2011, s. 39.

⁶⁵ T. Gizbert-Studnicki, *Wykładnia celowościowa*, „Studia Prawnicze” 1985, nr 3 – 4, s. 53 – 54.

⁶⁶ *Ibidem*, s. 56-59.

W pierwszej kolejności, nawiązując do rozdziału 1.3, należy wskazać, że będąc uznaną za gwarancję procesową, kara porządkowa pełni funkcję ochronną mającą na celu zapewnienie szybkości postępowania przy jednoczesnym zapewnieniu przez sądy oraz organy prawdy obiektywnej w sprawie. Kara porządkowa kierowana jest do stron postępowania oraz innych osób, które występują w tym postępowaniu. Okoliczności, w których kara porządkowa może zostać zastosowana (o czym szerzej w rozdziale 1.5 niniejszej pracy), wskazują na jej dyscyplinujący charakter.

W literaturze przedmiotu pojawia się stwierdzenie, że kara porządkowa jest „karą w celu przymuszenia”⁶⁷. Według mnie należy jednak w tym miejscu dokonać rozróżnienia i wprowadzenia podziału na:

- 1) kary porządkowe w celu przymuszenia,
- 2) kary porządkowe w celu wymuszenia.

Powyżej zaprezentowany podział opiera się na analizie okoliczności, w których może zostać nałożona kara porządkowa, jak również – jaka kara porządkowa może zostać nałożona.

Należy zwrócić uwagę, że na cel przymuszający zwraca uwagę już sam ustawodawca, wprowadzając w ustawach proceduralnych instytucję kary porządkowej w postaci przymusowego doprowadzenia osoby na czynności bądź na rozprawę. Kara porządkowa mająca cel przymuszenia będzie charakteryzowała się ingerencją sądu bądź organu w wolność osobistą jednostki, które to naruszenie wolności ma swoje umocowanie w aktach prawnych w randze ustawowej i ma wpływ na szybkość postępowania. Dyscyplinowanie uczestnika postępowania w postaci jego przymusowego doprowadzenia np. na rozprawę w sytuacji, gdy nie stawiał się na niej, mimo iż był do tego zobowiązany, ma również niewątpliwie wpływ na ustalenie prawdy obiektywnej w toczącym się postępowaniu.

Kary porządkowe w celu wymuszenia charakteryzować będzie wpływ na jednostkę, jednak bez naruszania jej sfery osobistej. Do tej kategorii zaliczyć można kary porządkowe o charakterze ekonomicznym, a więc kary pieniężne, ale również i te, które mają na celu wywołanie posłuchu i prawidłowego zachowania uczestników postępowania podczas rozprawy lub innych czynności. Poprzez sankcję ekonomiczną sąd bądź organ będzie ustalał stan faktyczny sprawy, m.in. gdy strona nie będzie skłonna do dobrowolnego przedstawienia

⁶⁷ A. Jakubecki, *Sankcje za nadużycie uprawnień procesowych w kodeksie postępowania cywilnego*, „Palestra” 2019, nr 11-12, s. 187.

wskazanych w wezwaniu dokumentów bądź będzie utrudniała prawidłowy przebieg rozprawy swoim zachowaniem nielicującym z powagą sądu lub organu.

1.4. Definicja kary porządkowej

Analiza przeprowadzona w podrozdz. 1.2. oraz 1.3. wraz z wnioskami, które możliwe były do wyprowadzenia z tych rozdziałów pozwala na podjęcie próby zdefiniowania pojęcia „kara porządkowa”. Konstrukcja ta powinna powstać mając na uwadze charakter prawny kary porządkowej, cel jej stosowania oraz okoliczności, w których może zostać zastosowana, o czym szerzej w dalszej części niniejszej pracy.

W pierwszej kolejności należy zastanowić się, czy pojęcie⁶⁸ kary porządkowej jest pojęciem prawnym czy prawniczym. W zależności od tego, do jakiej kategorii pojęć zostanie zaliczone, będzie również zależało, czy posługiwanie się tym pojęciem będzie należało odpowiednio do języka prawnego czy prawniczego⁶⁹. Rozwiązanie tego wydaje się kluczowe z uwagi na dalszą analizę zawartą w niniejszym rozdziale.

Samo pojęcie języka należy rozumieć jako „system znaków szczególnego rodzaju, które użyte w określony sposób służą procesowi formułowania i przekazywania informacji”⁷⁰.

J. Wróblewski wskazuje, że języki związane z prawem to języki, w jakich formułuje się prawo lub mówi się o prawie i wyróżnia⁷¹:

- 1) język prawny – język, w którym formułuje się prawo,
- 2) język prawniczy – język, którym mówi się o prawie, który można podzielić na:
 - a) język prawniczy orzecznictwa,
 - b) język prawniczy prawoznawstwa,
 - c) język prawniczy potoczny.

⁶⁸ Na potrzeby rozdz. 1.5. niniejszej pracy autor rozumie „pojęcie” jako „myślowne odzwierciedlenie istotnych cech przedmiotów lub zjawisk” (tak: S. Dubisz (red.), *Uniwersalny słownik języka polskiego*, t. 3 P–Ś, Warszawa 2003, s. 291).

⁶⁹ K. Opałek, J. Wróblewski, *Zagadnienia teorii prawa*, Warszawa 1969, s. 67.

⁷⁰ A. Breczko, *Język prawny a język prawniczy*, [w:] A. Jamróz (red.), *Wstęp do prawoznawstwa*, Białystok 2007, s. 59.

⁷¹ J. Wróblewski, *Typologia języków związanych z prawem* [w:] K. Opałek, J. Wróblewski, *Prawo. Metodologia. Filozofia. Teoria prawa*, Warszawa 1991, s. 148-149.

Zarówno język prawny, jak i język prawniczy są językami związanymi z prawem. Język prawny jest językiem, który jest stosowany w formułowaniu tekstów prawa powszechnie obowiązującego, natomiast w języku prawniczym formułowane są wypowiedzi o prawie⁷². Z tego powodu język prawny nazywany jest specjalistycznym językiem⁷³. Pojawia się również stwierdzenie, że stanowi on „sociolekt wyróżniający prawników jako odrębną grupę zawodową”, a przy tym stanowi narzędzie ułatwiające komunikację w obrębie doktryny prawniczej⁷⁴. Jak wskazuje B. Wróblewski: „(...) język prawniczy nie stanowi jednolitej całości. W rzeczywistości poszczególne jego odmiany są wynikiem rodzaju czynności spełnianych przez poszczególne grupy prawników. Istnieje różnica pomiędzy językiem prawników dogmatyków – teoretyków, sędziów, prokuratorów, adwokatów i prawników, pełniących funkcje administracyjne”⁷⁵. Dokonując analizy posługiwania się językiem opuszcza się wymiar struktur językowych i wkracza w dziedzinę tzw. wykonawstwa językowego⁷⁶. Jak wskazuje B. Brzeziński: „Język prawniczy w określonej mierze może też ograniczać skutki niedostatków języka prawnego; tym niemniej sam też bywa <<ofiara>> niedoskonałości języka prawnego, którego *nolens volens* musi tolerować”⁷⁷.

Pojęcie kary występuje w języku potocznym (często również z przedmiotowym określnikiem „porządkowa”), a polskie regulacje prawne przewidują instytucję kary porządkowej nie tylko w ramach przepisów prawa proceduralnego (nazywanego również prawem procesowym lub formalnym), ale również prawa materialnego. Zastosowanie w poprzednim zdaniu cudzysłowu jest zabiegiem celowym – nie wszystkie bowiem ustawy posługują się wprost pojęciem kary porządkowej. W k.p.k. (podobnie jak w o.p.) uregulowany został oddzielny rozdział zatytułowany „Kary porządkowe”, natomiast w k.p.c. i k.p.a. nie został wyodrębniony oddzielny rozdział, lecz pojawia się pojęcie grzywny⁷⁸. Przykładem kar porządkowanych zawartych w przepisach materialnych są regulacje kodeksu pracy zamieszczone w rozdz. VI – „Odpowiedzialność porządkowa pracowników”⁷⁹.

⁷² M. Król, *Język prawny i prawniczy* [w:] E. Smoktunowicz (red.), C. Kosikowski (red.), *Wielka encyklopedia prawa*, Warszawa-Białystok 2000, s. 313.

⁷³ A. Breczko, *op. cit.*, s. 62.

⁷⁴ A. Bator, *Język prawniczy*, [w:] A. Bator (red.), *Wprowadzenie do nauk prawnych. Leksykon tematyczny*, Warszawa 2016, s. 109.

⁷⁵ B. Wróblewski, *Język prawny i prawniczy*, Kraków 1948, s. 141.

⁷⁶ M. Zirk-Sadowski, *Wprowadzenie do filozofii prawa*, Warszawa 2021, s. 107.

⁷⁷ B. Brzeziński, *Uwagi o języku prawniczym i o potrzebie jego ochrony*, [w:] W. Miemieć (red.), *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, Wrocław 2009, s. 77.

⁷⁸ Szerzej na temat uregulowań dotyczących kar porządkowych w poszczególnych postępowaniach – rozdz. 1.5.

⁷⁹ Ustawa z dnia 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy (Dz. U. Nr 24, poz. 141 ze zm.).

Ustawodawca nie zdecydował się na wprowadzenie w polskim porządku prawnym definicji legalnej kary porządkowej. Jak już wspomniano wcześniej, nie stosuje tego pojęcia we wszystkich przepisach proceduralnych pomimo wprowadzania uregulowań wskazujących w sposób bezpośredni na ich występowanie. Prowadzi to do konkluzji, że chcąc zakwalifikować pojęcie kary porządkowej jako pojęcie prawne lub pojęcie prawnicze należy odnieść się do konkretnej gałęzi prawa. Kwalifikacja kary porządkowej jako pojęcia prawnego możliwa będzie w ramach k.p.k. oraz o.p., gdzie pojęcie to pojawia się wprost w tekście przepisów proceduralnych regulujących to zagadnienie. Jako pojęcie prawnicze „kara porządkowa” będzie natomiast występowała w k.p.c. oraz k.p.a., gdzie ustawodawca wprost nie posługuje się pojęciem tym, jednak uregulowane przez ustawodawcę konkretne instytucje posiadają charakter i spełniają cel kar porządkowych (o których to elementach szerzej w rozdz. 1.3 i 1.4. niniejszego rozdziału).

Jak wskazuje A. Kozak: „Konfrontacja bogactwa świata społecznego z ubogością języka przeznaczonego do jego wyrażania musi prowadzić do ujawnienia się wcześniej czy później niejasności znaczeń terminów tego języka. Prawnik znajduje się tu w sytuacji analogicznej do kogoś, komu nakazano opisać całe *continuum* barw dostępnych ludzkiemu oku za pomocą samych tylko nazw kolorów podstawowych”⁸⁰. Pojęcia są opracowywane przez prawników w związku z normami, których poznanie następuje w określonym celu, stąd możliwy do wyodrębnienia podział pojęć na teoretyczne i praktyczne⁸¹.

Według K. Opałka i J. Wróblewskiego można wyróżnić kilka stanowisk w zakresie definiowania pojęć⁸²:

- 1) można uznać, że to są nazwy jakichś przedmiotów idealnych i definiować je tak, jak definiuje się przedmioty tego typu,
- 2) traktować wyrażenia w sposób naturalistyczny, to znaczy uznając, że ich desygnatami są fakty i wobec tego definiuje się je tak, jakby się określało znaczenia wszelkich innych terminów, które oznaczają jakieś fakty,
- 3) uznaje się odpowiednie terminy jako „nazwy pozorne”, które nic nie oznaczają i nic nie znaczą,

⁸⁰ A. Kozak, *Sformułowanie tekstu prawnego a pewność jego rozumienia*, [w:] H. Rot (red.), *Prawo i prawnictwo wobec zmian społecznych. Materiały II Warsztatów Naukowych Teoretyków Państwa i Prawa* (Karpacz, 20 – 22 IX 1990), Wrocław 1990, s. 58 i 63.

⁸¹ B. Wróblewski, *Język prawny i prawniczy*, Kraków 1948, s. 144.

⁸² K. Opałek, J. Wróblewski, *Zagadnienia teorii prawa*, Warszawa 1969, s. 76-77.

- 4) stwierdza się, że nazwy te wzięte w izolacji bądź są jedynie nazwami niepełnymi, bądź nie posiadają samoistnego znaczenia, bądź wreszcie nie mogą być zdefiniowane w izolacji w sposób przewidziany w formach definicji klasycznej.

Przy podjęciu działań nakierowanych na skonstruowanie definicji danego pojęcia należy zastanowić się również, jaki charakter powinna mieć ta definicja: realny czy nominalny. Definicje o charakterze realnym będą przejawiały się w maksymalnym skondensowaniu opisu cech przedmiotu, który definicja ma określać, natomiast definicje o charakterze nominalnym stanowić będą wypowiedzi wskazujące, w jaki inny sposób można równoznacznie zastępować wyraz definiowany innymi wyrazami występującymi w ramach języka⁸³.

Zgodnie z paremią: *Definitio fit per genus proximum et differentiam specificam* (Definicja powstaje przez rodzaj najbliższy i różnicę gatunkową – tłum. własne), która stanowi podstawową zasadę przy budowaniu definicji pojęć prawnych, wskazując, że proces konstrukcyjny powinien zostać przeprowadzony od ogółu do szczegółu z uwzględnieniem różnic w definiowanych pojęciach.

Mając na uwadze powyższe, proponuję, aby **karę porządkową definiować jako instytucję procesową, której celem jest przymuszenie uczestnika postępowania do uczestnictwa w wykonywanych czynnościach procesowych lub do wymuszenia dokonania określonej czynności w toku postępowania (do których uczestnictwa lub wykonania jest zobowiązany na podstawie przepisów), lub wymuszenie zachowania licującego z powagą sądu lub organu, a które to czynności lub zachowanie mają wpływ na ustalenie prawdy obiektywnej lub szybkość postępowania.**

1.5. Kara porządkowa w polskich przepisach proceduralnych

1.5.1 Uwagi wprowadzające

Przepisy dotyczące nakładania kar porządkowych uregulowane zostały w polskich przepisach proceduralnych zarówno procedury cywilnej, karnej, jak i administracyjnej. Przed przystąpieniem do szczegółowej analizy kary porządkowej uregulowanej w o.p. konieczne jest przyjrzenie się przepisom innych procedur.

⁸³ Z. Ziemiński, *Teoria prawa*, Warszawa – Poznań 1978, s. 34.

Celem analizy zawartej w niniejszym rozdziale jest w ujęciu systemowe kary porządkowej, mając na uwadze całe *spectrum* regulacji prawnych. Poczynione rozważania pozwolą na wskazanie, czy regulacje te są spójne w aspekcie systemowym, jak również czy istnieje możliwość do wyodrębnienia pewnych stałych elementów charakteryzujących tę instytucję, które to cechy pojawiają się we wszystkich procedurach.

1.5.2. Kara porządkowa w polskiej procedurze cywilnej

Aktem prawnym regulującym przepisy postępowania cywilnego w Polsce jest kodeks postępowania cywilnego⁸⁴. W przepisach procedury cywilnej ustawodawca nie wprowadza jednak instytucji kary porządkowej. Przepisy k.p.c. stanowią o stosowaniu przez sąd grzywny w przypadkach:

- 1) uzyskania przez stronę ustanowienia adwokata lub radcy prawnego na podstawie podania świadomie nieprawdziwych okoliczności (art. 120 § 4 k.p.c.),
- 2) powołania się przez stronę w złej wierze na nieprawdziwe okoliczności, które skutkowały odroczeniem rozprawy (art. 214 § 1 k.p.c.),
- 3) powołania się przez pełnomocnika strony w złej wierze na nieprawdziwe okoliczności, które skutkowały odroczeniem rozprawy (art. 214 § 3 k.p.c.),
- 4) stwierdzenia przez sąd nadużycia przez stronę prawa procesowego (art. 226² § 2 pkt 1 k.p.c.),
- 5) nieuzasadnioną odmowę przedstawienia dokumentu przez osobę trzecią (art. 251 k.p.c.),
- 6) zgłoszenia przez stronę w złej wierze lub lekkomyślnie zarzutu nieprawdziwości dokumentu urzędowego albo twierdzenia, że zawarte w nim oświadczenia organu, od którego dokument ten pochodzi, są niezgodne z prawdą (art. 252 k.p.c. w zw. z art. 255 k.p.c.),
- 7) zgłoszenia przez stronę w złej wierze lub lekkomyślnie zarzutu nieprawdziwości dokumentu prywatnego albo twierdzenia, że zawarte w nim oświadczenie osoby, która je podpisała, od niej nie pochodzi (art. 253 k.p.c. w zw. z art. 255 k.p.c.),
- 8) nieusprawiedliwione niestawiennictwo świadka (art. 274 § 1 k.p.c.),

⁸⁴ Tekst jedn. Dz. U. z 2023 r. poz. 289 ze zm.

- 9) ponowna grzywna za nieusprawiedliwione niestawiennictwo świadka w sytuacji, gdy świadek wcześniej wezwany prawidłowo również nie stawiał się bez usprawiedliwienia swojej nieobecności (art. 274 § 1 k.p.c.),
- 10) oddalenie się świadka bez zezwolenia przewodniczącego (art. 274 § 2 k.p.c.),
- 11) nieuzasadniona odmowa zeznań przez świadka (art. 276 § 1 k.p.c.),
- 12) nieuzasadniona odmowa złożenia przyrzeczenia przez świadka (art. 276 § 1 k.p.c.),
- 13) nieusprawiedliwione niestawiennictwo biegłego (art. 287 k.p.c.),
- 14) nieuzasadniona odmowa złożenia przyrzeczenia przez biegłego (art. 287 k.p.c.),
- 15) nieuzasadniona odmowa złożenia opinii przez biegłego (art. 287 k.p.c.),
- 16) nieusprawiedliwione opóźnienia złożenia opinii przez biegłego (art. 287 k.p.c.),
- 17) niezastosowanie się bez uzasadnionych przyczyn przez osobę trzecią do zarządzeń w przedmiocie oględzin (art. 296 k.p.c.),
- 18) nieusprawiedliwione niestawiennictwo strony wezwanej do osobistego stawiennictwa na posiedzenie (przepisy dotyczące postępowania w sprawach małżeńskich – art. 429 k.p.c.),
- 19) strona bez usprawiedliwionych powodów nie wykona w toku postępowania postanowień lub zarządzeń (przepisy dotyczące postępowania w sprawach z zakresu prawa pracy i ubezpieczeń społecznych – art. 475 zd. 1 k.p.c.),
- 20) niewykonanie przez stronę (gdy stroną tą jest jednostka organizacyjna, grzywnie podlega pracownik odpowiedzialny za wykonanie postanowień lub zarządzeń, a w razie niewyznaczenia takiego pracownika lub niemożności jego ustalenia – kierownik tej jednostki) bez usprawiedliwionych powodów w toku postępowania postanowień lub zarządzeń (przepisy dotyczące postępowania w sprawach z zakresu prawa pracy i ubezpieczeń społecznych – art. 475 zd. 2 k.p.c.),
- 21) powoda, jego przedstawiciela ustawowego lub pełnomocnika, który w złej wierze lub wskutek niezachowania należytej staranności złożył niezgodne z prawdą oświadczenie, o którym mowa w § 2 zd. 4, że roszczenie dochodzone pozwem nie powstało w związku z umową zawartą z konsumentem (przepisy dotyczące postępowania nakazowego – art. 485 § 5 k.p.c.),
- 22) powoda, jego przedstawiciela ustawowego lub pełnomocnika, który w złej wierze lub wskutek niezachowania należytej staranności oznaczył w pozwie, w elektronicznym postępowaniu upominawczym, nieprawidłowo dane enumeratywnie wymienione w przepisie (przepisy dotyczące elektronicznego postępowania upominawczego – art. 505³² § 3 k.p.c.),

- 23) złożenie wniosku o ubezwłasnowolnienie w złej wierze lub lekkomyślnie (art. 545 § 4 k.p.c.),
- 24) jeżeli osoba pozostająca pod władzą rodzicielską lub opieką nie ma zdolności do podejmowania czynności w postępowaniu, sąd opiekuńczy może nakazać jej sprowadzenie do sądu pod rygorem grzywny każdemu, u kogo osoba taka przebywa (art. 574 § 2 k.p.c.),
- 25) sąd opiekuńczy może wymierzyć grzywnę osobie, która uchyla się od objęcia opieki (art. 598 § 1 k.p.c.),
- 26) sąd opiekuńczy może wymierzyć grzywnę opiekunowi, który nie wykonuje zarządzeń sądu opiekuńczego (art. 598 § 2 k.p.c.),
- 27) bezzasadne uchylanie się osoby, w której znajduje się testament, od złożenia go w sądzie spadku (art. 646 § 1 k.p.c. w zw. z art. 646 § 2 k.p.c.),
- 28) kto dowie się o śmierci spadkodawcy oraz o tym, że treść testamentu ustnego nie została spisana, obowiązany jest niezwłocznie zawiadomić o tym sąd spadku oraz podać imiona, nazwiska i adresy świadków testamentu, jeżeli okoliczności te są mu znane – kto nie dopełnia tego obowiązku (art. 661 § 2 k.p.c. w zw. z art. 661 § 1 k.p.c.),
- 29) przewodniczący wzywa osoby, organy administracji publicznej lub instytucje wskazane we wniosku oraz znane sądowi urzędowo do złożenia w określonym terminie poświadczonych urzędowo odpisów dokumentów będących w ich posiadaniu albo do oświadczenia, że ich nie posiadają - grzywna może być na każdego, kto nie uczyni zadość wezwaniu (art. 723 § 1 k.p.c. w zw. z art. 722 k.p.c.).

W tym miejscu należy wskazać, że przepisy k.p.c. wyróżniają sytuacje, kiedy sąd zobowiązany jest do zastosowania grzywny obligatoryjnie oraz gdy możliwość jej zastosowania pozostawiona jest uznaniu sądu, a więc przybiera postać fakultatywną (na co wskazuje użycie przez ustawodawcę przykładowo sformułowania „Sąd może skazać na grzywnę (...)). Obligatoryjnie sąd wymierzy grzywnę w sytuacjach opisanych powyżej w punktach: 1, 5-17 oraz 23. W pozostałych przypadkach zastosowanie grzywny zależy od uznania sądu, a dokładnie dyskrecyjnej władzy sędziego.

Warto również zwrócić szczególną uwagę na regulację zawartą w art. 255 k.p.c., który stanowi, iż: „Strona, która w złej wierze lub lekkomyślnie zgłosiła zarzuty przewidziane w art. 252 i 253, podlega karze grzywny” oraz art. 545 § 4 k.p.c.: „Kto zgłosił wniosek o ubezwłasnowolnienie w złej wierze lub lekkomyślnie, podlega karze grzywny”. Dokonując porównania tych artykułów z pozostałymi wyżej wymienionymi przepisami dotyczącymi

grzywny, można zauważyć, że jedynie we wskazanych przepisach występuje połączenie słów „kara grzywny”. Pozostałe przepisy stanowią przykładowo: „sąd skaże biegłego na grzywnę” (art. 287 k.p.c.), „sąd skaże świadka na grzywnę” (art. 274 § 1 k.p.c.) lub „skaże osobę trzecią na grzywnę” (art. 215 k.p.c.). Użycie przez ustawodawcę w art. 255 k.p.c. oraz art. 545 § 4 k.p.c. sformułowania „kara grzywny” wydaje się być wyrazem jego braku konsekwencji w nazewnictwie instytucji prawnych i niedostrzeganiem potrzeby wprowadzania regulacji w odniesieniu do całego systemu prawa w Polsce. Niewątpliwie kara grzywny kojarzona jest z przepisami prawa karnego, co potwierdza w sposób szczególny wymienienie jej w katalogu kar w art. 32 pkt 1 k.k. Nieuzasadnione jest jednak przyjęcie twierdzenia, że sąd w sprawie cywilnej miałby stosować sankcje karne oraz (co więcej), że przepisy regulujące te sankcje zostałyby umieszczone przez ustawodawcę w przepisach stanowiących o procedurze cywilnej. Wydaje się wobec tego właściwe przyjęcie, że używając w powyższych przepisach pojęcia „kara”, ustawodawca rozumie przez to właśnie karę porządkową.

Kolejną pojawiającą się niekonsekwencją ustawodawcy jest używanie sformułowania „sąd skaże”. Słownik języka polskiego definiuje słowo „skazać” jako: „wydać (wydawać) wyrok określający karę wymierzoną oskarżonemu za popełnione przestępstwo”⁸⁵ lub „określić (określać) z góry jakiś (zwykle zły) los kogoś, czegoś, przeznaczyć (przeznaczać) na coś, do czegoś, zmusić (zmuszać) do czegoś”⁸⁶. Należałoby postawić pytanie: jeżeli w takiej sytuacji „sąd skaże” osobę na grzywnę, to czy należy wobec niej używać sformułowania „skazany”? Pojęcie „skazany” jest obce procedurze cywilnej, w szczególności nie została zawarta w k.p.c. jego definicja legalna tego pojęcia. Skazanym jest osoba fizyczna, którą sąd w postępowaniu karnym, prawomocnym wyrokiem lub nakazem karnym uznał winną popełnienia przestępstwa i wymierzył odpowiednią karę⁸⁷. Wobec powyższego nie wydaje się również właściwe posługiwanie się w odniesieniu do grzywny z k.p.c. pojęciem „sąd skaże”, gdyż wprowadza to niepotrzebne zamieszanie terminologiczne. Należałoby zastanowić się nad zmianą legislacyjną polegającą na zmianę sformułowań „sąd skaże” na „sąd ukarze”. Poruszenie tej kwestii w niniejszym rozdziale ma jednak jedynie charakter sygnalizujący problem i z uwagi na tematykę niniejszej rozprawy nie będzie poruszane w dalszej części pracy.

Zauważyć należy, że niemal wszystkie sytuacje, w których sąd może nałożyć grzywnę, są skonkretyzowane i uszczegółowione w taki sposób, aby nie było wątpliwości, za jakie działania

⁸⁵ S. Dubisz (red.), *Uniwersalny słownik języka polskiego*, t. 3, P-Ś, Warszawa 2003, s. 1223.

⁸⁶ *Ibidem*.

⁸⁷ J. Śpiewak, *Skazany* [w:] E. Smoktunowicz (red.), C. Kosikowski (red.), *Wielka encyklopedia prawa*, Białystok-Warszawa 2000, s. 927.

(bądź zaniechania) może zostać nałożona grzywna, np. nieusprawiedliwione niestawiennictwo świadka, oddalenie się świadka bez zezwolenia przewodniczącego, nieuzasadniona odmowa złożenia opinii przez biegłego. W tym miejscu należy jednak zwrócić uwagę na art. 226² § 2 pkt 1 k.p.c. i możliwość nałożenia grzywny w sytuacji stwierdzenia przez sąd nadużycia przez stronę prawa procesowego. Artykuł ten nie konkretyzuje, w jaki sposób należy definiować pojęcie „nadużycie przez stronę prawa procesowego”. Jak wskazuje T. Ereciński: „Pojęcie procesowego nadużycia prawa zrodziła praktyka sądowa, chodziło o poddanie czynności stron i uczestników postępowania cywilnego zasadom moralnym i ograniczeniom z nich wynikającym. Problematyka ta łączona jest czasem z kwestią luzu decyzyjnego opartego na aksjologii stosowania prawa. Instytucja nadużycia prawa wyrosła z przeświadczenia, że prawo (także prawo procesowe) powinno być moralne, sprawiedliwe, odpowiadać pewnemu systemowi aksjologicznemu (czyli *ius*)”⁸⁸. Zjawisko nadużycia prawa procesowego niewątpliwie należy powiązać z konstytucyjnym prawem do sądu. Jak stwierdza A. Kubas: „Polega ono na tym, że przewidziane ustawą procesową uprawnienia, które określają sposób realizacji konstytucyjnego prawa do sądu, czyli do sprawiedliwego i jawnego rozpoznania sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki (art. 45 ust. 1 Konstytucji RP), są wykorzystywane dla jego utrudnienia poprzez stwarzanie przeszkód w doprowadzeniu, w wyniku rzetelnego procesu, do zgodnego z prawem, sprawiedliwego rozstrzygnięcia w rozsądnym czasie”⁸⁹. Wskazuje się, że najczęściej występującymi przejawami nadużycia prawa procesowego przez stronę jest: celowe opóźnianie postępowania sądowego, szkodzenie drugiej stronie i szykanowanie jej, celowe wielokrotne zgłaszanie tych samych wniosków w toku postępowania, podnoszenie nieuzasadnionych zarzutów i środków zaskarżenia czy kwestionowanie decyzji procesowych sądu opartych na prawidłowym stosowaniu norm procesowych⁹⁰. W tym miejscu należy zgodzić się ze stwierdzeniem A. Jakubeckiego w odniesieniu do grzywny z art. 226² § 2 pkt 1 k.p.c.: „Niewątpliwie ma ona quasi-penalną naturę i jawi się jako kara za sam fakt nadużycia uprawnień procesowych. Pełni ona inną funkcję niż grzywna w celu przymuszenia”⁹¹.

Strona, jej przedstawiciele ustawowi, pełnomocnicy, świadkowie i inni uczestnicy postępowania mogą usprawiedliwić swoje niestawiennictwo z powodu choroby. Ustawodawca

⁸⁸ T. Ereciński, *Nadużycie praw procesowych w postępowaniu cywilnym. Tezy i wstępne propozycje do dyskusji*, [w:] P. Grzegorzczak (red.), M. Walasik (red.), F. Zedler (red.), *Nadużycie prawa procesowego cywilnego*, Warszawa 2019, s. 11.

⁸⁹ A. Kubas, *Nadużycie prawa procesowego – próba oceny ostatnich zmian legislacyjnych*, „Palestra” 2019, nr 11-12, s. 166.

⁹⁰ Przykłady podane za: T. Ereciński, *op. cit.*, s. 12.

⁹¹ A. Jakubecki, *Sankcje za nadużycie uprawnień procesowych w kodeksie postępowania cywilnego*, „Palestra” 2019, nr 11-12, s. 187.

przewiduje jednak w tym zakresie konieczność przedstawienia zaświadczenia potwierdzającego niemożność stawienia się na wezwanie lub zawiadomienie sądu, wystawionego przez lekarza sądowego (art. 214¹ § 1 k.p.c.). Należy przy tym wskazać, że lekarskie usprawiedliwienie nieobecności może być również rozpatrzone po zamknięciu rozprawy – taka możliwość wynika z art. 224 § 2 k.p.c.⁹².

Zgodnie z art. 354 k.p.c.: „Jeżeli kodeks nie przewiduje wydania wyroku lub nakazu zapłaty, sąd wydaje postanowienie”. W sytuacji, gdy przepisy dotyczące nie przewidują wprost wydania wyroku lub nakazu zapłaty, należy przyjąć, że grzywna nakładana jest na osobę w formie postanowienia. Należy jednak wskazać, że w sytuacji, gdy sąd stwierdzi nadużycie przez stronę prawa procesowego, może skazać ją na grzywnę, a następuje to w orzeczeniu kończącym postępowanie w sprawie (tak: art. 226² § 2 k.p.c.). Zgodnie z art. 163 k.p.c. grzywnę wymierza się w kwocie do trzech tysięcy złotych. Dodatkowo zwrócić należy uwagę na treść art. 110 k.p.c., zgodnie z którym sąd może zasądzić od świadka, biegłego, pełnomocnika lub przedstawiciela ustawowego - po ich wysłuchaniu - zwrot kosztów wywołanych ich rażącą winą. Rozstrzygnięcie na podstawie art. 110 k.p.c. nie musi być dokonane dopiero w orzeczeniu kończącym sprawę w instancji z uwagi na fakt, iż chodzi o rozstrzygnięcie w zakresie kosztów wywołanych przez osoby niebędące stronami postępowania⁹³. Nie należy tego jednak rozpatrywać w kategorii dodatkowej grzywny (kary porządkowej), ale jako dodatkową sankcję, którą może orzec sąd kumulatywnie z orzeczoną grzywną (karą porządkową).

Postanowienie o nałożeniu grzywny podlega zaskarżeniu w drodze zażalenia, jeżeli taką możliwość przewiduje k.p.c. Przepis art. 394^{1a} § 1 pkt 6 k.p.c. stanowi o możliwości złożenia zażalenia do innego składu sądu pierwszej instancji w przypadku wydania postanowienia o „skazanie świadka, biegłego, strony, jej pełnomocnika oraz osoby trzeciej na grzywnę, zarządzenie przymusowego sprowadzenia i aresztowania świadka oraz odmowa zwolnienia świadka i biegłego od grzywny i świadka od przymusowego sprowadzenia”. Kwestie złożenia zażalenia na postanowienie sądu drugiej instancji dotyczące skazanie świadka, biegłego, strony, jej pełnomocnika oraz osoby trzeciej na grzywnę reguluje art. 394² § 1¹ k.p.c., stanowiąc o możliwości złożenia zażalenia na postanowienie w tym zakresie do innego składu sądu drugiej instancji. W tym miejscu ponownie należy odnieść się do możliwości orzeczenia przez sąd grzywny za nadużycie prawa procesowego i odmiennego charakteru, odpowiadając

⁹² Zob.: wyrok Sądu Najwyższego z dnia 10 marca 2011 r., sygn. akt V CSK 302/10, LEX nr 786399.

⁹³ M. Manowska, *Komentarz do art. 110 k.p.c.* [w:] M. Manowska (red.), *Kodeks postępowania cywilnego. Komentarz, t. I. Art. 1-477(16)*, Warszawa 2022, dostęp LEX.

jednocześnie na pytanie: w jaki sposób można zaskarżyć tę grzywnę w sytuacji, gdy jest orzekana w orzeczeniu kończącym postępowanie w sprawie? Na tak postawione pytanie trafnie odpowiada A. Jakubecki, stwierdzając, że: „Jeżeli strona nie wnosi apelacji od wyroku, w którym zamieszczono postanowienie o ukaraniu grzywną, lecz chce skarżyć jedynie postanowienie o grzywnie, to logiczne wydaje się, że powinna ona złożyć zażalenie. Natomiast w przypadku wniesienia apelacji od wyroku strona w skardze apelacyjnej może kwestionować także postanowienie o ukaraniu grzywną”⁹⁴.

W tym miejscu należy wskazać, że przepisy dotyczące nakładania grzywny uregulowane w k.p.c. mają również zastosowanie w innych postępowaniach. Przykładem jest regulacja art. 84 ustawy o ochronie konkurencji i konsumentów⁹⁵, zgodnie z którą w sprawach dotyczących dowodów w postępowaniu przed Prezesem Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów w zakresie nieuregulowanym w rozdziale u.o.k.k. dotyczącym przepisów ogólnych w postępowaniu przed Prezesem Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów stosuje się odpowiednio art. 227-315 ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. - Kodeks postępowania cywilnego, a więc właśnie przepisy dotyczące nakładania grzywny. Postępowanie przed Prezesem UOKiK jest procedurą hybrydową, która łączy rozwiązania i instytucje zawarte w różnych aktach prawnych⁹⁶. W pierwszej kolejności należy stosować przepisy u.o.k.k., dalej zastosowanie mają przepisy k.p.a. (zgodnie z art. 83 u.o.k.k.), z zastrzeżeniem powyżej przywołanego przepisu art. 84 u.o.k.k., odsyłającego w konkretnym zakresie do stosowania przepisów k.p.c. Dodatkowo chociaż Prezes UOKiK jest organem administracji rządowej, to odwołanie od decyzji przez niego wydanej rozpatrywane jest w terminie 2 miesięcy przez sąd powszechny – wyspecjalizowany w tym zakresie Wydział XVII Sądu Okręgowego w Warszawie - Sąd Ochrony Konkurencji i Konsumentów (art. 89 ust. 4 u.o.k.k.; art. 479²⁸ § 1 pkt 1 k.p.c.).

⁹⁴ A. Jakubecki, *op. cit.*, s. 192.

⁹⁵ Ustawa z dnia 16 lutego 2007 r. o ochronie konkurencji i konsumentów (Dz. U. Nr 50, poz. 331 ze zm. – dalej jako: u.o.k.k.).

⁹⁶ M. Sieradzka, *Postępowanie przed Prezesem UOKiK według regulacji nowej ustawy o ochronie konkurencji i konsumentów – cz. I*, „Monitor Prawniczy” 2007, nr 24, s. 1351.

1.5.3. Kara porządkowa w polskiej procedurze karnej

W odmienny sposób zdecydował się ustawodawca na uregulowanie kwestii związanych z karami porządkowymi w k.p.k. Został tam zredagowany oddzielny rozdz. 31 zatytułowany „Kary porządkowe”.

Przechodząc do analizy sytuacji, za które sąd może nałożyć karę porządkową w postaci kary pieniężnej, a które zostały wymienione wprost w rozdziale 31 k.p.k., należy wskazać:

- 1) niestawienie się na wezwanie organu prowadzącego postępowanie bez należytego usprawiedliwienia przez świadka (art. 285 § 1 k.p.k.),
- 2) bez zezwolenia organu wydalenie się z miejsca czynności przed jej zakończeniem przez świadka (art. 285 § 1 k.p.k.),
- 3) niestawienie się na wezwanie organu prowadzącego postępowanie bez należytego usprawiedliwienia przez biegłego (art. 285 § 1 k.p.k.),
- 4) bez zezwolenia organu wydalenie się z miejsca czynności przed jej zakończeniem przez biegłego (art. 285 § 1 k.p.k.),
- 5) niestawienie się na wezwanie organu prowadzącego postępowanie bez należytego usprawiedliwienia przez tłumacza (art. 285 § 1 k.p.k.),
- 6) bez zezwolenia organu wydalenie się z miejsca czynności przed jej zakończeniem przez tłumacza (art. 285 § 1 k.p.k.),
- 7) niestawienie się na wezwanie organu prowadzącego postępowanie bez należytego usprawiedliwienia przez specjalistę (art. 285 § 1 k.p.k.),
- 8) bez zezwolenia organu wydalenie się z miejsca czynności przed jej zakończeniem przez specjalistę (art. 285 § 1 k.p.k.),
- 9) niestawienie się na wezwanie organu prowadzącego postępowanie bez należytego usprawiedliwienia przez obrońcę – w wypadkach szczególnych ze względu na ich wpływ na przebieg czynności (art. 285 § 1 k.p.k. w zw. z art. 285 § 1a k.p.k.),
- 10) bez zezwolenia organu wydalenie się z miejsca czynności przed jej zakończeniem przez obrońcę – w wypadkach szczególnych ze względu na uch wpływ na przebieg czynności (art. 285 § 1 k.p.k. w zw. z art. 285 § 1a k.p.k.),
- 11) niestawienie się na wezwanie organu prowadzącego postępowanie bez należytego usprawiedliwienia przez pełnomocnika – w wypadkach szczególnych ze względu na ich wpływ na przebieg czynności (art. 285 § 1 k.p.k. w zw. z art. 285 § 1a k.p.k.),

- 12) bez zezwolenia organu wydalenie się z miejsca czynności przed jej zakończeniem przez pełnomocnika – w wypadkach szczególnych ze względu na ich wpływ na przebieg czynności (art. 285 § 1 k.p.k. w zw. z art. 285 § 1a k.p.k.),
- 13) bezpodstawnego uchylania się od złożenia zeznań (art. 287 § 1 k.p.k. w zw. z art. 285 § 1 k.p.k.),
- 14) bezpodstawnego uchylania się od wykonania czynności biegłego (art. 287 § 1 k.p.k. w zw. z art. 285 § 1 k.p.k.),
- 15) bezpodstawnego uchylania się od wykonania czynności tłumacza (art. 287 § 1 k.p.k. w zw. z art. 285 § 1 k.p.k.),
- 16) bezpodstawnego uchylania się od wykonania czynności specjalisty (art. 287 § 1 k.p.k. w zw. z art. 285 § 1 k.p.k.),
- 17) bezpodstawnego uchylania się od złożenia przyrzeczenia przez świadka, biegłego, tłumacza lub specjalistę (art. 287 § 1 k.p.k. w zw. z art. 285 § 1 k.p.k.),
- 18) bezpodstawnego uchylania się od wydania przedmiotu (art. 287 § 1 k.p.k. w zw. z art. 285 § 1 k.p.k.),
- 19) bezpodstawnego uchylania się od dopełnienia obowiązków poręczyciela (art. 287 § 1 k.p.k. w zw. z art. 285 § 1 k.p.k.),
- 20) bezpodstawnego uchylania się od spełnienia innego ciążącego na osobie obowiązku w toku postępowania (art. 287 § 1 k.p.k. w zw. z art. 285 § 1 k.p.k.),
- 21) nieudzielenia pomocy w wyznaczonym terminie przez przedstawiciela lub kierownika instytucji, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej obowiązanej do udzielenia pomocy organowi prowadzącemu postępowanie karne (art. 287 § 1 k.p.k. w zw. z art. 285 § 1 k.p.k.).

Dodatkowo w przypadkach wskazanych powyżej w pkt. 1-12 można ponadto zarządzić zatrzymanie i przymusowe doprowadzenie świadka (tak: art. 285 § 2 zd. 1 k.p.k.). W tym samym artykule ustawodawca podkreśla jednak, że zatrzymanie i przymusowe doprowadzenie biegłego, tłumacza i specjalisty stosuje się wyjątkowo (art. 285 § 2 zd. 2 k.p.k.). Jak stwierdza K. Dudka: „O sytuacji wyjątkowej, uzasadniającej zatrzymanie i przymusowe doprowadzenie biegłego, tłumacza i specjalisty, można mówić, gdy jedynie ta czynność może doprowadzić do realizacji obowiązku stawienia, w szczególności, gdy uprzednie ukaranie karą pieniężną nie odniosło skutku, a nie jest możliwe zastąpienie czynności biegłego, tłumacza i specjalisty czynnościami innych biegłych, tłumaczy lub specjalistów. Usprawiedliwiona nieobecność

wyklucza możliwość przymusowego doprowadzenia”⁹⁷. Przepisy te nie przewidują jednak możliwości zatrzymania i sprowadzenia obrońcy lub pełnomocnika, nawet w sytuacji gdy nałożona przez sąd lub prokuratora kara pieniężna nie daje efektu⁹⁸.

Zgodnie z art. 287 § 2 k.p.k.: „W razie uporczywego uchylania się od złożenia zeznania, wykonania czynności biegłego, tłumacza lub specjalisty oraz wydania przedmiotu można zastosować, niezależnie od kary pieniężnej, aresztowanie na czas nieprzekraczający 30 dni. Przepis ten stosuje się odpowiednio w razie uporczywego niestawiennictwa na wezwanie organu prowadzącego postępowanie, jeżeli zarządzenie zatrzymania i przymusowego doprowadzenia, o którym mowa w art. 285 § 2, nie jest wystarczające dla zapewnienia stawiennictwa osoby wezwanej”. Areszt ten uznawany jest za sankcję wymuszającą⁹⁹ i nazywany aresztem wymuszającym¹⁰⁰ lub egzekucją drogą kar¹⁰¹. Najważniejszym celem sankcji wymuszającej, który odróżnia ją od kary porządkowej *sensu stricte*, jest wyegzekwowanie spełnienia obowiązku procesowego przez osobę uchylającą się od jego wykonania¹⁰². Jak jednak stwierdza K. Dudka: „Organ procesowy powinien więc najpierw rozważyć, czy zatrzymanie i przymusowe doprowadzenie może być skuteczne, a dopiero w razie powzięcia uzasadnionego przypuszczenia, graniczącego z pewnością, opartego na okolicznościach sprawy, w szczególności na analizie uprzedniego zachowania osoby wzywanej, że zatrzymanie i przymusowe doprowadzenie może być nieskuteczne, dopuszczalne jest aresztowanie”¹⁰³.

Punktów 13-21 powyższego wyliczenia nie stosuje się zgodnie z dyspozycją art. 287 § 4 k.p.k. do stron, ich obrońców i pełnomocników, a w zakresie kary za niedopełnienie obowiązków wydania rzeczy – także do osób, które mogą uchylić się od złożenia zeznań.

Poza rozdz. 31 k.p.k. zostały umieszczone przepisy stanowiące o możliwości nałożenia przez sąd lub prokuratora kary pieniężnej w sytuacji:

⁹⁷ K. Dudka, *Komentarz do art. 285 k.p.k.*, [w:] K. Dudka (red.), *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, wyd. II, Warszawa 2020, dostęp LEX.

⁹⁸ K. Eichstaedt, *Komentarz do art. 285 k.p.k.*, [w:] D. Świecki (red.), *Kodeks postępowania karnego, t. I, Komentarz*, Warszawa 2023, dostęp LEX.

⁹⁹ R. A. Stefański, S. Zabłocki, *Komentarz do art. 287 k.p.k.*, [w:] R. A. Stefański (red.), S. Zabłocki (red.), *Kodeks postępowania karnego, t. II, Komentarz do art. 167-296*, Warszawa 2019, dostęp LEX.

¹⁰⁰ W. Daszkiewicz, *Proces karny. Część ogólna*, Poznań 1995, s. 321.

¹⁰¹ W. Wolter, *Przymus w postępowaniu karnym*, „Głos Prawników Śląskich” 1938, nr 4, s. 11 cyt. za: R. A. Stefański, S. Zabłocki, *op.cit.*

¹⁰² J. Wereśniak-Masri, *op. cit.*

¹⁰³ K. Dudka, *Komentarz do art. 287 k.p.k.*, [w:] K. Dudka (red.), *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, wyd. II, Warszawa 2020, dostęp LEX.

- 1) gdy nieudzielenie wyjaśnień w wyznaczonym przez sąd lub prokuratora terminie dotyczących stwierdzenia w postępowaniu karnym poważnego uchybienia w działaniu instytucji państwowej, samorządowej lub społecznej, zwłaszcza gdy sprzyja ono popełnieniu przestępstwa (art. 19 § 3 k.p.k. w zw. z art. 19 § 2 k.p.k.),
- 2) nienadesłania przez dziekana właściwej rady lub izby w wyznaczonym terminie informacji o podjętych działaniach wynikających z zawiadomienia dotyczącego rażącego naruszenia przez obrońcę lub pełnomocnika strony ich obowiązków procesowych (art. 20 § 1a k.p.k. w zw. z art. 20 § 1 k.p.k.).

Mając jednak na uwadze regułę wykładni *ad rubricam*, należy wskazać, że ustawodawca, przewidując w wyżej wskazanych dwóch przypadkach możliwość nałożenia kary pieniężnej, nie traktuje jej jako kary porządkowej. Wskazuje na to uregulowanie tej możliwości poza rozdz. 31 „Kary porządkowe”, jak również fakt, że działania te nie wpływają w sposób bezpośredni na konkretną sytuację procesową.

Kary porządkowe w postaci kar pieniężnych, o których mowa w rozdz. 31 k.p.k., wydaje w formie postanowienia sąd, a w postępowaniu przygotowawczym również prokurator (art. 290 § 1 zd. 1 k.p.k.). Nieco odmiennie wygląda stosowanie kary porządkowej w postaci aresztowania. W takim przypadku w postępowaniu karnym postanowienie o aresztowaniu wydaje sąd, natomiast w postępowaniu przygotowawczym wydaje je sąd, w którego okręgu prowadzi się postępowanie, na wniosek prokuratora (art. 290 § 1 zd. 2 k.p.k.). Zgodnie z art. 94 k.p.k. postanowienie powinno zawierać: oznaczenie organu oraz osoby lub osób, wydających postanowienie; datę wydania postanowienia; wskazanie sprawy oraz kwestii, której postanowienie dotyczy; rozstrzygnięcie z podaniem podstawy prawnej; uzasadnienie, chyba że ustawa zwalnia od tego wymagania. Wraz z samym postanowieniem sporządza się również jego uzasadnienie, z tym że w sprawie zawiłej lub z innych ważnych przyczyn można odroczyć sporządzenie uzasadnienia postanowienia na czas do 7 dni (art. 98 § 1 i 2 k.p.k.). Przepisy zawarte w rozdz. 31 k.p.k. nie przewidują zwolnienia od sporządzenia uzasadnienia w zakresie postanowień wydawanych na ich podstawie.

Na postanowienie przysługuje zgodnie z art. 290 § 2 k.p.k. zażalenie. W sytuacji gdy stosowane jest aresztowanie, wniesienie zażalenia wstrzymuje wykonanie postanowienia o aresztowaniu (tak art. 290 § 3 k.p.k.).

Rozstrzygnięcie incydentalne w formie postanowienia o ukaraniu podlega również ocenie sądu z punktu widzenia aktualnej i ulegającej stałej fluktuacji sytuacji procesowej¹⁰⁴. Karę pieniężną należy uchylić, jeżeli ukarany dostatecznie usprawiedliwi swe niestawiennictwo lub samowolne oddalenie się (art. 286 zd. 1 k.p.k.). Tygodniowy termin na usprawiedliwienie biegnie od daty doręczenia postanowienia wymierzającego karę pieniężną (art. 286 zd. 2 k.p.k.). Należy wskazać, że zgodnie z art. 117 § 2a k.p.k. usprawiedliwienie niestawiennictwa z powodu choroby oskarżonych, świadków, obrońców, pełnomocników i innych uczestników postępowania, których obecność była obowiązkowa, wymaga przedstawienia zaświadczenia potwierdzającego niemożność stawienia się na wezwanie lub zawiadomienie organu prowadzącego postępowanie, wystawionego przez lekarza sądowego¹⁰⁵.

1.5.4. Kara porządkowa w polskiej procedurze administracyjnej

Aktem prawnym regulującym przepisy postępowania administracyjnego w Polsce jest k.p.a. W przepisach tych (podobnie jak w k.p.c.) ustawodawca nie wprowadza pojęcia „kara porządkowa”. Przepisy k.p.a. stanowią o stosowaniu przez organ grzywny w następujących przypadkach:

- 1) niestawienia się bez uzasadnionej przyczyny jako świadek mimo zobowiązania do osobistego stawiennictwa (zgodnie z art. 51 k.p.a.) (art. 88 k.p.a.),
- 2) niestawienia się bez uzasadnionej przyczyny jako biegły mimo zobowiązania do osobistego stawiennictwa (zgodnie z art. 51 k.p.a.) (art. 88 k.p.a.),
- 3) bezzasadnej odmowy zeznania (art. 88 k.p.a.),
- 4) bezzasadnej odmowy wydania opinii (art. 88 k.p.a.),
- 5) bezzasadnej odmowy okazania przedmiotu oględzin (art. 88 k.p.a.),
- 6) bezzasadnej odmowy udziału w innej czynności urzędowej (art. 88 k.p.a.),

¹⁰⁴ R. Kmiecik, *Orzekanie kar porządkowych z powodu niestawiennictwa świadka lub bezpodstawnej odmowy zeznań*, „Przegląd Sądowy” 2010, nr 2, s. 63.

¹⁰⁵ Zdaniem K. Eichstaedt: „Kary porządkowe mają za zadanie wymuszenie obowiązku procesowego. Mogą one być stosowane także wtedy, gdy mimo ich zastosowania organ procesowy zrezygnuje np. z wykonania przez określoną osobę czynności biegłego czy też tłumacza. Wówczas kara porządkowa ma przede wszystkim cel prewencyjny” (K. Eichstaedt, *Komentarz do art. 285 k.p.k.*, [w:] D. Świecki (red.), *Kodeks postępowania karnego, t. I, Komentarz*, Warszawa 2023, dostęp LEX). Jak stwierdza I. Wereśniak-Masri: „Kary te, określane w przepisach Kodeksu postępowania karnego jako kary porządkowe, można podzielić na kary porządkowe *sensu stricto* oraz sankcje wymuszające. Karą porządkową w ścisłym znaczeniu jest kara pieniężna, która ma charakter represyjny, gdyż wymierza się ją niezależnie od możliwości wyegzekwowania obowiązku procesowego od osoby ukaranej” (I. Wereśniak-Masri, *Bezpodstawna odmowa złożenia zeznania*, „Prokuratura i Prawo” 2006, nr 11, s. 87).

- 7) niewłaściwego zachowania strony w czasie rozprawy (art. 96 k.p.a.),
- 8) niewłaściwego zachowania świadka w czasie rozprawy (art. 96 k.p.a.),
- 9) niewłaściwego zachowania biegłego w czasie rozprawy (art. 96 k.p.a.),
- 10) niewłaściwego zachowania w czasie rozprawy innych osób w niej uczestniczących (art. 96 k.p.a.).

Analizując zagadnienie maksymalnej kwoty grzywny, jaka może zostać nałożona na podmiot, należy wskazać na rozróżnienie przez ustawodawcę trzech sytuacji:

- 1) nałożenie grzywny po raz pierwszy w sytuacjach opisanych powyżej w pkt. 1-6 - możliwość nałożenia przez organ grzywny w wysokości do 50 zł,
- 2) nałożenie ponowne grzywny (w razie ponownego niezastosowania się do wezwania) w sytuacjach opisanych powyżej w pkt. 1-6 - możliwość nałożenia przez organ grzywny w wysokości do 200 zł,
- 3) nałożenie grzywny w sytuacjach opisanych powyżej w pkt. 7-10 – możliwość nałożenia przez kierującego rozprawą grzywny w wysokości do 100 zł.

Mając na uwadze powyższe, należy stwierdzić, że ustawodawca nie wskazuje, jaka jest minimalna kwota grzywny, która może zostać nałożona. Dodatkowo w przypadkach opisanych w pkt 1-6 ustawodawca przewiduje również możliwość ponownego nałożenia grzywny, jednocześnie podnosząc możliwą do nałożenia grzywnę. Dokonano również zróżnicowania kwoty grzywny względem sytuacji, które wpływają na przebieg rozprawy. W tych przypadkach wysokość grzywny może wynieść maksymalnie 100 zł. Należy również zwrócić ponownie uwagę na fakt, że ustawodawca nakłada na kierującego rozprawą obowiązek, aby w pierwszej kolejności dać ostrzeżenie stronie, świadkowi, biegłemu lub innej osobie uczestniczącej w rozprawie, których zachowanie utrudnia jej przebieg. W przypadku dalszego utrudniania przebiegu rozprawy osoby te mogą zostać wydalone z miejsca rozprawy przez kierującego rozprawą. Wydaje się właściwe przyjęcie, że ostrzeżenie przewodniczącego również stanowi karę porządkową. Jego udzielenie będzie miało odzwierciedlenie w protokole i ma na celu również wymuszenie na uczestnikach postępowania konkretnego zachowania.

Podkreślenia wymaga, że grzywna nakładana jest we wszystkich wyżej opisanych przypadkach w formie postanowienia. Na postanowienie nakładające na osobę grzywnę przysługuje zażalenie (art. 88 § 1 zd. 2 k.p.a. oraz art. 96 § 1 zd. 2 k.p.a.). Co istotne – w przypadku nałożenia kary grzywny w przypadkach opisanych w pkt 1-6 – ukarany może złożyć wniosek celem usprawiedliwienia swojej nieobecności lub odmowy zeznania, wydania

opinii albo okazania przedmiotu oględzin. W przypadku odmowy zwolnienia z uiszczenia grzywny ukaranemu przysługuje również prawo do złożenia zażalenia na postanowienie o odmowie zwolnienia (art. 96 § 2 k.p.a.).

1.5.5. Porównanie kary porządkowej w k.p.c, k.p.k., k.p.a. oraz o.p.

Mając na uwadze powyższe należy wskazać, że w każdej z analizowanych procedur przepisów stanowiących instytucję kary porządkowej występuje:

- 1) podobieństwo dotyczące podstawy prawnej - uregulowane zostały w akcie prawnym w randze ustawy (i to ustawy powstałej w drodze kodyfikacji) – tj. k.p.c., k.p.k., k.p.a., o.p.,
- 2) podobieństwo celu proceduralnego - w ramach toczącego się postępowania realizują cel incydentalny w odniesieniu do całego postępowania, dążąc do wprowadzenia dyscypliny proceduralnej oraz ochrony podstawowych zasad postępowania,
- 3) podobieństwo konkretyzacji strony przedmiotowej - w sposób opisowy regulują okoliczności, których wystąpienie (bądź niewystąpienie) może skutkować konsekwencją zastosowania tej instytucji,
- 4) podobieństwo konkretyzacji strony podmiotowej - w sposób enumeratywny wymieniają podmioty, na które mogą być nałożone konsekwencje (skutki) prawne wynikające z zastosowania tej instytucji,
- 5) podobieństwo stosowania uznania – zastosowanie przedmiotowej instytucji jest fakultatywne dla organu/sądu i ustawodawca pozostawia je w ramach uznania administracyjnego/sędziowskiego,
- 6) podobieństwo formy aktu – nałożenie kary następuje w ramach aktu mającego formę postanowienia,
- 7) podobieństwo w zakresie możliwości zastosowania środków zaskarżenia – ustawodawca przewidział możliwość zaskarżenia aktu nakładającego karę.

Wskazać jednak należy na pewne różnice, które zauważalne są w ramach poczynionej powyżej analizy, a w szczególności na:

- 1) różnice terminologiczne – instytucja mająca spełniać rolę kary porządkowej nazywana jest w różny sposób (procedura cywilna i administracyjna – grzywna; procedura karna – kara pieniężna; procedura podatkowa – kara porządkowa),
- 2) różnice dotyczące źródła wymiaru kary – w przepisach procedury cywilnej i karnej, w ramach przepisów dotyczących instytucji mającej pełnić rolę kary porządkowej, brak jest wskazania wprost o wysokości kary przez co potrzebne jest odniesienie do innych regulacji w ramach danej procedury; procedura administracyjna oraz procedura podatkowa wskazują wysokość kary wprost w przepisach,
- 3) różnice dotyczące wysokości wymiaru kary – bezpośrednio z przepisów wynika wysokość jedynie w przepisach k.p.a. oraz o.p., jednak zauważalna jest kwotowa dysproporcja, a mianowicie organ administracji publicznej ma możliwość nałożenia wyższej kary w ramach postępowania podatkowego,
- 4) różnice opisu strony przedmiotowej – choć zakres okoliczności, za które może zostać nałożona kara, jest zbieżny w procedurach, to należy wskazać na poszerzony katalog okoliczności zwłaszcza w zakresie procedury cywilnej (k.p.c.), co w sposób jasny wynika ze specyfiki konkretnych regulacji,
- 5) różnice w zakresie możliwości multiplikowania – przepisy procedury administracyjnej przewidują wprost *ex lege* możliwość ponownego nałożenia instytucji mającej pełnić rolę kary porządkowej, przy czym brak podobnych przepisów w pozostałych procedurach.

Należy stwierdzić, że w ramach regulacji dotyczących przedmiotowych instytucji można wyróżnić zarówno elementy podobne, jak i wyszczególnić pewne różnice. Biorąc jednak pod uwagę całokształt rozważań, można postawić tezę, iż regulacje te są co do zasady systemowo spójne, wykazują więcej podobieństw niż różnic, natomiast elementy wyróżniające sprowadzają się do elementów terminologicznych, źródła wysokości wymiaru kary, wysokości wymiaru kary, opisu strony przedmiotowej oraz możliwości multiplikowania kary.

Rozdział 2

Rys historyczny i ewolucja regulacji prawnych dotyczących kary porządkowej w sprawach podatkowych w Polsce

2.1. Uwagi wprowadzające

Na przestrzeni lat regulacje prawne dotyczące kary porządkowej stosowanej w sprawach podatkowych w Polsce ulegały przemianom na przestrzeni lat. Celem ukazania ewolucji przedmiotowych przepisów autor zdecydował się na wydzielenie trzech podstawowych okresów: międzywojenny (lata 1918 – 1939), powojenny wraz z okresem Polski Ludowej (1945 – 1997) oraz obowiązywania ordynacji podatkowej od 1998 r. do czasów najnowszych. W rozdziale zostanie zaprezentowana zmiana treści normatywnej przepisów następująca w sposób chronologiczny.

Na potrzeby niniejszego rozdziału poprzez pojęcie „sprawa podatkowa” autor rozumie sprawę podatkową w aspekcie proceduralnym, zaznaczając i zgadzając się jednocześnie z poglądem, że „nie można stawiać znaku równości pomiędzy pojęciami <<sprawa podatkowa>> i <<postępowanie podatkowe>> czy <<kontrola podatkowa>>”¹⁰⁶.

2.2. Kara porządkowa w ustawach podatkowych okresu międzywojennego

Okres zaborów zakończony ostatecznie odzyskaniem w 1918 r. przez Rzeczpospolitą Polską niepodległości odcisnął w sposób oczywisty swoje piętno również w sferze prawa stanowionego. W pierwszej połowie okresu dwudziestolecia międzywojennego funkcjonował w Polsce system prawa podatkowego normowany regulacjami pozostałymi po ustawodawstwie wprowadzonym przez państwa zaborcze¹⁰⁷. Wskazać należy, że w literaturze tego okresu wskazywano, że „(...) niepodobna dopuścić, by w Polsce zatrzymane zostały trzy zgoła odrębne systemy podatkowe, jako rozmaitej wartości spadki po trzech mocarstwach rozbiorowych”¹⁰⁸. Podejmowano wobec tego działania legislacyjne mające na celu

¹⁰⁶ D. Strzelec, *O sposobie rozumienia pojęcia sprawy podatkowej w znowelizowanych przepisach Ordynacji podatkowej dotyczących pełnomocnictw*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2021, nr 6, s. 20.

¹⁰⁷ M. Niezgódka-Medek, M. Szubiakowski, *Ordynacja podatkowa. Orzecznictwo. Piśmiennictwo*, Warszawa 2023, s. 39.

¹⁰⁸ L. Caro, *Problemy skarbowe państwa polskiego*, Kraków 1919, s. 40.

ujednocienie prawa podatkowego, jednak to właśnie okres od 1926 r. do 1934 r. (nazywany przez R. Mastalskiego „etapem stabilizacji polskiego systemu podatkowego”¹⁰⁹) był okresem wzmożonych prac polskiego ustawodawcy nad powstaniem aktu prawnego, który stanowiłby nowy fundament prawa podatkowego na całych ziemiach odrodzonego Państwa.

Pierwsza próba legislacyjna została podjęta w 1930 roku, kiedy ukazał się pierwszy projekt ordynacji podatkowej¹¹⁰. Projekt ten przewidywał rozdz. XX zatytułowany „Postanowienia karne”¹¹¹. Jak wskazano w uzasadnieniu do złożonego projektu z 1930 r.: „W zależności od rodzaju wykroczenia przewidziane są następujące kary: grzywny porządkowe, kary pieniężne oraz kary pozbawienia wolności, względnie dwa ostatnie rodzaje kar łącznie”¹¹².

W zakresie analizowanego zagadnienia kary porządkowej należy zwrócić szczególną uwagę na: art. 199, 200, 201, 202, 204, 205 oraz 208 projektu z 1930 r.

Zgodnie z art. 199 projektu z 1930 r.: „Kto bez dostatecznego usprawiedliwienia nie uczyni zadość wezwaniu, poleceniu lub żądaniu władzy podatkowej, komisji odwoławczej lub przewodniczącego tejże, wydanemu na podstawie Ordynacji Podatkowej lub szczegółowych ustaw podatkowych albo nakazowi wynikającemu z powyższych ustaw i Ordynacji Podatkowej może być ukarany grzywną porządkową w kwocie do 500 zł., o ile zaniebdania te nie stanowią czynu karygodnego określonego w art. 191 niniejszej Ordynacji. Grzywna może być powtarzana tak długo, dopóki karany nie uczyni zadość poleceniu lub żądaniu do niego wystosowanemu”¹¹³.

Powyższy artykuł dotyczy sytuacji, gdy podmiot (szczegółowo nie określony, a jedynie opisany przez słowo „kto”) nie stosuje się do „wezwania, polecenia lub żądania” podmiotów wskazanych wprost, tj.: władzy podatkowej, komisji odwoławczej lub jej przewodniczącego. Należy również zwrócić uwagę, że zastosowanie grzywny porządkowej w sytuacji nieuczynienia zadość przedmiotowemu wezwaniu możliwe jest, jeżeli nastąpiło to „bez dostatecznego usprawiedliwienia”. Twórcy projektu wskazali maksymalną wysokość grzywny porządkowej w takim przypadku na wysokość „do 500 zł”. Pozostawiono więc podmiotom

¹⁰⁹ R. Mastalski, *Wymiar podatków w Polsce w latach 1918 – 1934*, „Acta Universitatis Wratislaviensis Przegląd Prawa i Administracji” 1976, t. VII, s. 90.

¹¹⁰ Do analizy w niniejszym rozdziale wykorzystano materiały znajdujące się w Archiwum Państwowym w Poznaniu w szczególności projekt ordynacji podatkowej z 1930 r. znajdujący się w aktach zatytułowanych: Ordynacja podatkowa za rok 1930/31 I (sygnatura: 53/707/0/1.6/275) – dalej: projekt z 1930 r.

¹¹¹ Ordynacja podatkowa za rok 1930/31 I (sygnatura: 53/707/0/1.6/275), karta 141.

¹¹² Ordynacja podatkowa za rok 1930/31 II (sygnatura: 53/707/0/1.6/276), karta 187.

¹¹³ Ordynacja podatkowa za rok 1930/31 I (sygnatura: 53/707/0/1.6/275), karta 144.

wskazany wprost w art. 199 projektu z 1930 r. możliwość orzeczenia wysokości grzywny porządkowej, o ile wysokość ta nie przekracza 500 zł. Szczególną uwagę należy zwrócić na ostatnie zdanie analizowanego artykułu. Przewiduje on bowiem możliwość ponownego nałożenia grzywny porządkowej bez konkretyzacji, ile razy grzywna porządkowa może być nałożona, a wskazując jedynie, że może być nakładana do momentu uczynienia zadość wystosowanemu do ukaranego wezwaniu.

Jak wskazano w „Uzasadnieniu artykułów ordynacji podatkowej zaprojektowanych przez Związek Izby Przemysłowo-Handlowych”: „Zadaniem orzecznictwa w sprawach karnoskarbowych jest zapobieżenie działaniom względnie zaniechaniem podatników i osób trzecich, któreby bądź udaremniły, bądź to utrudniły uskutecznienie prawidłowych wymiarów. W tej mierze należy rozróżnić przestępstwa mniejszej wagi, polegające na zaniechaniu wykonania pewnych czynności, bądź to wskutek nakazu samej ustawy, bądź to wskutek zarządzenia właściwej władzy podatkowej. Ostatnio wymieniona kategoria zaniechania jest tzw. przestępstwem porządkowym, podczas gdy działanie wzgl. zaniechanie innego rodzaju zmierzające wyraźnie do ukrócenia dochodów skarbowych jest przestępstwem podatkowym we właściwym tego słowa znaczeniu”¹¹⁴. W uzasadnieniu tym podkreślić trzeba pojawiającą się nomenklaturę „przestępstw porządkowych”, które twórcy projektu z 1930 r. w sposób wyraźny łączą z elementami karnymi, a rozstrzygnięcia w tym zakresie klasyfikują jako postanowienia karne (na co wskazuje również tytuł rozdziału, w którym zostały umieszczone w ramach tekstu prawnego).

Przechodząc do analizy kolejnych przepisów w ramach projektu z 1930 r. należy wskazać, że zgodnie z art. 200 „Kto, jawiąc się w urzędzie w sprawach podatkowych, zachowując się nieprzystojnie, w lokalu władzy skarbowej, kto wnosi do władz skarbowych pismo, które zawiera wyrażenia obraźliwe lub jest utrzymane w tonie niewłaściwym i nieodpowiadającym godności urzędu, ulega grzywnie porządkowej w kwocie do 300 zł, o ile czyn nie podlega ukaraniu według powszechnej ustawy karnej”¹¹⁵. Artykuł ten jest ciekawy, gdyż twórcy projektu zwrócili uwagę na sytuację codzienną, która może się potencjalnie wydarzyć (i najpewniej się wydarzała) w lokalach władzy skarbowej, gdy to wzburzony podatnik nierozumiejący przepisów podatkowych przychodził, aby wyjaśnić te kwestie niekoniecznie w sposób spokojny i taktowny. Ustawodawca proponował również, aby takiego delikwenta móc ukarać za stosowanie w pismach kierowanych do władzy skarbowej wyrażen

¹¹⁴ Ustawodawstwo skarbowe m/ ordynacja podatkowa I (sygnatura: 53/707/0/1.6/278), karta 187.

¹¹⁵ Ordynacja podatkowa za rok 1930/31 I (sygnatura: 53/707/0/1.6/275), karta 144.

zawierających: „słowa obraźliwe” lub „utrzymanych w tonie niewłaściwym i nie odpowiadającym godności urzędu”. Za takie niewłaściwe zachowania oraz niestosownie sformułowane pisma przewidywano możliwość nałożenia jednostkowej grzywny porządkowej w wysokości do 300 zł celem zdyscyplinowania i zaprowadzenia porządku.

Co jednak w sytuacji, gdy możliwe jest ukaranie za kilka wykroczeń? Zgodnie z art. 201 projektu z 1930 r.: „W razie zbiegu wykroczeń podlegających niniejszej ustawie każde z nich ulega osobno karze lub grzywnie pieniężnej, jakby zbieg nie zachodził. To samo stosuje się do wykroczeń podlegających niniejszej ustawie także w razie ich zbiegu z przestępstwami, nie podlegającymi tej ustawie”¹¹⁶. Ważnym elementem projektu z 1930 r. było więc również w sposób wyraźny ustalenie przez twórców, że w sytuacji zbiegu kilku wykroczeń organ władzy skarbowej uprawniony jest do wymierzenia grzywny porządkowej za każde z nich, a nie do wymierzenia jednej grzywny porządkowej z uwzględnieniem wszystkich ewentualnych wykroczeń. Moim zdaniem należy pozytywnie ocenić złożoną przez twórców propozycję i docenić, że nie pozostawiali tej kwestii jedynie w sferze domysłów, a planowali wprost uregulować to w konstruowanym akcie prawnym.

Na podstawie art. 202 projektu z 1930 r.: „Za kary pieniężne i grzywny porządkowe nałożone na pełnomocnika podatnika, w wyjątkiem wypadków określonych w art. 200 niniejszej Ordynacji odpowiada podatnik z nim solidarnie. Przepis ten dotyczy również płatników będących osobami prawnymi”¹¹⁷. Zauważyć więc należy, że twórca projektu z 1930 r. przewidział odpowiedzialność solidarną podatnika i jego pełnomocnika w zakresie nakładanych grzywien porządkowych, jednak wyłączył ją w sytuacji, gdy grzywna porządkowa nałożona byłaby na pełnomocnika podatnika za nieprzystojne zachowanie w lokalu władzy skarbowej lub gdy składa pismo, które zawiera wyrażenia obraźliwe lub jest utrzymane w tonie niewłaściwym i nieodpowiadającym godności urzędu. Warto przy tym zaznaczyć, że orzeczone grzywny porządkowe nie podlegały umorzeniu wskutek śmierci obwinionego (art. 205 projektu z 1930 r.)¹¹⁸.

Zgodnie z art. 208 Projektu z 1930 r.: „Nakładanie grzywien porządkowych za nieuczynienie zadość wezwaniom, nakazom lub żądaniom, przewidzianym w ordynacji podatkowej lub w szczegółowych sprawach podatkowych /art. 199 Ordynacji Podatkowej/, należy do tej władzy skarbowej, komisji odwoławczej lub przewodniczącego tejże, która

¹¹⁶ Ordynacja podatkowa za rok 1930/31 I (sygnatura: 53/707/0/1.6/275), karta 144.

¹¹⁷ Ordynacja podatkowa za rok 1930/31 I (sygnatura: 53/707/0/1.6/275), karta 144.

¹¹⁸ Ordynacja podatkowa za rok 1930/31 I (sygnatura: 53/707/0/1.6/275), karta 145.

wystosowała względnie który wystosował odnośne wezwanie, żądanie albo w której okręgu zaniechane czynności powinny być dokonane. / Przed nałożeniem grzywny porządkowej nie przeprowadza się postępowania karnego, przepisanego dla wykroczeń, zagrożonych karą pieniężną lub aresztem. / Jednak nałożenie grzywny porządkowej ma poprzedzić wezwanie do wykonania żądanej czynności w przeciągu stosownego terminu z wyraźnym zagrożeniem grzywny, z wyjątkiem wypadków, gdy obowiązek spełnienia pewnej czynności wynika z samej ustawy i nie wymaga osobnego wezwania”¹¹⁹.

W tym miejscu należy zaznaczyć, że art. 208 projektu z 1930 r. został podzielony graficznie (poprzez wyodrębnienie poszczególnych akapitów) w strukturze tekstu, a nie przez wskazanie paragrafów, ustępów, podpunktów itp. Pierwszy akapit art. 208 projektu z 1930 r. stanowić miał o właściwości organów władzy skarbowej w sprawie nałożenia grzywny porządkowej. Zasadą miało być, iż uprawniane miały być do nałożenia grzywny porządkowej organy władzy skarbowej, komisje odwoławcze lub przewodniczący tych komisji, które wystosowały wezwanie, żądanie albo w której okręgu zaniechane czynności powinny być dokonane. Nie uregulowano jednak właściwości w zakresie możliwości nałożenia grzywny porządkowej na podstawie art. 200 projektu z 1930 r. Można jedynie poprzez analogię domyślać się, że właściwym w zakresie nałożenia grzywny porządkowej byłby organ władzy skarbowej w lokalu, w którym dopuszczono się niewłaściwego zachowania, ewentualnie do którego skierowano pismo zawierające obraźliwe sformułowania i nielicujące z powagą organu.

Na szczególną uwagę powinien zasługiwać jednak drugi akapit art. 208 projektu z 1930 r. stanowiący, że: „Przed nałożeniem grzywny porządkowej nie przeprowadza się postępowania karnego, przepisanego dla wykroczeń, zagrożonych karą pieniężną lub aresztem”. Mając na uwadze poczynione powyżej rozważania, należy podkreślić pewną niekonsekwencję twórców projektu z tym zakresie. Z jednej strony kwestie grzywny porządkowej uregulowane miały być w rozdziale zatytułowanym „Postanowienia karne”, a z drugiej zgodnie z akapitem drugim art. 208 Projektu z 1930 r. planowano wyłącznie przeprowadzenie postępowania karnego przez nałożeniem grzywny porządkowej. Moim zdaniem wskazuje to na problemy z dokonaniem odpowiedniej klasyfikacji grzywny porządkowej jako kary w rozumieniu prawa karnego (szerzej prawa karnego w sprawach skarbowych) przez twórców projektu względnie na uznanie, że mała waga czynów zagrożonych grzywną porządkową uzasadnia niewszczynanie maszyny proceduralnej w ramach

¹¹⁹ Ordynacja podatkowa za rok 1930/31 I (sygnatura: 53/707/0/1.6/275), karta 146.

postępowania karnego. W każdym przypadku jednak zgodnie z akapitem trzecim art. 208 Projektu z 1930 r. nałożenie grzywny porządkowej miało poprzedzić wezwanie do wykonania żądanej czynności w przeciągu stosownego terminu z wyraźnym zagrożeniem zastosowania grzywny porządkowej przez uprawnione podmioty. Wezwania takiego nie kierowano jedynie w przypadku, gdy obowiązek spełnienia pewnej czynności wynika z samej ustawy i nie wymaga osobnego wezwania.

Kwestie przedawnienia grzywny porządkowej, wydaje się, że miał regulować art. 204 projektu z 1930 r., jednak z przyczyn proceduralnych nie byłoby możliwe zastosowanie go do grzywny porządkowej. Zgodnie z pierwszym akapitem art. 204 projektu z 1930 r.: „Nie można rozpoczynać postępowania karnego po upływie 5 lat od dnia popełnienia wykroczenia. Również nie można wydawać orzeczenia skazującego mimo wdrożonego już postępowania, jeżeli od dnia popełnienia wykroczenia upłynęło 10 lat”¹²⁰. W sytuacji jednak, gdy przed nałożeniem grzywny porządkowej twórcy nie przewidywali prowadzenia postępowania karnego właściwe wydaje się przyjęcie, że artykuł ten nie ma zastosowania w odniesieniu do grzywny porządkowej. Co więcej, zgodnie z akapitem drugim art. 208 projektu z 1930 r.: „Pozatem przedawnienie nie jest uzależnione od żadnych innych warunków ani nie ulega zawieszeniu lub przerwie z innych powodów”¹²¹. Moim zdaniem taka konstrukcja art. 208 projektu z 1930 r. prowadzi do (skądinąd absurdalnych) wniosków, że grzywny porządkowe zgodnie z intencją twórców nie ulegałyby w ogóle przedawnieniu.

Projekt ten nazywany był „tajemniczym projektem”¹²² z uwagi na okoliczności, w jakich był uchwalany. Wskazywano m.in. na odbyte konsultacje jedynie z nielicznymi członkami komitetu doradców, jak również na fakt, że tekst projektu został zredagowany przez ludzi z krótką praktyką w zakresie stosowania prawa podatkowego¹²³. Zaznaczono również, że „(...) drogą poufną, w nerwowym pośpiechu rozesłany został Izbowi Handlowym i Przemysłowym z wezwaniem złożenia swojej opinii w ośmiu dniach”¹²⁴. Podkreślenia wymaga jednak fakt, że projekt zawierał regulacje dotyczące procedury podatkowej, co stanowiło odpowiedź na zgłaszane w środowisku postulaty uregulowania tej materii w akcie prawnym. Jak stwierdził R. Langrod: „Ordynacja podatkowa, od dawna już na Zachodzie w formie odrębnej ustawy niezwiązanej z prawem materialnym wprowadzona, nie może

¹²⁰ Ordynacja podatkowa za rok 1930/31 I (sygnatura: 53/707/0/1.6/275), karta 145.

¹²¹ *Ibidem*.

¹²² R. Langrod, *Uwagi o projekcie ordynacji podatkowej*, „Głos Prawa” 1931, nr 1, s. 10.

¹²³ *Ibidem*.

¹²⁴ *Ibidem*.

w stosunku do procedury cywilnej lub karnej odgrywać rolę kopciuszka, jako zbioru przepisów prawno-administracyjnych mniejszej wagi i znaczenia”¹²⁵. W tym miejscu należy wskazać, iż od 1 lipca 1928 r. obowiązywało rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 22 marca 1928 r. o postępowaniu administracyjnym¹²⁶, jednak zgodnie z art. 112: „Przepisów rozdziałów III – XVI nie rozciąga się na postępowanie: (...); b) w sprawach dotyczących państwowych podatków bezpośrednich i pośrednich, opłat stemplowych, oraz ceł i monopolów, zarówno w postępowaniu administracyjnym, jak i karnym”. W związku z tym, w sprawach skarbowych, zastosowanie miał jedynie rozdz. I („Postanowienia ogólne” zawierający jedynie jeden artykuł stanowiący o zakresie przedmiotowym uregulowanym w rozporządzeniu) oraz rozdz. II („Właściwość” regulujący właściwość organów państwowych).

Zgodnie z art. 212 ordynacji podatkowej z 1934 r. ustawa weszła w życie z dniem 1 października 1934 r.¹²⁷.

Jak stwierdził R. Langrod: „Projekt przyjmuje, że już najwyższy czas, aby płatnik przestał być półanalfabetą, aby nauczył się ostro pilnować swoich praw, przestrzegać terminów, nie zapominać o wszelkich warunkach, koniecznych dla zrekonstruowania stanu faktycznego, poprawienia błędów i niesłuszności pierwszej instancji i spowodowania zmiany wadliwej decyzji”¹²⁸. Z kolei B. Brzeziński stwierdził, iż ordynacja podatkowa z 1934 r. może być „wzorem ustawodawczym – czy to jako istotny składnik ogólnego modelu systemu źródeł prawa podatkowego, czy to jako wzorzec pomocny w uporządkowaniu określonych jego elementów (np. postępowania podatkowego)”¹²⁹. J. Michalski stwierdził, że jest to: „(...) kodeks – bardzo obszerny, bo złożony aż z 212 artykułów i wprowadzający mnóstwo istotnych zmian i nowości w porównaniu z obecnym stanem, o niezmiernej wprost doniosłości dla *plebs contribuens*”¹³⁰¹³¹. D. Janicka podkreśliła, że: „Trudno byłoby przecenić rolę Ordynacji podatkowej z 1934 r. Przyniosła ona jednolitą regulację całej niemal dziedziny postępowania podatkowego, scalając normy proceduralne dla wszystkich podatków bezpośrednich”¹³². Jak

¹²⁵ R. Langrod, *Uwagi o projekcie ordynacji podatkowej*, „Głos Prawa” 1931, nr 1, s. 10-11.

¹²⁶ Dz. U. Nr 36, poz. 341.

¹²⁷ Ustawa z dnia 15 marca 1934 r. - Ordynacja Podatkowa (Dz.U. nr 39, poz. 346).

¹²⁸ R. Langrod, *Uwagi do Ordynacji Podatkowej, cz. I*, „Gazeta Sądowa Warszawska” 1934, nr 17, s. 260.

¹²⁹ B. Brzeziński, *Przedwojenna ordynacja podatkowa a współczesne standardy przepisów ogólnych prawa podatkowego*, „Toruński Rocznik Praw Człowieka i Pokoju” 1992, z. 1, s. 193-194.

¹³⁰ Łac. *misera contribuens plebs* – „biedny, podatki płacący lud”.

¹³¹ J. Michalski, *Charakterystyka ordynacji podatkowej*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1934, z. 4, s. 161.

¹³² D. Janicka, *O znaczeniu Ordynacji podatkowej z 1934 r. Uwagi w stulecie rozpoczęcia unifikacji prawa podatkowego w Polsce*, [w:] J. Głuchowski (red.), M. Kalinowski (red.), K. Lasiński-Sulecki (red.), W. Morawski (red.), A. Nita (red.), A. Olesińska (red.), *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu, t. I*, Warszawa 2019, s. 206.

z kolei skonstatował H. Dzwonkowski: „Nowa Ordynacja podatkowa z 1997 r. nie powróciła jak dotąd do prawidłowych wzorców Ordynacji podatkowej z 1934 r.”¹³³.

W ordynacji podatkowej z 1934 r. uregulowana została tzw. część ogólna prawa podatkowego (bez części szczególnej regulującej materię poszczególnych podatków), przepisy dotyczące postępowania podatkowego oraz prawa karnego skarbowego¹³⁴. Pomimo uregulowania przepisów dotyczących postępowania podatkowego ustawodawca nie zdecydował się na wprowadzenie w nich instytucji kary porządkowej. Wydaje się to zabiegiem celowym mając na uwadze, że obowiązywało wówczas rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 22.03.1928 r. o postępowaniu przymusowym w administracji¹³⁵ (dalej jako: p.p.a.). Zgodnie z art. 1 p.p.a. rozporządzenie regulowało sposób wprowadzania w życie za pomocą odpowiednich środków przymusu obowiązujących przepisów prawnych oraz orzeczeń, zarządzeń, nakazów i zakazów władz administracyjnych, wydawanych przez nie w celu wykonywania ustaw i rozporządzeń. Zgodnie z p.p.a. środkami przymusowymi były: kara pieniężna celem przymuszenia (art. 4 lit. a p.p.a.), egzekucja na majątku (art. 4 lit. b p.p.a.), wykonanie zastępcze (art. 4 lit. c p.p.a.) oraz przymus bezpośredni (art. 4 lit. d p.p.a.). Warto podkreślić, że istniała możliwość zastosowania środków przymusowych „niezależnie od kar czy to administracyjnych czy sądowych przewidzianych w poszczególnych przepisach za ich przekroczenie lub naruszenie”¹³⁶. Mając na uwadze wskazania zawarte w p.p.a., aby w postępowaniu przymusowym stosować zawsze najłagodniejszy środek przymusowy, który według oceny władzy prowadzi do celu (tak: art. 5 ust. 1 p.p.a.), należy uznać, że kolejność wyliczenia środków przymusowych zawartych w art. 4 p.p.a. nie jest przypadkowa i to właśnie kara pieniężna celem przymuszenia uznawana była za najłagodniejszy ze środków przymusu wymienionych w przedmiotowym artykule.

Przepisy dotyczące kary pieniężnej celem przymuszenia uregulowane zostały w rozdz. VI p.p.a. Zastosowanie tej kary pieniężnej możliwe byłoby w trzech sytuacjach¹³⁷:

- 1) gdy czynność z powodu swoich właściwości nie może zostać spełniona zastępczo przez osobę trzecią albo

¹³³ H. Dzwonkowski, *Komentarz do art. 1 O.p.*, [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 9, Warszawa 2020, s. 7.

¹³⁴ D. Janicka, *O znaczeniu Ordynacji podatkowej z 1934 r. Uwagi w stulecie rozpoczęcia unifikacji prawa podatkowego w Polsce*, *op. cit.*, s. 202.

¹³⁵ Dz.U. Nr 36, poz. 342.

¹³⁶ Tak: art. 6 ust. 3 p.p.a.

¹³⁷ Tak: art. 45 p.p.a.

2) jeżeli z góry wiadomo, że zobowiązany nie będzie w stanie pokryć kosztów zastępczego wykonania albo

3) jeżeli chodzi o zmuszenie do spełnienia obowiązku znoszenia czegoś lub zaniechania.

Z art. 46 p.p.a. jasno wynika obowiązek poinformowania o możliwości nałożenia kary pieniężnej celem przymuszenia na wypadek oporu lub zwłoki w wykonaniu określonej czynności. Jednocześnie z przedmiotowego artykułu p.p.a. należy wyciągnąć wniosek, że to właśnie moment przekazania informacji o możliwym nałożeniu kary pieniężnej należy uznawać za początek egzekucji administracyjnej, a jej wykonanie następuje z chwilą urzeczywistnienia się okoliczności popełnienia zakazanego czynu lub niewykonania w terminie nakazanej czynności.

Zgodnie z art. 47 ust. 1 p.p.a.: „Kara pieniężna celem przymuszenia może być wymierzona zarówno osobom fizycznym jak prawnym, a także osobom nieletnim”. Należy w tym miejscu zaznaczyć, że w odniesieniu do osób prawnych, jak i nieletnich nakładana mogła być jedynie kara pieniężna celem przymuszenia, natomiast w stosunku do „prawnych zastępców osób prawnych” mógł być zastosowany prócz kary pieniężnej również areszt zastępczy (tak art. 47 ust. 2 p.p.a.). Kara pieniężna celem przymuszenia mogła być stosowana wielokrotnie, z tym że każdorazowo nie mogła przekraczać sumy 100 zł (względnie 5-ciu dni aresztu na wypadek niemożności zapłacenia kary)¹³⁸.

Podstawą wdrożenia postępowania przymusowego był tytuł wykonawczy, którym mogły być¹³⁹:

- 1) postanowienia obowiązujących przepisów prawnych, o ile z nich bezpośrednio wynika obowiązek świadczenia (zaniechania, znoszenia) bez potrzeby wydania przez władzę specjalnego aktu,
- 2) zarządzenia ogólne władzy przewidziane przez prawo a skierowane bądź do ogółu, bądź do określonej grupy ludzi,
- 3) dotyczące poszczególnych osób orzeczenia, zarządzenia, nakazy lub zakazy, przewidziane przez prawo.

Należy podkreślić, że zastosowanie środka przymusu zawsze miało być poprzedzone „zagrożeniem” (wezwanie-zagrożenie¹⁴⁰). W zagrożeniu należało zawrzeć elementy, takie jak:

¹³⁸ Tak: art. 48 ust. 1 p.p.a.

¹³⁹ Tak: art. 14 ust. 1 p.p.a.

¹⁴⁰ Przegląd Samorządowy 1938, nr 6, s. 14.

konkretne wskazanie możliwego do zastosowania środka przymusu, a także termin, po upływie którego środek ten mógłby zostać zastosowany¹⁴¹. Zgodnie z art. 16 ust. 2 p.p.a. w przypadkach wskazanych w powyższym wyliczeniu w pkt. 2 oraz 3 zagrożenie te mogło być zawarte w samym tytule egzekucyjnym bądź w osobnym piśmie, natomiast w formie ustnej możliwe było w okolicznościach opisanych powyżej w pkt. 1, jak również przez „organy wykonawcze powołane do utrzymania publicznego bezpieczeństwa, spokoju i porządku” w wypadkach niecierpiących zwłoki¹⁴².

Organy egzekucyjne¹⁴³ uprawnione były do wydania zarządzenia egzekucyjnego, a przeciw temu zarządzeniu zarówno strona, jak i wnioskodawca miały prawo złożyć odwołanie. Rozporządzenie stanowi jednak w sposób enumeratywny z jakiego powodu można było złożyć odwołanie¹⁴⁴, a mianowicie z powodu niezgodności zarządzenia egzekucyjnego z tytułem egzekucyjnym oraz zarządzenia środków przymusowych, które nie są przewidziane w rozporządzeniu lub co prawda są przewidziane, ale są sprzeczne z postanowieniami art. 5 rozporządzenia¹⁴⁵. Dodatkowo zgodnie z art. 18 ust. 2 p.p.a. zobowiązany może złożyć odwołanie, powołując się na okoliczność niedopuszczalności egzekucji. Podkreślenia wymaga fakt wskazywany w orzecznictwie Najwyższego Trybunału Administracyjnego w wyroku z dnia 30 grudnia 1937 r.¹⁴⁶, iż: „Z zestawienia postanowień art. 16 z postanowieniami art. 14 i 15 omawianego prawa wynika, że wezwanie-zagrożenie na równi z zastosowaniem środka przymusowego objęte jest postępowaniem przymuszającym, że wezwanie-zagrożenie co najwyżej może być traktowane jako wdrożenie wzmiankowanego postępowania i że ma się opierać na tytule wykonawczym na równi z zarządzeniem o stosowaniu środków przymusowych”¹⁴⁷. Z treści cytowanego wyroku wynika również konkluzja NTA, że od wezwania-zagrożenia również przysługuje odwołanie¹⁴⁸.

¹⁴¹ Tak: art. 16 ust. 1 p.p.a.

¹⁴² Wskazane w art. 13 p.p.a.

¹⁴³ Organy egzekucyjne wskazane w art. 8 p.p.a.

¹⁴⁴ Tak: art. 18 ust. 1 lit. a i b p.p.a.

¹⁴⁵ Dyrektywą o stosowaniu zawsze najłagodniejszego środka przymusu, który prowadziłby do celu, jak również dyrektywą o przeprowadzaniu egzekucji z majątku jedynie w sytuacji, gdy nie zagrazi to utrzymaniu minimum utrzymania osoby zobowiązanej.

¹⁴⁶ Wyrok NTA z dn. 30.12.1937 r., I. rej. 2181/36, Nr 1490A.

¹⁴⁷ K. Bernaczek (red.), W. Borkowski (red.), A. Dubieński (red.), Z. Smolka (red.), „Zbiór wyroków Najwyższego Trybunału Administracyjnego” 1937, t. 15, s. 671.

¹⁴⁸ *Ibidem*.

2.3. Kara porządkowa stosowana w ustawach podatkowych okresu powojennego i Polski Ludowej

Jak stwierdza D. Janicka: „Po drugiej wojnie światowej szybko okazało się, że ordynacja¹⁴⁹ nie pasuje do realiów gospodarki socjalistycznej”¹⁵⁰. W polskim systemie prawa podatkowego zostały uchwalone nowe akty prawne, które obejmowały swoim zakresem materię poprzednio regulowaną w ordynacji podatkowej z 1934 r. Do aktów tych należy zaliczyć:

- 1) dekret z dnia 16 maja 1946 r. o zobowiązaniach podatkowych¹⁵¹,
- 2) dekret z dnia 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym¹⁵²,
- 3) dekret z dnia 11 kwietnia 1947 r. Prawo karne skarbowe¹⁵³.

Zdaniem J. Borkowskiego: „Ordynacja podatkowa porządkowała postępowanie podatkowe z podkreśleniem jego odrębności, dekret o postępowaniu podatkowym natomiast odwrotnie, przybliżał postępowanie podatkowe do postępowania administracyjnego ogólnego”¹⁵⁴. W dekrete o p.p. z 1946 r. został wprowadzony natomiast oddzielny dział XVII zatytułowany „Środki przymuszające”, który składał się jedynie z dwóch artykułów¹⁵⁵. Zgodnie z art. 166 dekretu o p.p. z 1946 r.: „Winni niestawiennictwa na powtórne wezwanie władzy podatkowej z zagrożeniem przymusowego sprowadzenia mogą być sprowadzeni do urzędu przymusowo”. Drugi z artykułów zawarty w przedmiotowym rozdziale (art. 167) odnosił się ściśle do przedsiębiorstw. Przewidywał możliwość zastosowania środka przymuszającego w postaci „zarządzenia zamknięcia przedsiębiorstwa, jeżeli podatnik nie nabył karty rejestracyjnej albo jeżeli podatnik nie prowadzi ksiąg handlowych, ksiąg uproszczonych lub podatkowych, mimo że z mocy przepisu jest do tego obowiązany”. Należy jednak wskazać, że zamknięcie przedsiębiorstwa było możliwe dopiero po wcześniejszym zastosowaniu środków przymusu przewidzianych w rozporządzeniu Prezydenta Rzeczypospolitej z 1928 r. o postępowaniu przymusowym w administracji. Zastosowanie środka przymusu w postaci zamknięcia przedsiębiorstwa obligatoryjnie miało być poprzedzone zagrożeniem użycia

¹⁴⁹ Ordynacja podatkowa z 1934 r. – przyp. autora.

¹⁵⁰ D. Janicka, *O znaczeniu Ordynacji podatkowej z 1934 r. Uwagi w stulecie rozpoczęcia unifikacji prawa podatkowego w Polsce*, op.cit., s. 207.

¹⁵¹ Dz.U. Nr 27, poz. 173.

¹⁵² Dz.U. Nr 27, poz. 174 – dalej jako: Dekret o p.p. z 1946 r.

¹⁵³ Dz.U. Nr 32, poz. 140.

¹⁵⁴ J. Borkowski, *Postępowanie podatkowe w PRL*, [w:] M. Mazurkiewicz (red.), *Studia z zakresu polityki finansowej i prawa finansowego*, Wrocław 1992, s. 201.

¹⁵⁵ Art. 166 i art. 167 Dekretu o p.p. z 1946 r.

przedmiotowego środka na dwa tygodnie przed jego zastosowaniem¹⁵⁶. Artykuł 167 ust. 5 dekretu o p.p. z 1946 r. zawierał również wyłączenie możliwości stosowania środka przymusu w postaci zamknięcia przedsiębiorstwa w odniesieniu do „podatników wykonujących wolne zajęcia zawodowe oraz w odniesieniu do przedsiębiorstw koncesjonowanych, prowadzonych w interesie użyteczności publicznej”.

W tym miejscu wydaje się, że należy również zwrócić uwagę na art. 34 ust. 4 dekretu o p.p. z 1946 r., który określa, jakie elementy obligatoryjnie powinny zostać zawarte w wezwaniu kierowanym do podatnika. Jednym z tych elementów (zgodnie z art. 34 ust. 4 pkt 6 dekretu o p.p. z 1946 r.) jest wskazanie „skutków prawnych niezastosowania się od wezwania”. W sposób jednoznaczny należy stwierdzić, że skutkiem tym może być zastosowanie środków przymuszających regulowanych w dziale XVII dekretu o p.p. z 1946 r. lub rozporządzeniu Prezydenta Rzeczypospolitej z 1928 r. o postępowaniu przymusowym w administracji obowiązywało w Polsce po II wojnie światowej.

Dekret o postępowaniu podatkowym z 1946 r. został uchylony z dniem 1 września 1980 r. na podstawie art. 16 ustawy z dnia 31 stycznia 1980 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym oraz o zmianie ustawy - Kodeks postępowania administracyjnego¹⁵⁷.

Do porządku prawnego wprowadzony został nowy akt - dekret z dnia 28 stycznia 1947 r. o egzekucji administracyjnej świadczeń pieniężnych¹⁵⁸. Zgodnie z art. 198 ust. 2 lit. b przedmiotowego dekretu utraciły moc obowiązującą art. 24-43 p.p.a. Przepisy te nie regulowały jednak obowiązującej od 1928 r. kary pieniężnej celem przymuszenia. Mając to na uwadze, należy podkreślić, iż kara pieniężna celem przymuszenia funkcjonowała w niezmiennym kształcie jako środek przymuszający również po II wojnie światowej do dnia 1 stycznia 1967 r., gdy zaczęła obowiązywać ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji¹⁵⁹.

Zgodnie z art. 1 u.p.e.a. 1966 r.: „Ustawa określa postępowanie i środki przymusowe, stosowane przez organy administracji państwowej w celu doprowadzenia do wykonania przez zobowiązanych ich obowiązków o charakterze pieniężnym (uiszczenia należności pieniężnych) lub obowiązków o charakterze niepieniężnym, a także zabezpieczenia wykonania tych obowiązków”. Egzekucji administracyjnej podlegały należności pieniężne z tytułu podatków,

¹⁵⁶ Tak: art. 167 ust. 2 dekretu o p.p. z 1946 r.

¹⁵⁷ Dz.U. Nr 4, poz. 8.

¹⁵⁸ Dz.U. Nr 21, poz. 84.

¹⁵⁹ Dz. U. Nr 24, poz. 151 – dalej jako: u.p.e.a. 1966 r.

opłat i wszelkich danin publicznych, grzywien (kar pieniężnych, kar porządkowych) z zakresu administracji państwowej (...) ¹⁶⁰, jak również obowiązki o charakterze niepieniężnym z zakresu administracji państwowej lub przekazane do egzekucji administracyjnej na podstawie przepisu szczególnego ¹⁶¹. Zauważyć należy technikę legislacyjną zastosowaną przez ustawodawcę w analizowanym artykule poprzez wprowadzenie definicji nawiasowej w zakresie pojęcia „grzywny”, gdzie poprzez pojęcie grzywny rozumie również „kary pieniężne” oraz „kary porządkowe”.

Ustawodawca w art. 113 u.p.e.a. 1966 r., w dziale III „Egzekucja obowiązków o charakterze niepieniężnym”, stanowi, że środkami egzekucji administracyjnej obowiązków o charakterze niepieniężnym są: grzywna w celu przymuszenia, wykonanie zastępcze, odebranie rzeczy ruchomej, odebranie nieruchomości, opróżnienie lokali i innych pomieszczeń oraz przymus bezpośredni. Szczegółowa regulacja grzywny w celu przymuszenia zredagowana została w rozdz. 2, działu III, zastępując tym samym funkcjonującą od p.p.a. 1928 r. karę pieniężną celem przymuszenia.

Zgodnie z art. 116 § 1 u.p.e.a. 1966 r.: „Grzywnę w celu przymuszenia nakłada się, gdy egzekucja dotyczy spełnienia przez zobowiązanego obowiązku znoszenia lub zaniechania albo obowiązku wykonania czynności, a w szczególności czynności, której z powodu jej charakteru nie może spełnić inna osoba za zobowiązanego”, co więcej – ustawodawca stanowi, że grzywnę w celu przymuszenia stosuje się, jeżeli nie jest celowe zastosowanie innego środka egzekucji obowiązków o charakterze niepieniężnym ¹⁶². Potwierdza tym samym niejako gradację środków przymusu wskazanych w art. 113 u.p.e.a. 1966 r.

Grzywna w celu przymuszenia mogła być nałożona na osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej. Jeżeli zobowiązanym jest „osoba fizyczna działająca przez pełnomocnika, przedsiębiorstwo państwowe lub inna państwowa jednostka organizacyjna, organizacja spółdzielcza, samorządowa, zawodowa lub inna społeczna osoba prawna lub jednostka organizacyjna nie posiadająca osobowości prawnej” – grzywnę nakłada się na ustawowego przedstawiciela zobowiązanego lub osobę, do której należy bezpośrednio czuwanie nad wykonaniem przez zobowiązanego obowiązków. Co istotne, jednocześnie możliwe było nałożenie grzywny bezpośrednio na zobowiązaną osobę

¹⁶⁰ Art. 2 § 1 pkt 1 u.p.e.a. 1966 r.

¹⁶¹ Art. 2 § 1 pkt 2 u.p.e.a. 1966 r.

¹⁶² Art. 116 § 2 u.p.e.a. 1966 r.

prawną lub jednostkę organizacyjną, jeżeli było to niezbędne do przymuszenia wykonania obowiązku¹⁶³.

Zgodnie z art. 118 u.p.e.a. 1966 r. grzywnę w celu przymuszenia można było nakładać kilkakrotnie (w tej samej lub wyższej wysokości). Ustawodawca zaznaczył maksymalną wysokość jednostkowej grzywny w celu przymuszenia (w sytuacji nałożenia jej na osobę fizyczną – maksymalnie 2.000 zł, natomiast w przypadku osoby prawnej – maksymalnie 10.000 zł). Pomimo umożliwienia nakładania wielokrotnie grzywny suma wszystkich nałożonych na dany podmiot grzywien nie mogła przekraczać pewnego pułapu kwotowego (u osób fizycznych maksymalnie 10.000 zł, natomiast w przypadku osób prawnych – 100.000 zł). Zarówno granica kwotowa grzywny jednostkowej, jak i granica maksymalna łącznych wszystkich grzywien nałożonych na dany podmiot mogła być zmieniana przez Radę Ministrów w drodze rozporządzenia.

Organ egzekucyjny zobowiązany był do dostarczenia zobowiązanemu (na którego miała zostać nałożona grzywna w celu przymuszenia) zarówno odpisu tytułu wykonawczego, jak i postanowienia o nałożeniu grzywny. Ustawodawca w art. 119 § 2 u.p.e.a. 1966 r. w sposób enumeratywny wymienił elementy, które postanowienie powinno zawierać¹⁶⁴. Zgodnie z tym przepisem postanowienie składa się z dwóch wezwań:

- 1) wezwanie do uiszczenia nałożonej grzywny w oznaczonym terminie z pouczeniem, że w przypadku nieuiszczenia grzywny w terminie zostanie ona ściągnięta w trybie egzekucji administracyjnej należności pieniężnych,
- 2) wezwanie do wykonania obowiązku określonego w tytule wykonawczym w terminie wskazanym w postanowieniu, z zagrożeniem, że w razie niewykonania obowiązku w terminie będą nakładane dalsze grzywny w tej samej lub w wyższej kwocie.

Zgodnie z art. 119 § 3 u.p.e.a. 1966 r. zobowiązanemu przysługiwało prawo do złożenia zażalenia na postanowienie o nałożeniu grzywny celem przymuszenia. Złożenie zażalenia nie wyłączało dodatkowo prawa „zgłoszenia zarzutów wniesienia zażalenia w sprawie prowadzenia postępowania egzekucyjnego”.

¹⁶³ Tak: art. 117 u.p.e.a. 1966 r.

¹⁶⁴ Procedura nałożenia grzywny w celu przymuszenia przewidziana w art. 119 u.p.e.a. 1966 r. stosowana miała być przy każdorazowym nałożeniu grzywny (tak art. 120 u.p.e.a. 1966 r.).

Gdyby zobowiązany wykonał obowiązek określony w tytule wykonawczym, wówczas nałożona grzywna w celu przymuszenia ulegała umorzeniu. W tej sprawie organ egzekucyjny wydawał postanowienie¹⁶⁵. Co więcej, zobowiązany był uprawniony w uzasadnionych przypadkach do złożenia wniosku o zwrot uiszczonej lub ściągniętej od niego grzywny w celu przymuszenia, gdy wykonał obowiązek przewidziany w tytule wykonawczym. W tym zakresie postanawiał organ egzekucyjny, jednak niezbędna była zgoda jednostki nadrzędnej¹⁶⁶. Obowiązek uiszczenia grzywny nie przechodził natomiast na „spadkobierców lub prawnonabywców zobowiązanego”¹⁶⁷.

Początkiem kolejnych kroków w zakresie legislacji zagadnień podatkowych w Polsce była uchwała Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 5 marca 1994 r. w sprawie zwiększenia dochodów budżetu państwa¹⁶⁸. Zgodnie z tą uchwałą Sejm wskazał jako konieczne podjęcie dalszych działań i inicjatyw przez rząd. Jednym z takich działań mających na celu unowocześnienie i usprawnienie ustalenia i poboru podatków miał być projekt ordynacji podatkowej kodyfikujący ogólną część prawa podatkowego, procedurę podatkową oraz wykonywanie kontroli podatkowej¹⁶⁹.

Pierwszy projekt nowej ordynacji podatkowej¹⁷⁰ został skierowany do I czytania dnia 8 sierpnia 1995 r. Wprowadzał odrębny rozdz. 20 zatytułowany „Kary porządkowe” i składał się z art. 283 oraz 284 w brzmieniu:

Art. 283

§ 1. Strona, pełnomocnik strony, świadek lub biegły, który mimo prawidłowego wezwania organu podatkowego:

- 1) nie stawiał się osobiście bez uzasadnionej przyczyny, mimo że był do tego zobowiązany, lub
- 2) bezzasadnie odmówił złożenia wyjaśnień, wydania opinii, okazania przedmiotu oględzin lub udziału w innej czynności, lub

¹⁶⁵ Tak: art. 122 u.p.e.a. 1966 r.

¹⁶⁶ Tak: art. 123 u.p.e.a. 1966 r.

¹⁶⁷ Tak: art. 121 § 2 u.p.e.a. 1966 r.

¹⁶⁸ M.P. Nr 18, poz. 134 – dalej: uchwała 1994 r.

¹⁶⁹ Pkt 7 uchwały 1994 r.

¹⁷⁰ Druk nr 1177 z dn. 27.07.1995 r.

3) bez zezwolenia tego organu opuścił miejsce przeprowadzenia czynności przed jej zakończeniem

- może zostać ukarany karą porządkową do 2.500 zł.

§ 2. Karę porządkową nakłada się w formie postanowienia, na które służy zażalenie.

§ 3. Organ podatkowy, który nałożył karę porządkową może, na wniosek ukaranego, złożony w terminie siedmiu dni od dnia doręczenia postanowienia o nałożeniu kary porządkowej, uznać za usprawiedliwione niestawiennictwo lub niewykonanie innych obowiązków, o których mowa w § 1 i uchylić karę.

Art. 284

§ 1. O nałożeniu kary porządkowej oraz o jej uchyleniu rozstrzyga organ podatkowy, przed którym toczy się postępowanie.

§ 2. Na postanowienie o odmowie uchylenia kary przysługuje zażalenie.

§ 3. Osobę, która przez niewykonanie obowiązków, o których mowa w art. 283 § 1, spowodowała dodatkowe koszty postępowania, można obciążyć tymi kosztami; dopuszczalne jest obciążenie kosztami kilku osób solidarnie.

§ 4. Obciążenie dodatkowymi kosztami postępowania następuje w formie postanowienia, na które służy zażalenie.

§ 5. Przepisu § 3 nie stosuje się w razie uchylenia kary porządkowej.

§ 6. Ukazanie karą porządkową nie wyklucza możliwości zastosowania do opornego świadka lub biegłego środków przymusu przewidzianych w przepisach szczególnych.

Projekt z 1995 r. nie znalazł poparcia większości parlamentarnej na posiedzeniu Sejmu dnia 14 września 1995 r.¹⁷¹ i został skierowany do prac w komisjach. Jak wskazuje ponadto R. Mastalski: „Projekt ordynacji (inaczej niż ordynacja z 1934 r. czy niemiecka ordynacja podatkowa z 1976 r.) nie reguluje zatem całości postępowania przed organami administracyjnymi dotyczącego spraw podatkowych, gdyż znaczna część normowana jest przepisami k.p.a. (około 100 artykułów ma mieć zastosowanie do postępowania podatkowego).

¹⁷¹ Posiedzenie nr 59.

Jest to ograniczenie zupełności i kompleksowości unormowania ogólnego prawa podatkowego w akcie prawnym typu kodeksowego, jaki stanowi ordynacja”¹⁷².

Ponowne czytanie (po wprowadzaniu poprawek) odbyło się dnia 24 czerwca 1997 r.¹⁷³. W ostatecznej wersji projektu zdecydowano się na wycofanie z wprowadzenia zapisów dotyczących obciążenia kosztami kilku osób solidarnie (powyższej przytoczony art. 284 § 3, § 4 i § 5).

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa¹⁷⁴ weszła w życie 1 stycznia 1998 r.

2.4. Ewolucja przepisów dotyczących kary porządkowej w ordynacji podatkowej z 1997 r.

Ostatecznie w o.p. został poświęcony oddzielny rozdz. 22 zatytułowany „Kary porządkowe”. Przedmiotowe regulacje zostały zredagowane w trzech artykułach – art. 262, 263 (które zostały od momentu wejścia w życie ustawy znowelizowane) oraz art. 262a, którego brzmienie od dnia wejścia w życie nie uległo zmianie do dnia zamknięcia prac nad niniejszą rozprawą.

Zgodnie z brzmieniem art. 262 z dnia wejścia w życie o.p.:

§ 1. Strona, pełnomocnik strony, świadek lub biegły, którzy mimo prawidłowego wezwania organu podatkowego:

- 1) nie stawili się osobiście bez uzasadnionej przyczyny, mimo że byli do tego zobowiązani, lub
- 2) bezzasadnie odmówili złożenia wyjaśnień, wydania opinii, okazania przedmiotu oględzin lub udziału w innej czynności, lub
- 3) bez zezwolenia tego organu opuścili miejsce przeprowadzenia czynności przed jej zakończeniem,

mogą zostać ukarani karą porządkową do 2.500 zł.

¹⁷² R. Mastalski, *Projekt ordynacji podatkowej. Postępowanie podatkowe*, „Przegląd podatkowy” 1996, nr 5, s. 5.

¹⁷³ Posiedzenie nr 110.

¹⁷⁴ Dz. U. Nr 137, poz. 926.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się również do osoby, która wyraziła zgodę na powołanie jej na biegłego.

§ 3. Przepis § 1 stosuje się również do osób trzecich, które bezzasadnie odmawiają okazania przedmiotu oględzin.

§ 4. Kary porządkowej, o której mowa w § 1, nie stosuje się w przypadku przesłuchania strony w trybie art. 199.

§ 5. Karę porządkową nakłada się w formie postanowienia, na które służy zażalenie.

§ 6. Organ podatkowy, który nałożył karę porządkową, może, na wniosek ukaranego, złożony w terminie 7 dni od dnia doręczenia postanowienia o nałożeniu kary porządkowej, uznać za usprawiedliwione niestawiennictwo lub niewykonanie innych obowiązków, o których mowa w § 1, i uchylić karę.

Zgodnie z brzmieniem art. 263 O.p. z dnia wejścia w życie Ordynacji podatkowej:

§ 1. O nałożeniu kary porządkowej oraz o jej uchyleniu rozstrzyga organ podatkowy, przed którym toczy się postępowanie.

§ 2. Na postanowienie o odmowie uchylenia kary przysługuje zażalenie.

§ 3. Ukazanie karą porządkową nie wyklucza możliwości zastosowania wobec opornego świadka lub biegłego środków przymusu przewidzianych w przepisach szczególnych.

Artykuł 262a O.p. został dodany ustawą z dn. 12 września 2002 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw¹⁷⁵ i wszedł w życie 1 stycznia 2003 r. Artykuł ten stanowi, iż:

§ 1. Kwota, o której mowa w art. 262 § 1, podlega w każdym roku podwyższeniu w stopniu odpowiadającym wskaźnikowi wzrostu cen towarów i usług konsumpcyjnych w pierwszych dwóch kwartałach danego roku w stosunku do analogicznego okresu poprzedniego roku, a jeżeli wskaźnik ten ma wartość ujemną, kwota nie ulega zmianie.

§ 2. Minister właściwy do spraw finansów publicznych, w porozumieniu z Prezesem Głównego Urzędu Statystycznego, ogłasza, w drodze obwieszczenia, w Dzienniku Urzędowym

¹⁷⁵ Ustawa z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. 2002 nr 169 poz. 1387).

Rzeczypospolitej Polskiej "Monitor Polski", do dnia 15 sierpnia danego roku, kwotę, o której mowa w § 1, zaokrąglając ją do pełnych setek złotych (z pominięciem dziesiątek złotych).

W zakresie art. 263 o.p. dokonano dotychczas jednej zmiany – wprowadzono § 4 o treści: „Przepisy art. 68 § 1 i art. 70 stosuje się odpowiednio do kar porządkowych”¹⁷⁶.

Od momentu wejścia w życie regulacji dotyczącej kar porządkowych najwięcej zmian wprowadzono w zakresie art. 262 o.p. Z uwagi na ich obszerność, ewolucję zmian prezentuje poniższe zestawienie w formie tabeli:

Tabela 1: Zmiany legislacyjne wprowadzone w art. 262 o.p.

Data wejścia w życie zmiany	Wcześniejsze brzmienie przepisu	Brzmienie przepisu po zmianie
1 stycznia 2003 r. ¹⁷⁷	Art. 262 § 1 ust. 2 o.p. „bezzasadnie odmówili złożenia wyjaśnień, wydania opinii, okazania przedmiotu oględzin lub udziału w innej czynności”.	Art. 262 § 1 ust. 2 o.p. „bezzasadnie odmówili złożenia wyjaśnień, zecznań , wydania opinii, okazania przedmiotu oględzin lub udziału w innej czynności”.
	Art. 262 § 2 o.p. „Przepis § 1 stosuje się również do osoby, która wyraziła zgodę na powołanie jej na biegłego”.	Art. 262 § 2 o.p. „Przepis § 1 stosuje się odpowiednio do osoby, która: 1) wyraziła zgodę na powołanie jej na biegłego, 2) odmówiła wyjawienia rzeczy lub praw majątkowych, mogących być przedmiotem hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego”.
	Brak jednostki redakcyjnej przed wprowadzoną zmianą.	Dodano art. 262 § 5a o.p. „Termin płatności kary porządkowej wynosi 7 dni od

¹⁷⁶ *Ibidem*.

¹⁷⁷ Ustawa z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. 2002, nr 169, poz. 1387).

		dnia doręczenia postanowienia, o którym mowa w § 5”.
	Art. 262 § 6 o.p. „Organ podatkowy, który nałożył karę porządkową, może, na wniosek ukaranego, złożony w terminie 7 dni od dnia doręczenia postanowienia o nałożeniu kary porządkowej, uznać za usprawiedliwione niestawiennictwo lub niewykonanie innych obowiązków, o których mowa w § 1, i uchylić karę”.	Art. 262 § 6 o.p. „Organ podatkowy, który nałożył karę porządkową, może, na wniosek ukaranego, złożony w terminie 7 dni od dnia doręczenia postanowienia o nałożeniu kary porządkowej, uznać za usprawiedliwione niestawiennictwo lub niewykonanie innych obowiązków, o których mowa w § 1, i uchylić postanowienie nakładające karę ”.
1 stycznia 2007 r. ¹⁷⁸	Art. 262 § 3 o.p. „Przepis § 1 stosuje się również do osób trzecich, które bezzasadnie odmawiają okazania przedmiotu oględzin”.	Art. 262 § 3 o.p. „Przepis § 1 stosuje się również do osób trzecich, które bezzasadnie odmawiają okazania przedmiotu oględzin.: 1) osób trzecich, które bezzasadnie odmawiają okazania przedmiotu oględzin; 2) uczestników rozprawy, którzy poprzez swoje niewłaściwe zachowanie utrudniają jej przeprowadzenie ”.
1 stycznia 2009 r. ¹⁷⁹	Art. 262 § 2 o.p. „Przepis § 1 stosuje się odpowiednio do osoby, która:	Art. 262 § 2 o.p. „Przepis § 1 stosuje się odpowiednio do osoby, która:

¹⁷⁸ Ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 217, poz. 1590).

¹⁷⁹ Ustawa z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 209, poz. 1318).

	1) wyraziła zgodę na powołanie jej na biegłego; 2) odmówiła wyjawienia rzeczy lub praw majątkowych, mogących być przedmiotem hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego”.	wyraziła zgodę na powołanie jej na biegłego”.
1 stycznia 2009 r. ¹⁸⁰	Art. 262 § 1 o.p. „(...) mogą zostać ukarani karą porządkową do 2.500 zł”.	Art. 262 § 1 o.p. „(...) mogą zostać ukarani karą porządkową do 2.600 zł ”.
1 stycznia 2012 r. ¹⁸¹	Art. 262 § 1 o.p. „(...) mogą zostać ukarani karą porządkową do 2.600 zł”.	Art. 262 § 1 o.p. „(...) mogą zostać ukarani karą porządkową do 2.700 zł ”.
1 stycznia 2013 r. ¹⁸²	Art. 262 § 1 o.p. „(...) mogą zostać ukarani karą porządkową do 2.700 zł”.	Art. 262 § 1 o.p. „(...) mogą zostać ukarani karą porządkową do 2.800 zł ”.
1 stycznia 2016 r. ¹⁸³	Art. 262 § 1 pkt 2 o.p. „bezzasadnie odmówili złożenia wyjaśnień, zeznań, wydania opinii, okazania przedmiotu oględzin lub udziału w innej czynności”.	Art. 262 § 1 pkt 2 o.p. „bezzasadnie odmówili lub nie dokonali w terminie wyznaczonym w wezwaniu złożenia wyjaśnień, zeznań, wydania opinii, okazania przedmiotu oględzin, przedłożenia tłumaczenia dokumentacji obcojęzycznej lub udziału w innej czynności”.
	Brak jednostki redakcyjnej przed wprowadzoną zmianą.	Art. 262 § 1 pkt 2a o.p. „bezzasadnie odmówili okazania lub nie przedstawili w wyznaczonym terminie dokumentów, których

¹⁸⁰ Obwieszczenie z dnia 6 sierpnia 2008 r. w sprawie wysokości kwoty wymienionej w art. 262 § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa (M.P. Nr 61, poz. 540).

¹⁸¹ Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 2 sierpnia 2011 r. w sprawie wysokości kwoty wymienionej w art. 262 § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa (M.P. Nr 71, poz. 707).

¹⁸² Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 8 sierpnia 2012 r. w sprawie wysokości kwoty wymienionej w art. 262 § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa (M.P. poz. 584).

¹⁸³ Ustawa z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1649).

		obowiązek posiadania wynika z przepisów prawa, ksiąg podatkowych, dowodów księgowych będących podstawą zapisów w tych księgach”
	Brak jednostki redakcyjnej przed wprowadzoną zmianą.	Art. 262 § 1a o.p. „Jeżeli stroną jest osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, organ podatkowy może ukarać karą porządkową osobę, która według przepisów dotyczących ustroju danej osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej jest jej ustawowym reprezentantem, członkiem organu uprawnionego do jej reprezentowania lub jest upoważniona do prowadzenia jej spraw. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio”.
	Brak jednostki redakcyjnej przed wprowadzoną zmianą.	Art. 262 § 3 pkt 3 o.p. „osób, którym podatnik zlecił prowadzenie lub przechowanie ksiąg podatkowych lub dokumentów będących podstawą zapisów w tych księgach (biura rachunkowe), jeżeli osoby te bezzasadnie odmówią okazania lub nie przedstawią w wyznaczonym terminie ksiąg rachunkowych lub dokumentów będących podstawą zapisów w tych księgach”.

	Art. 262 § 4 o.p. „Kary porządkowej, o której mowa w § 1, nie stosuje się w przypadku przesłuchania strony w trybie art. 199”.	Usunięty.
1 stycznia 2021 r. ¹⁸⁴	Art. 262 § 1 o.p. „(...) mogą zostać ukarani karą porządkową do 2.800 zł”.	Art. 262 § 1 o.p. „(...) mogą zostać ukarani karą porządkową do 2.900 zł ”.
1 stycznia 2022 r. ¹⁸⁵	Art. 262 § 1 o.p. „(...) mogą zostać ukarani karą porządkową do 2.900 zł”.	Art. 262 § 1 o.p. „(...) mogą zostać ukarani karą porządkową do 3.000 zł ”.
1 stycznia 2023 r. ¹⁸⁶	Art. 262 § 1 o.p. „(...) mogą zostać ukarani karą porządkową do 3.000 zł”.	Art. 262 § 1 o.p. „(...) mogą zostać ukarani karą porządkową do 3.300 zł ”.
1 stycznia 2024 r. ¹⁸⁷	Art. 262 § 1 o.p. „(...) mogą zostać ukarani karą porządkową do 3.300 zł”.	Art. 262 § 1 o.p. „(...) mogą zostać ukarani karą porządkową do 3.700 zł ”.

Źródło: Opracowanie własne

Mając na uwadze powyżej przytoczone zmiany należy wskazać, że zgodnie z brzemieniem obowiązującym na moment zamknięcia prac nad niniejszą dysertacją, ujednoliconą treść art. 262, 262a oraz 263 jest następująca:

Art. 262 o.p.

§ 1. Strona, pełnomocnik strony, świadek lub biegły, którzy mimo prawidłowego wezwania organu podatkowego:

¹⁸⁴ Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 13 sierpnia 2020 r. w sprawie wysokości kwoty wymienionej w art. 262 § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa na rok 2021 (M.P. poz. 729).

¹⁸⁵ Obwieszczenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 6 sierpnia 2021 r. w sprawie wysokości kwoty wymienionej w art. 262 § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa na rok 2022 (M.P. poz. 735).

¹⁸⁶ Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 3 sierpnia 2022 r. w sprawie wysokości kwoty wymienionej w art. 262 § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa na rok 2023 (M.P. poz. 773).

¹⁸⁷ Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 9 sierpnia 2023 r. w sprawie wysokości kwoty wymienionej w art. 262 § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa na rok 2024 (M.P. poz. 843).

- 1) nie stawili się osobiście bez uzasadnionej przyczyny, mimo że byli do tego zobowiązani, lub
- 2) bezzasadnie odmówili lub nie dokonali w terminie wyznaczonym w wezwaniu złożenia wyjaśnień, zeznań, wydania opinii, okazania przedmiotu oględzin, przedłożenia tłumaczenia dokumentacji obcojęzycznej lub udziału w innej czynności, lub
- 2a) bezzasadnie odmówili okazania lub nie przedstawili w wyznaczonym terminie dokumentów, których obowiązek posiadania wynika z przepisów prawa, ksiąg podatkowych, dowodów księgowych będących podstawą zapisów w tych księgach, lub
- 3) bez zezwolenia tego organu opuścili miejsce przeprowadzenia czynności przed jej zakończeniem,

mogą zostać ukarani karą porządkową do 3.700 zł.

§ 1a. Jeżeli stroną jest osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, organ podatkowy może ukarać karą porządkową osobę, która według przepisów dotyczących ustroju danej osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej jest jej ustawowym reprezentantem, członkiem organu uprawnionego do jej reprezentowania lub jest upoważniona do prowadzenia jej spraw. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio do osoby, która wyraziła zgodę na powołanie jej na biegłego.

§ 3. Przepis § 1 stosuje się również do:

- 1) osób trzecich, które bezzasadnie odmawiają okazania przedmiotu oględzin;
- 2) uczestników rozprawy, którzy poprzez swoje niewłaściwe zachowanie utrudniają jej przeprowadzenie;
- 3) osób, którym podatnik zlecił prowadzenie lub przechowanie ksiąg podatkowych lub dokumentów będących podstawą zapisów w tych księgach (biura rachunkowe), jeżeli osoby te bezzasadnie odmówią okazania lub nie przedstawią w wyznaczonym terminie ksiąg rachunkowych lub dokumentów będących podstawą zapisów w tych księgach.

§ 4. Kary porządkowej, o której mowa w § 1, nie stosuje się, jeżeli dokonanie czynności jest uzależnione od wyrażenia zgody przez stronę lub innego uczestnika postępowania, a zgoda taka nie została wyrażona.

§ 5. Karę porządkową nakłada się w formie postanowienia, na które służy zażalenie.

§ 5a. Termin płatności kary porządkowej wynosi 7 dni od dnia doręczenia postanowienia, o którym mowa w § 5.

§ 6. Organ podatkowy, który nałożył karę porządkową, może, na wniosek ukaranego, złożony w terminie 7 dni od dnia doręczenia postanowienia o nałożeniu kary porządkowej, uznać za usprawiedliwione niestawiennictwo lub niewykonanie innych obowiązków, o których mowa w § 1, i uchylić postanowienie nakładające karę.

Art. 262a o.p.

§ 1. Kwota, o której mowa w art. 262 § 1, podlega w każdym roku podwyższeniu w stopniu odpowiadającym wskaźnikowi wzrostu cen towarów i usług konsumpcyjnych w pierwszych dwóch kwartałach danego roku w stosunku do analogicznego okresu poprzedniego roku, a jeżeli wskaźnik ten ma wartość ujemną, kwota nie ulega zmianie.

§ 2. Minister właściwy do spraw finansów publicznych, w porozumieniu z Prezesem Głównego Urzędu Statystycznego, ogłasza, w drodze obwieszczenia, w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej "Monitor Polski", do dnia 15 sierpnia danego roku, kwotę, o której mowa w § 1, zaokrąglając ją do pełnych setek złotych (z pominięciem dziesiątek złotych).

Art. 263 o.p.

§ 1. O nałożeniu kary porządkowej oraz o jej uchyleniu rozstrzyga organ podatkowy, przed którym toczy się postępowanie.

§ 2. Na postanowienie o odmowie uchylenia kary przysługuje zażalenie.

§ 3. Ukazanie karą porządkową nie wyklucza możliwości zastosowania wobec opornego świadka lub biegłego środków przymusu przewidzianych w przepisach szczególnych.

§ 4. Przepisy art. 68 § 1 i art. 70 stosuje się odpowiednio do kar porządkowych.

Podsumowując analizę przedstawioną w niniejszym podrozdziale, należy wskazać, że od dnia wejścia w życie ordynacji podatkowej dnia 1 stycznia 1998 r. do zakończenia prac nad niniejszą pracą przepisy zawarte w rozdziale o karach porządkowych były: kilkakrotnie zmieniane (najwięcej w tym zakresie zmian związanych było z art. 262 o.p.), raz zmieniane (dodanie § 4 w art. 263 o.p.) lub od momentu ich wejścia w życie nie dokonano w ich treści żadnych zmian (art. 262a o.p.).

Zmiany w treści art. 262 o.p. wprowadzane były na przestrzeni lat (zarówno zmiany w formie ustawowej, jak również w zakresie zmiany maksymalnej kwoty kary porządkowej, którą na podstawie ustawowego upoważnienia ogłasza minister właściwy do spraw finansów publicznych). Najobszerniejsze pod kątem redakcyjnym zmiany art. 262 o.p. zaczęły obowiązywać od 1 stycznia 2003 r. oraz 1 stycznia 2016 r.

Zauważalna jest również zmiana maksymalnej wysokości kary porządkowej, którą obrazuje poniższa tabela:

Tabela 2: Zmiana maksymalnej wysokości kary porządkowej w latach 1998 -2024.

Lata	Maksymalna wysokość kary porządkowej
1998 – 2008 ¹⁸⁸	2.500 zł
2009 – 2011 ¹⁸⁹	2.600 zł
2012 ¹⁹⁰	2.700 zł
2013 – 2020 ¹⁹¹	2.800 zł

¹⁸⁸ Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 19 sierpnia 2003 r. w sprawie wysokości kwoty wymienionej w art. 262 § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa (M.P. Nr 42, poz. 631); obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 13 sierpnia 2004 r. w sprawie wysokości kwoty wymienionej w art. 262 § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa (M.P. Nr 35, poz. 614); obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 11 sierpnia 2005 r. w sprawie wysokości kwoty wymienionej w art. 262 § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa (M.P. Nr 49, poz. 672); obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 17 sierpnia 2006 r. w sprawie wysokości kwoty wymienionej w art. 262 § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa (M.P. Nr 57, poz. 610); obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 21 sierpnia 2007 r. w sprawie wysokości kwoty wymienionej w art. 262 § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa (M.P. Nr 54, poz. 615).

¹⁸⁹ Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 6 sierpnia 2008 r. w sprawie wysokości kwoty wymienionej w art. 262 § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa (M.P. Nr 61, poz. 540); obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 11 sierpnia 2009 r. w sprawie wysokości kwoty wymienionej w art. 262 § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa (M.P. Nr 53, poz. 750); obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 6 sierpnia 2010 r. w sprawie wysokości kwoty wymienionej w art. 262 § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa (M.P. Nr 59, poz. 782).

¹⁹⁰ Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 2 sierpnia 2011 r. w sprawie wysokości kwoty wymienionej w art. 262 § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa (M.P. Nr 71, poz. 707).

¹⁹¹ Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 8 sierpnia 2012 r. w sprawie wysokości kwoty wymienionej w art. 262 § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa (M.P. poz. 584); obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 26 sierpnia 2013 r. w sprawie wysokości kwoty wymienionej w art. 262 § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa (M.P. poz. 736); obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 18 sierpnia 2014 r. w sprawie wysokości kwoty wymienionej w art. 262

2021 ¹⁹²	2.900 zł
2022 ¹⁹³	3.000 zł
2023 ¹⁹⁴	3.300 zł
2024 ¹⁹⁵	3.700 zł

Źródło: Opracowanie własne

Analiza powyższej tabeli prowadzi do wniosku, że maksymalna wysokość kary porządkowej od dnia wejścia w życie ordynacji podatkowej (tj. od 1 stycznia 1998 r.) ciągle wzrasta. Przez okres pierwszych dziesięciu lat obowiązywania ustawy nie była zmieniana i pozostawała na poziomie 2.500 zł. Należy jednak zaznaczyć, że w tym okresie kwota ta była ustalona ustawowo i dopiero wraz z wejściem w życie z dniem 1 stycznia 2003 r. nowelizacji Minister właściwy do spraw finansów publicznych uzyskał upoważnienie ustawowe, by ogłaszać maksymalną kwotę kary porządkowej w drodze obwieszczenia. Następnie zauważalny jest wzrost maksymalnej kwoty kary porządkowej w latach 2009-2013, do poziomu 2.800 zł. Od 2013 r. kwota ta nie była zmieniana aż do 2021 r. (2.900 zł). Od tego momentu rokrocznie zauważalny jest skuteczny wzrost tej kwoty – w 2022 r. do poziomu 3.000 zł (wzrost o 100 zł), w 2023 r. do poziomu 3.300 zł (wzrost o 300 zł) oraz w 2024 r. do poziomu 3.700 zł (wzrost o 400 zł). Zmiana maksymalnej kwoty kary porządkowej w 2024 r. jest największą zmianą, ponieważ w stosunku do 2023 r. wzrosła o 400 zł, gdy w przypadku zmian w latach 1998-2022 różnica względem wcześniejszej maksymalnej kwoty kary porządkowej utrzymywała się na poziomie 100 zł.

§ 1 ustawy - Ordynacja podatkowa (M.P. poz. 710); obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 13 sierpnia 2015 r. w sprawie wysokości kwoty wymienionej w art. 262 § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa (M.P. poz. 723); obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 12 sierpnia 2016 r. w sprawie wysokości kwoty wymienionej w art. 262 § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa (M.P. poz. 796); obwieszczenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 10 sierpnia 2017 r. w sprawie wysokości kwoty wymienionej w art. 262 § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa (M.P. poz. 808); obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 7 sierpnia 2018 r. w sprawie wysokości kwoty wymienionej w art. 262 § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa na rok 2019 (M.P. poz. 780); obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 12 sierpnia 2019 r. w sprawie wysokości kwoty wymienionej w art. 262 § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa na rok 2020 (M.P. poz. 746).

¹⁹² Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 13 sierpnia 2020 r. w sprawie wysokości kwoty wymienionej w art. 262 § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa na rok 2021 (M.P. poz. 729).

¹⁹³ Obwieszczenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 6 sierpnia 2021 r. w sprawie wysokości kwoty wymienionej w art. 262 § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa na rok 2022 (M.P. poz. 735).

¹⁹⁴ Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 3 sierpnia 2022 r. w sprawie wysokości kwoty wymienionej w art. 262 § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa na rok 2023 (M.P. poz. 773).

¹⁹⁵ Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 9 sierpnia 2023 r. w sprawie wysokości kwoty wymienionej w art. 262 § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa na rok 2024 (M.P. poz. 843).

2.5. Modele stosowania kar porządkowych w ramach postępowania podatkowego

Analiza porządku prawnego obowiązującego w powyższych rozdziałach wskazuje, że zagadnienie kar porządkowych regulowane było na przestrzeni lat w różnej formie, lecz zawsze w randze aktu prawnego ustawowego (lub aktu równoważnego, jak np. rozporządzenie Prezydenta RP).

Zdaniem autora można wyodrębnić dwa podstawowe modele stosowania kar porządkowych w ramach toczących się postępowań podatkowych.

Pierwszy możliwy do wyodrębnienia model, który obowiązywał od okresu międzywojennego do uchwalenia ordynacji podatkowej z 1997 r., charakteryzował się przede wszystkim tym, że możliwość stosowania kar porządkowych nie wynikała wprost z przepisów dotyczących postępowania podatkowego, a nawet wskazując szerzej – prawa podatkowego (skarbowego). Wynikała bowiem z przepisów właściwych dla szeroko rozumianego prawa (oraz postępowania) administracyjnego. Zagadnienie to „wyrzucone” zostało przez normodawcę poza ramy toczących się postępowań skarbowych.

Drugi model możliwy do wyodrębnienia funkcjonuje od momentu wejścia w życie ordynacji podatkowej z 1997 r. i obowiązuje do chwili obecnej. Przewiduje stosowanie kar porządkowych przez organy podatkowe na podstawie wyraźnego upoważnienia do takiego działania przewidzianego w fundamentalnym dla prawa podatkowego akcie prawnym jakim jest ordynacja podatkowa. Moim zdaniem taki model przewidujący szczególną regulację w ramach o.p. z 1997 r., jest właściwy. Postępowanie podatkowe z uwagi na jego charakterystykę wymaga oddzielnych regulacji dostosowanych wprost do realiów oraz przepisów proceduralnych regulujących to postępowanie.

Polski ustawodawca dostrzegał również konieczność zapewnienia funkcjonowania przepisów pozwalających na sprawne prowadzenie postępowania w sprawach podatkowych, podejmując procedury mające na celu rozwój regulacji dotyczących kar porządkowych. Pomimo licznych działań zauważalna jest obecnie potrzeba dalszych zmian, które będą przedmiotem rozważań we wnioskach niniejszej pracy.

Rozdział 3

Ogólna charakterystyka kary porządkowej w polskich procedurach podatkowych

3.1. Uwagi wprowadzające

W niniejszym rozdziale zostanie poddana analizie instytucja kary porządkowej uregulowanej w obecnie obowiązujących przepisach ordynacji podatkowej. Jej charakterystyka możliwa jest poprzez ustalenie dwóch elementów: charakteru prawnego kary porządkowej i celu, którego realizacji ma służyć.

Ustawodawca w przepisach dotyczących kary porządkowej wskazuje podmioty (zakres podmiotowy) oraz sytuacje (okoliczności), które muszą zaistnieć (zakres przedmiotowy), aby organ podatkowy mógł w ramach swojego uznania nałożyć karę porządkową.

Zrozumienie charakteru prawnego, celu, zakresu podmiotowego oraz przedmiotowego stanowi warunek *sine qua non* do dalszych rozważań (w szczególności tych zawartych w rozdz. 5 niniejszej pracy).

3.2. Charakter prawny kary porządkowej w polskich procedurach podatkowych

Przed przystąpieniem do dalszej analizy zagadnienia kary porządkowej należy odpowiedzieć na pytanie: jaki jest charakter prawny kary porządkowej stosowanej w polskich procedurach podatkowych?

Ordynację podatkową zgodnie z art. 2 § 1 o.p. stosuje się do:

- 1) podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego, do których ustalania lub określania uprawnione są organy podatkowe;
- 2) opłaty skarbowej oraz opłat, o których mowa w przepisach o podatkach i opłatach lokalnych;
- 3) spraw z zakresu prawa podatkowego innych niż wymienione w pkt 1, należących do właściwości organów podatkowych.

Zauważalne jest wypracowanie dwóch podstawowych stanowisk, w jaki sposób należy kwalifikować karę porządkową.

Według pierwszego (dominującego) stanowiska „(...) nakładane przez organy podatkowe kary porządkowe mieszczą się w pojęciu niepodatkowej należności budżetowej, a zatem objęte są zakresem przedmiotowym art. 2 §1 pkt 1 o.p.”¹⁹⁶. Ordynacja podatkowa zawiera w art. 3 ust. 8 o.p. definicję „niepodatkowej należności budżetowej”. Zgodnie z tym przepisem pod tym pojęciem należy rozumieć: „niebędące podatkami i opłatami należności stanowiące dochód budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego, wynikające ze stosunków publicznoprawnych”. Z tak dokonanej klasyfikacji jasno wynika, że kara porządkowa nie jest uznawana za opłatę, a tym bardziej za podatek. W doktrynie podkreślana jest jednak pewna nieścisłość ustawodawcy. Jak wskazuje A. Miernik: „Zważywszy, że definicja legalna niepodatkowych należności budżetowych zawarta w art. 3 pkt 8 o.p. odwołuje się do niezdefiniowanego normatywnie pojęcia opłaty, zasadne jest sformułowanie w przepisach Ordynacji podatkowej ustawowej definicji opłaty. Umożliwiłoby to nie tylko precyzyjne określenie, co rozumieć należy pod pojęciem opłaty, ale pozwoliłoby również na sprecyzowanie pojęcia niepodatkowych należności budżetowych oraz jego odróżnienie od pojęcia opłaty”¹⁹⁷. Z kolei A. Huchla stwierdza, że: „Same natomiast niepodatkowe należności budżetowe należy (w świetle wyłącznie ordynacji podatkowej) traktować bardzo szeroko”¹⁹⁸. Jako podstawę prawną uzasadniającą uznanie kary porządkowej za niepodatkową należność budżetową M. Popławski wskazuje art. 111 pkt 12 u.f.p.: „Dochodami podatkowymi i niepodatkowymi budżetu państwa są: (...) grzywny, mandaty i inne kary pieniężne, o ile odrębne ustawy nie stanowią inaczej (...)”¹⁹⁹, jednocześnie zaznaczając możliwości stosowania przepisów ordynacji podatkowej do zagadnienia kary porządkowej na podstawie art. 2 § 1 pkt 4 o.p.²⁰⁰: „W literaturze wskazuje się, że Ordynację podatkową stosuje się m.in. do innych spraw z zakresu prawa podatkowego, należących do właściwości organów podatkowych, w tym do: (...) nakładania kary porządkowej (art. 262 § 1

¹⁹⁶ Wyrok WSA we Wrocławiu z dn. 19.11.2014 r., sygn. akt I SA/Wr 1419/14, CBOSA.

¹⁹⁷ A. Miernik, *Wymiar niepodatkowych należności budżetowych w prawie polskim*, Wrocław 2021, s. 312.

¹⁹⁸ A. Huchla, *Niepodatkowe należności budżetowe w ustawie o finansach publicznych i ordynacji podatkowej*, [w:] W. Miemieć, K. Sawicka (red. nauk.), *Instytucje prawnofinansowe w warunkach kryzysu gospodarczego*, Warszawa 2014, s. 258.

¹⁹⁹ Tak: M. Popławski, *Komentarz do art. 2 O.p.*, [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa, t. I, Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk*, Warszawa 2022, s. 76.

²⁰⁰ Sprawy z zakresu prawa podatkowego inne niż wymienione w pkt 1 (tj. sprawy dot. podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego, do których ustalania lub określania uprawnione są organy podatkowe), należące do właściwości organów podatkowych.

o.p.) (...)”²⁰¹. W odniesieniu do regulacji z art. 2 § 1 pkt 4 o.p. tj. jako sprawy z zakresu prawa podatkowego inne niż wymienione w pkt 1, należące do właściwości organów podatkowych M. Niezgódka-Medek zaznacza, iż: „O tym więc, czy w danej sprawie z zakresu prawa publicznego będzie można zastosować przepisy Ordynacji podatkowej, czy procedury ogólnej, przesądza łączne spełnienie dwóch przesłanek związanych z charakterem sprawy (z zakresu prawa podatkowego) i rodzajem organów wyposażonych w kompetencje do działania (organy podatkowe)”²⁰².

Analizując przedmiotowe zagadnienie, należy mieć na uwadze podział wskazany w rozdz. 1.3 niniejszej pracy prezentujący podział kar porządkowych na: kary porządkowe w celu wymuszenia oraz kary porządkowe w celu przymuszenia. Z uwagi na fakt, iż kara porządkowa ma postać kary majątkowej, ekonomicznej, wyrażonej w pieniądzu, zasadne jest przyjęcie, że stanowi ona niepodatkową należność budżetową zgodnie z art. 2 § 1 pkt 1 o.p. Należy jednak zwrócić uwagę na fakt, że w rozdziale dot. kar porządkowych znajduje się również zapis art. 263 § 3 o.p.: „Ukaranie karą porządkową nie wyklucza możliwości zastosowania wobec opornego świadka lub biegłego środków przymusu przewidzianych w przepisach szczególnych”. Uregulowana w tym artykule instytucja przymusowego sprowadzenia stanowi modelowy przykład drugiego rodzaju kar porządkowych – kary porządkowej w celu przymuszenia. W związku z tym, iż zdecydowanie kara ta nie jest wyrażona w pieniądzu – nie możemy zakwalifikować jej na podstawie art. 2 § 1 pkt 1 o.p. jako niepodatkową należność budżetową, jednak wydaje się właściwe stosowanie do niej przepisów ordynacji podatkowej. W tym miejscu należy wskazać na taką możliwość zgodnie z art. 2 § 1 pkt 4 o.p. Spełnia ona obie przesłanki przytoczone powyżej, tzn. jest związana z charakterem sprawy (dotyczy spraw podatkowych) oraz jest powiązana z rodzajem organów wyposażonych w kompetencje do działania. To właśnie organy podatkowe stanowią *spiritus movens* działań mających na celu przymuszenie do dokonania pewnej czynności – bez ich pierwszego działania zgłoszeniowego nie ma możliwości, aby zastosować odpowiednie środki przymusu.

Zdaniem P. Majki: „Całokształt szeroko rozumianych sankcji składających się na ten system można klasyfikować, opierając się na kryterium źródła statuujących je norm”²⁰³. Autor wskazuje na możliwość klasyfikacji sankcji na sankcje wewnętrzne (sankcje prawa podatkowego materialnego i postępowania podatkowego) oraz sankcje zewnętrzne (sankcje

²⁰¹ M. Popławski, *op. cit.*, s. 83.

²⁰² M. Niezgódka-Medek, *Komentarz do art. 2 O.p.* [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, J. Rudowski, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. XI, Warszawa 2019, s. 55.

²⁰³ P. Majka, *Sankcje w prawie podatkowym*, Warszawa 2011, s. 66.

prawa administracyjnego i prawa karnego)²⁰⁴. W ramach sankcji wewnętrznych wyróżnić można więc sankcje materialne oraz sankcje procesowe²⁰⁵. Sankcje przewidziane w art. 262 o.p. klasyfikowane są - zdaniem Autora - jako odrębna grupa w ramach sankcji wewnętrznych procesowych²⁰⁶.

3.3. Cel stosowania kary porządkowej w polskich procedurach podatkowych

Analiza ogólnego celu stosowania kar porządkowych w polskich postępowaniach odnosi się również do postępowania podatkowego. W każdym przypadku należy jednak mieć na uwadze odrębności wynikające z konkretnych postępowań i celów, którym one służą.

Problem celu stosowania kary porządkowej został zauważony w orzecznictwie sądów administracyjnych: czy w nakładanych na podmioty karach porządkowych w sprawach podatkowych dominującym celem jest przymuszenie, czy też sankcja? Jak orzekł NSA: „(...) kara porządkowa ma charakter przede wszystkim przymuszający, zaś charakter sankcyjny (rozumiany jako odpłata za niewykonanie wezwania) jedynie uzupełnia wspomniany, zasadniczy charakter i cel kary porządkowej, jakim jest przymuszenie strony, pełnomocnika strony, świadka, czy biegłego do wykonania nałożonego nań obowiązku procesowego”²⁰⁷. Zaaprobować należy dominujący przymuszający cel regulacji kary porządkowej, natomiast cel sankcyjny pozostawić w sferze uzupełnienia (wsparcia) celu podstawowego.

Należy również zgodzić się z wyrokiem WSA we Wrocławiu, że: „Nie ulega zatem wątpliwości, że instytucja ta ma na celu przede wszystkim zdyscyplinowanie strony, a w dalszym planie przymuszenie jej do wykonania niektórych poleceń organu podatkowego”²⁰⁸. Zaznaczone zostało tym samym przez sąd działanie gradacyjne wskazujące na postawienie w pierwszej kolejności na zdecydowanie łagodniejszą formę działania, jaką w porównaniu do przymuszenia jest zdyscyplinowanie. Pojawiają się również twierdzenia, że kara porządkowa nie służy jako sankcja w przypadku niestawiennictwa²⁰⁹.

²⁰⁴ *Ibidem*.

²⁰⁵ *Ibidem*.

²⁰⁶ *Ibidem*, s. 85.

²⁰⁷ Wyrok NSA z dn. 6.08.2020 r., sygn. akt II GSK 1658/14, CBOSA.

²⁰⁸ Wyrok WSA we Wrocławiu z dn. 3.12.2009 r., sygn. akt I SA/Wr 1568/09, CBOSA.

²⁰⁹ Tak np.: wyrok NSA z dn. 11.03.2010 r., sygn. akt II FSK 1726/08, CBOSA – w tym wyroku pojawia się również pojęcie „pieniężna kara porządkowa” w odniesieniu do regulacji z art. 262 § 1-6 o.p.

Właściwie zwrócił również uwagę na cel kary porządkowej WSA w Gdańsku stwierdzając, iż: „(...) przewidziane dyspozycją art. 262 ordynacji podatkowej rozwiązanie ma na celu zdyscyplinowanie uczestników postępowania podatkowego w dbałości o to, aby postępowanie to przebiegało sprawnie i kończyło się w przewidzianym prawem terminie konkretnym rozstrzygnięciem. Ma więc ono na celu usprawnienie postępowania jako pewnego procesu, w znaczeniu technicznym. Nie służy zaś jako sankcja w przypadku odmowy dostarczenia przez stronę materiałów niezbędnych dla merytorycznego rozstrzygnięcia sprawy”²¹⁰. Podkreślony został tym samym również aspekt techniczny procesu jako pewnego mechanizmu skorelowanych ze sobą działań, których sprawne przeprowadzenie może być warunkowane zastosowaniem w pewnych ustawowo przewidzianych przypadkach środka dyscyplinującego w postaci kary porządkowej. Zauważalne jest w tym miejscu również dążenie do zakończenia sprawy w przewidzianym prawem terminie, co stanowi również działania mające uczynić zadość zasadzie szybkości postępowania (art. 125 o.p.). Często bowiem zachowanie podmiotów w całości obiektywnych okoliczności danej sprawy może być zakwalifikowane jako „gra na zwłokę”²¹¹, czemu ma zapobiegać również regulacja dotycząca kary porządkowej.

Jak orzekł NSA Oddział Zamiejscowy w Krakowie: „Tym samym można powiedzieć, że art. 262 par. 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. nr 137 poz. 926 ze zm.) mimo iż nie stanowi typowej normy prawa karnego, to jednakże jego prawidłowe stosowanie musi nawiązywać także do podstawowych zasad prawa karnego, czy też karno-skarbowego, takich jak np. zasada adekwatności kary, tak aby jej nałożenie a przede wszystkim jej wymiar mógł być uznany, w świetle całokształtu okoliczności sprawy w konkretnym wypadku za sprawiedliwy i uzasadniony”²¹². W sposób oczywisty art. 262 § 1 pkt § 1 o.p. nie stanowi typowej normy prawa karnego, gdyż nie sposób zaliczyć tej regulacji do przepisów prawa karnego, a jedynie można wskazywać na występujący sankcyjny cel regulacji. Samo natomiast zagadnienie odwołania się do zasad prawa karnego przy nakładaniu w postępowaniu podatkowym kar porządkowych wydaje się być niewłaściwe z powodu odmienności w procedurze nakładania kar w ramach procedury karnej, a nakładania kary porządkowej w postępowaniu podatkowym. Nie znaczy to jednak, że organy podatkowe nie powinny mieć na uwadze miarkowania kary porządkowej (mając na uwadze w chwili obecnej

²¹⁰ Wyrok WSA w Gdańsku z dn. 20.03.2007 r., sygn. akt I SA/Gd 633/06, CBOSA.

²¹¹ Wyrok NSA z dn. 16.01.2020 r., sygn. akt II FSK 620/18, CBOSA.

²¹² Wyrok NSA oz. Kraków z dn. 18.07.2000 r., sygn. akt I SA/Kr 2246/98, CBOSA; tak również: Wyrok NSA z dnia 26.06.2012 r., sygn. akt II FSK 2539/10, CBOSA.

choćby zasadę proporcjonalności zawartą w Konstytucji RP). Zagadnienie to jednak zostanie szerzej omówione we wnioskach końcowych.

W literaturze zwraca się uwagę, że "zakres podmiotowy i przedmiotowy stosowania kary porządkowej przez organ podatkowy wskazuje wyraźnie nie tylko na to, że jest to pod pewnym względem rodzaj grzywny w celu przymuszenia, ale również na to, iż nie ma charakteru samodzielnie stosowanego środka przymusu, lecz ograniczonego wyłącznie do sytuacji zaistniałych w indywidualnej sprawie podatkowej zawisłej przed organem podatkowym"²¹³.

Mając na uwadze powyższe, wskazać należy, że podstawowym celem stosowania kary porządkowej w postępowaniu podatkowym jest zdyscyplinowanie konkretnie wskazanych w ustawie podmiotów oraz ewentualne przymuszenie ich do wykonania konkretnych działań. Sankcyjny cel kary porządkowej odgrywa jedynie marginalne znaczenie, natomiast zwraca się również uwagę na wyegzekwowanie zachowania uczestnika postępowania zgodnego z prawem.

3.4. Zakres podmiotowy stosowania kary porządkowej w polskim postępowaniu podatkowym

3.4.1. Uwagi wprowadzające

Jednym z kryteriów opisujących karę porządkową jest jej zakres podmiotowy, przez który rozumie się krąg podmiotów, na które organ podatkowy zgodnie z wolą ustawodawcy wyrażoną w ordynacji podatkowej ma możliwość nałożenia kary porządkowej.

Zgodnie z treścią art. 262 o.p. należy wskazać na podmioty w postępowaniu podatkowym takie jak: strona (art. 262 § 1, § 1a o.p.), pełnomocnik strony (art. 262 § 1 o.p.), świadek (art. 262 § 1 o.p.), biegły (art. 262 § 1 i § 2 o.p.), osoba trzecia (art. 262 § 3 pkt 1 o.p.), uczestnik rozprawy (art. 262 § 3 pkt 2 o.p.) oraz osoba, której podatnik zlecił prowadzenie lub przechowanie ksiąg podatkowych lub dokumentów będących podstawą zapisów w tych księgach (biura rachunkowe) (art. 262 § 3 pkt 3 o.p.).

²¹³ J. Borkowski, *Komentarz do art. 262 o.p.*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2007*, Wrocław 2007, str. 1021.

Powyższy katalog jest katalogiem zamkniętym. W niniejszym rozdziale zostanie poddany szczegółowej analizie zakres podmiotowy omawianej regulacji ze szczególnym uwzględnieniem tych podmiotów, jak również ewentualnych elementów, które mogą być zakwalifikowane do każdego z powyższych zbiorów podmiotów.

Omówienie tych okoliczności stanowić będzie pierwszy element składający się na określenie sytuacji, w których może zostać nałożona na podmiot przez organ podatkowy kara porządkowa. Dopełnieniem tej analizy będą rozważania nad zakresem przedmiotowym zawarte w kolejnych rozdziałach.

3.4.2. Strona postępowania

Generalna definicja legalna strony postępowania została zredagowana w art. 133 o.p. Zgodnie z przepisem art. 133 § 1 o.p.: „Stroną w postępowaniu podatkowym jest podatnik, płatnik, inkasent lub ich następca prawny, a także osoba trzecia, o której mowa w art. 110-117c, która z uwagi na swój interes prawny żąda czynności organu podatkowego, do której czynność organu podatkowego się odnosi lub której interesu prawnego działanie organu podatkowego dotyczy”.

Należy podkreślić, że wolą ustawodawcy z art. 262 § 1 o.p. jest objęcie zakresem strony postępowania podmiotów wymienionych enumeratywnie w art. 110-117c o.p. i nie należy utożsamiać tych pojęć z osobami trzecimi, o których mowa w art. 262 § 3 pkt 1 o.p.

Katalog osób trzecich zawartych w art. 110 – 117c o.p.:

- 1) rozwiedziony małżonek podatnika (art. 110 o.p.),
- 2) członek rodziny podatnika (art. 111 o.p.),
- 3) nabywca przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa (art. 112 o.p.),
- 4) jednoosobowa spółka kapitałowa powstała w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną (art. 112b o.p.),
- 5) spółka niemająca osobowości prawnej, do której osoba fizyczna wniosła na pokrycie udziału swoje przedsiębiorstwo (art. 112c o.p.),
- 6) inna osoba, za zgodą której podatnik posługuje się lub posługiwał się imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą tej osoby w celu zatajenia prowadzenia działalności gospodarczej lub rzeczywistych rozmiarów tej działalności (art. 113 o.p.),

- 7) właściciel, samoistny posiadacz lub użytkownik wieczysty rzeczy lub prawa majątkowego pozostający z użytkownikiem danej rzeczy lub prawa majątkowego w związku (art. 114 o.p.),
- 8) dzierżawca lub użytkownik nieruchomości (art. 114a o.p.),
- 9) wspólnik spółki cywilnej, jawnej, partnerskiej oraz komplementariusz spółki komandytowej albo komandytowo-akcyjnej (art. 115 o.p.),
- 10) członkowie zarządu: spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji, prostej spółki akcyjnej, prostej spółki akcyjnej w organizacji, spółki akcyjnej lub spółki akcyjnej w organizacji (art. 116 o.p.),
- 11) członkowie organów zarządzających innych osób prawnych niż wymienione w art. 116 i fundacji rodzinnej w organizacji (art. 116a o.p.),
- 12) likwidatorzy spółki, z wyjątkiem likwidatorów ustanowionych przez sąd (art. 116b o.p.),
- 13) osoby prawne lub spółki komandytowo-akcyjne przejmujące albo osoby prawne lub spółki komandytowo-akcyjne powstałe w wyniku podziału (podmioty nowo zawiązane) (art. 117 o.p.),
- 18) gwarant lub poręczyciel (art. 117a o.p.),
- 19) podatnik, o którym mowa w art. 105a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (art. 117b o.p.),
- 20) podatnik, o którym mowa w art. 15 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (art. 117ba o.p.),
- 21) pełnomocnik, o którym mowa w art. 96 ust. 4b ustawy o podatku od towarów i usług (art. 117c o.p.).

W tym miejscu należy zwrócić uwagę, że zgodnie z treścią art. 133 § 1 o.p. ustawodawca nie objął zakresem podmiotowym: zarządców sukcesyjnych (art. 117d o.p.) oraz fundacji rodzinnych (art. 117e o.p.). Pojawia się wobec powyższego pytanie: czy wola ustawodawcy było nieobjęcie przedmiotową regulacją wskazanych podmiotów, czy jest to jedynie przeoczenie przy wprowadzaniu kolejnych zmian w ustawie? Wydaje się jednak, że stanowi to przeoczenie legislacyjne, które może być naprawione przy okazji wprowadzania nowelizacji do ordynacji podatkowej. Nie istnieje uzasadnienie, dla którego podmiotów tych nie należałoby włączyć jako stron postępowania. Mając jednak na uwadze obecnie obowiązującą treść art. 133 § 1 o.p. – nie istnieje podstawa prawna zastosowania wobec tych podmiotów kary porządkowe przewidzianej w ordynacji podatkowej.

Wskazać należy, że katalog podmiotów, które mogą być uznane za stronę w postępowaniu podatkowym, został określony przez ustawodawcę szeroko. Ustawodawca

w art. 133 § 1 o.p. w odniesieniu do osób trzecich mogących być stroną postępowania stanowi o dwóch kategoriach przesłanek. Pierwszą niewątpliwie jest wpisanie się w katalog podmiotów, które są w przedmiotowym artykule wskazane poprzez odesłanie do art. 110-117c o.p. Natomiast drugą przesłanka dotyczy relacji pomiędzy organem podatkowym a wskazanymi powyżej podmiotami, która stanowi o:

- 1) istnieniu interesu prawnego, z uwagi na który podmiot żąda czynności organu podatkowego lub
- 2) podjęcia czynności, do której czynność organu podatkowego się odnosi, lub
- 3) istnieniu interesu prawnego u podmiotu, którego działanie organu podatkowego dotyczy²¹⁴.

Zdaniem Z. R. Kmiecika można wyodrębnić cztery rodzaje interesu prawnego²¹⁵:

- 1) interes istniejący niezależnie od zachowań innych podmiotów, przejawiający się w prawie do żądania określenia własnej sytuacji prawnej,
- 2) interes istniejący niezależnie od zachowań innych podmiotów, przejawiający się w prawie do żądania ustalenia (deklaratoryjnego!) cudzej sytuacji prawnej,
- 3) interes aktualizujący się w razie określonego zachowania się innego podmiotu, przejawiający się w prawie do uczestniczenia w postępowaniu jako strona:
 - przewidziany *expressis verbis* w przepisie prawnym,
 - nieprzewidziany *expressis verbis* w przepisie prawnym,
- 4) interes aktualizujący się w razie wszczęcia przez właściwy organ administracji publicznej postępowania z urzędu, przejawiający się w prawie do uczestniczenia w postępowaniu jako strona:
 - przewidziany *expressis verbis* w przepisie prawnym,
 - nieprzewidziany *expressis verbis* w przepisie prawnym.

Należy zaznaczyć, że zgodnie z wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego, iż: „Ordynacja podatkowa nie przewiduje wydawania aktu rozstrzygającego o tym, czy dany podmiot jest stroną postępowania podatkowego czy też nie. Konkretny podmiot staje się stroną

²¹⁴ Tak: M. Rodak, *Komentarz do art. 133 o.p.* [w:] A. Mariański (red.), *Ordynacja podatkowa 2023. Komentarz*, Warszawa 2023, dostęp Legalis. Odmiennie zdanie: P. Pietrasz, *Komentarz do art. 133 o.p.*, [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz, t. II. Procedury podatkowe. Art. 120-344*, Warszawa 2022, s. 118, który wskazuje, że pierwsza kategoria przesłanek odnosi się do podmiotu, a druga do relacji między wszystkimi wskazanymi podmiotami (nie tylko do osób trzecich).

²¹⁵ Z. R. Kmiecik, *Przesłuchanie świadka i strony w postępowaniu administracyjnym*, Warszawa 2022, s. 37.

z mocy przepisów prawa materialnego ustanawiających prawa i obowiązki”²¹⁶, co więcej – sam art. 133 § 1 o.p. nie stanowi podstawy prawnej umożliwiającej podmiotowi złożenie wniosku o przystąpienie do udziału w sprawie jako strona²¹⁷.

Jak stwierdza jednak M. Rodak: „Nie ulega bowiem wątpliwości, że poza art. 133 § 1 i 2 OrdPU ustawodawca skupił się wyłącznie na wycinkowym i kazuistycznym wręcz uregulowaniu sytuacji, zamiast przygotować rozwiązanie kompleksowe, w sposób syntetyczny regulujące sytuację byłych wspólników spółek lub też osób będących właścicielami przedsiębiorstwa w spadku. Takie kompleksowe rozwiązanie *de lege ferenda* byłoby bardzo pożądane biorąc pod uwagę, że pozwoliłoby na pełniejsze uregulowanie funkcjonowania podmiotów w sferze podatkowej w trudnych momentach – utraty bytu przez spółkę lub też śmierci przedsiębiorcy i wynikającej z tego konieczności zapewnienia ochrony interesów w toku”²¹⁸. Wskazane przez M. Rodaka potencjalne problemy praktyczne w sposób oczywisty mogą przekładać się na problemy związane z zagadnieniem nakładania kar porządkowych na wskazane w art. 133 o.p. podmioty (o czym szerzej w rozdziale 5 niniejszej pracy).

Zgodnie z art. 262 § 1a o.p.: „Jeżeli stroną jest osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, organ podatkowy może ukarać karą porządkową osobę, która według przepisów dotyczących ustroju danej osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej jest jej ustawowy reprezentantem, członkiem organu uprawnionego do jej reprezentowania lub jest upoważniona do prowadzenia jej spraw. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio”. Wydaje się, że ustawodawca przedmiotowym artykułem wprowadził zasadę, w myśl której nie jest możliwe nałożenie kary porządkowej na osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej. W uzasadnieniu do projektu ustawy wprowadzającej § 1a twórcy projektu wskazali, iż: „Zasadne jest również doprecyzowanie, że jeżeli stroną jest osoba prawna lub jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej, to w takich przypadkach organ podatkowy może ukarać karą porządkową osobę upoważnioną do jej reprezentowania lub prowadzenia jej spraw (art. 262 § 1a Ordynacji podatkowej). Skutkiem proponowanych zmian będzie usprawnienie toku postępowania i przyspieszenie rozstrzygnięcia sprawy”²¹⁹. W mojej ocenie należy zaakceptować pogląd

²¹⁶ Wyrok NSA z dn. 1.06.2017 r., sygn. akt II FSK 1388/15, CBOSA.

²¹⁷ P. Pietrasz, *Komentarz do art. 133 o.p.*, [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz, t. II. Procedury podatkowe. Art. 120-344*, Warszawa 2022, s. 119.

²¹⁸ M. Rodak, *Komentarz do art. 133 o.p.*, [w:] A. Mariański (red.), *Ordynacja podatkowa 2023. Komentarz*, Warszawa 2023, dostęp Legalis.

²¹⁹ Uzasadnienie do projektu ustawy z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1649).

wyrażony w wyroku NSA, który orzekł, że: „(...) osoba prawna nie może działać bez udziału ludzi. Nawet jeśli przyjęto rozwiązanie, zgodnie z którym organami określonych osób prawnych są inne osoby prawne, to zawsze na końcu tego łańcucha musi znajdować się osoba fizyczna, która jest w stanie wyrażać wolę, także wtedy, gdy przypisywana jest ona jednostkom organizacyjnym. Osoba prawna musi być <<zastępowana>> przez <<działających>> w znaczeniu fizycznym ludzi, którzy działają w sferze praw i obowiązków osoby prawnej (...) § 1a nie rozszerza kręgu podmiotów określonych w § 1, lecz krąg ten zawęża, bo poprzez określenie osób, które mogą być ukarane, gdy stroną jest osoba prawna, wyklucza możliwość ukarania osoby prawnej będącej stroną. Omawiana regulacja koreluje w szczególności z art. 159 § 1 pkt 2 O.p., który stanowi, że w wezwaniu należy wskazać imię i nazwisko osoby wzywanej. Zauważenia wymaga, że określony tym przepisem wymóg podania imienia i nazwiska osoby wzywanej musi być spełniony zarówno wtedy, gdy jest ona wzywana do osobistego stawiennictwa, jak i wówczas, gdy jest wzywana do przedłożenia dokumentów (pkt 4 i 4a). Z kolei z istoty wezwania normowanego art. 155 O.p. wynika, że odpowiedzieć na nie może osoba fizyczna – ergo ta osoba w razie niewywiązania się z obowiązku udzielenia odpowiedzi na wezwanie może być ukarana”²²⁰

Każdorazowo organ podatkowy powinien w takim układzie dążyć do ustalenia osób, które są: reprezentantem osoby prawnej, członkiem organu uprawnionego do jej reprezentowania lub są upoważnione do prowadzenia spraw danego podmiotu. Dokonanie tego ustalenia możliwe jest dzięki przepisom dotyczącym ustroju danego podmiotu. Pojęcie „przepisy dotyczące ustroju” należy rozumieć szeroko, w pierwszej kolejności mając na uwadze formę organizacyjno-prawną, którą dany podmiot wybrał, a następnie dokonując analizy poprzez pryzmat przepisów prawa powszechnie obowiązującego np. kodeksu spółek handlowych²²¹. Dodatkowym narzędziem, którym dysponuje organ, a który może stanowić w tym zakresie odpowiedź są dostępne ewidencje (np. Centralna Ewidencja i Informacja o Działalności Gospodarczej - CEIDG), rejestry (np. Krajowy Rejestr Sądowy - KRS) oraz dokumenty dostępne w KRS, które są jawne (np. umowa spółki). Należy mieć jednak na uwadze, że w pierwszej kolejności organ powinien dokonywać ustalenia na podstawie przepisów prawa powszechnie obowiązującego (do czego oblige go ustawodawca), korzystając z innych form informacyjnych jedynie w sposób subsydiarny.

²²⁰ Wyrok NSA z dn. 6.02.2024 r., sygn. akt III FSK 4408/21, CBOSA.

²²¹ Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (Dz. U. Nr 94, poz. 1037 ze zm.).

3.4.3. Pełnomocnik strony postępowania

Zagadnienia związane z regulacją pełnomocnictw zostały zawarte w rozdz. 3a Ordynacji podatkowej zatytułowanym „Pełnomocnictwa”. Zgodnie z art. 138a § 1 o.p.: „Strona może działać przez pełnomocnika, chyba że charakter czynności wymaga jej osobistego działania”. Jak stwierdza H. Dzwonkowski i Z. Zgierski: „Zakaz działania za pośrednictwem pełnomocnika dotyczyć może jednakże tylko przeprowadzania poszczególnych czynności, nie zaś całego postępowania podatkowego”²²². Nie oznacza to oczywiście, że w trakcie czynności wymagających osobistego stawiennictwa strony nie może być obecny również prawidłowo ustanowiony pełnomocnik strony, który miałby za zadanie również udzielać w tym czasie stosownej pomocy prawnej. Jedynym potencjalnym ograniczeniem w tym zakresie mogłoby być narzucanie swojej woli stronie przez pełnomocnika²²³.

Pełnomocnikiem może być jedynie osoba fizyczna, która posiada pełną zdolność do czynności prawnych²²⁴. Dodatkowo osoba taka powinna posiadać dokument pełnomocnictwa. Obecnie ordynacja podatkowa wyróżnia pełnomocnictwa takie jak: pełnomocnictwo ogólne²²⁵, szczególne²²⁶ albo do doręczeń²²⁷ (art. 138a § 2 o.p.) oraz pełnomocnictwo do podpisywania deklaracji podatkowych (art. 80a § 2 o.p.). Zgodnie z art. 138c § 1 o.p. dokument pełnomocnictwa powinien zawierać: dane identyfikujące mocodawcę, w tym jego identyfikator podatkowy, dane identyfikujące pełnomocnika, w tym jego identyfikator podatkowy, a w przypadku nierezydenta – numer i serię paszportu lub innego dokumentu potwierdzającego tożsamość lub inny numer identyfikacyjny, o ile nie posiada identyfikatora podatkowego, adres tego pełnomocnika do doręczeń w kraju, chyba że wskazuje adres do doręczeń elektronicznych, na który organy podatkowe mają doręczać pisma. Adwokat, radca prawny lub doradca podatkowy wskazuje adres do doręczeń elektronicznych. Organ podatkowy nie może dopuścić do udziału w postępowaniu osoby, która nie dysponuje ważnym pełnomocnictwem²²⁸. Zdaniem M. Charkiewicza: „Działanie pełnomocnika w zakresie przyznanego mu umocowania w głównej mierze sprowadza się do realizacji zasady czynnego udziału strony w postępowaniu

²²² H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury podatkowe*, Warszawa 2006, s. 702.

²²³ K. Ignaczak-Jaworska, *Komentarz do art. 138a o.p.*, [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2018, dostęp Legalis.

²²⁴ Tak: art. 138b § 1 o.p.

²²⁵ Więcej na ten temat: art. 138d o.p.

²²⁶ Więcej na ten temat: art. 138e o.p.

²²⁷ Więcej na ten temat: art. 138f o.p.

²²⁸ Wyjątek od tej reguły stanowi tzw. pełnomocnictwo domniemane uregulowane w art. 138b § 3 o.p.

podatkowym poprzez dokonywanie w imieniu i na rzecz strony czynności dopuszczonych na danym etapie postępowania”²²⁹.

Z treści przytoczonego artykułu jasno wynika, że działanie przez pełnomocnika jest co do zasady uprawnieniem strony, a nie jej obowiązkiem.

W ewentualnie kierowanym wezwaniu (w trybie art. 155 o.p.) powinno być jednak wskazane wprost, kto jest zobowiązany do uczynienia mu zadość i na kogo można ewentualnie nałożyć karę porządkową w sytuacji, gdy nie dostosowano się do treści wezwania. W praktyce pojawił się problem nałożenia kary porządkowej na prawidłowo ustanowionego pełnomocnika w sytuacji, gdy ten otrzymał wezwanie kierowane do spółki. Jak orzekł w tej sprawie WSA w Kielcach: „(...) brak skonkretyzowania w treści wezwań osoby zobowiązanej do dokonania wymienionych w nich czynności prowadzi do jednoznacznego wniosku, że zostały one skierowane do strony postępowania kontrolnego”²³⁰. Stanowisko takie należy zaaprobować. Pełnomocnik działa bowiem w imieniu i na rzecz swojego mocodawcy, dlatego brak wskazania go jako zobowiązanego w przedmiotowym wezwaniu należałoby traktować jako wezwanie strony toczącego się postępowania. Należy jednak pamiętać, że nie można przerzucać na pełnomocnika obowiązków, które powinny być wykonane przez inne podmioty, np. stronę²³¹.

3.4.4. Świadek

Zgodnie z art. 196 § 1 o.p.: „Nikt nie ma prawa odmówić zeznań w charakterze świadka, z wyjątkiem małżonka strony, wstępnych, zstępnych i rodzeństwa strony oraz powinowatych pierwszego stopnia, jak również osób pozostających ze stroną w stosunku przysposobienia, opieki lub kurateli”²³². Mając na uwadze wykładnię *ad rubricam*, jak również fakt, że instytucja świadka uregulowana została w ordynacji podatkowej, w rozdziale „Dowody”, należy jednoznacznie stwierdzić, że przesłuchanie świadka może stanowić dowód w toczącym się postępowaniu podatkowym. Sam natomiast świadek, jak wskazuje P. Piasecka: „(...) w postępowaniu podatkowym pełni funkcję źródła dowodowego, z którego organy procesowe

²²⁹ M. Charkiewicz, *Pełnomocnik na gruncie przepisów prawa podatkowego – istota, pozycja prawna i zakres odpowiedzialności*, Białystok 2021, s. 181.

²³⁰ Wyrok WSA w Kielcach z dn. 6.12.2018 r., sygn. akt I SA/Ke 380/18, CBOSA.

²³¹ A. Mariański, S. Kubiak, *Odpowiedzialność porządkowa i karna skarbową pełnomocnika podatnika*, „Prawo i Podatki” 2008, nr 9, s. 24.

²³² Prawo odmowy zeznań trwa także po ustaniu małżeństwa, przysposobienia, opieki lub kurateli (art. 196 § 1 zd. 2 o.p.).

pozyskują informacje na temat faktów badanych w toku postępowania podatkowego, które mają istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy oraz mogą przyczynić się do jej wyjaśnienia”²³³.

Zgodnie z art. 195 o.p. świadkami nie mogą być: osoby niezdolne do postrzegania lub komunikowania swych spostrzeżeń; osoby obowiązane do zachowania w tajemnicy informacji niejawnych na okoliczności objęte tajemnicą, jeżeli nie zostały, w trybie określonym obowiązującymi przepisami, zwolnione od obowiązku zachowania tej tajemnicy, jak również duchowni prawnie uznanych wyznań – co do faktów objętych tajemnicą spowiedzi. Jak słusznie wskazuje A. Paduch: „(...) kwestia niezdolności do spostrzegania oraz niezdolności do komunikowania spostrzeżeń niewątpliwie wymaga pogłębionej analizy, przy uwzględnieniu zarówno zatem posłużenia się wieloma dyrektywami interpretacyjnymi, musi również uwzględniać stan nauki, w tym w szczególności medycyny oraz techniki. Wykładnia omawianych przepisów musi mieć zatem charakter dynamiczny”²³⁴.

W nawiązaniu do poprzedniego podrozdziału dotyczącego pełnomocników należy wskazać, że ustawodawca przyznał prawo do działania przez pełnomocnika jedynie stronie toczącego się postępowania podatkowego²³⁵. Podnoszone jest jednak w doktrynie zagadnienie niekonstytucyjności działania organu podatkowego, który odmówiłby dopuszczenia przez pełnomocnika świadka do udziału w czynności jego przesłuchania, dopuszczając się tym samym naruszenia porządku prawnego (w szczególności naruszenie art. 32 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej)²³⁶. W tym miejscu pojawia się pytanie: czy prawidłowo ustanowiony pełnomocnik świadka może być ukarany karą porządkową w ramach toczącego się postępowania podatkowego? Artykuł 262 § 1 o.p. stanowi wprost jedynie o możliwości nałożenia kary porządkowej na „pełnomocnika strony”. Mając na uwadze, że przesłuchanie świadka (art. 196 o.p.) i przesłuchanie strony (art. 199 o.p.) są dwiema odrębnymi instytucjami (do których spełnienia wymagane prawem są różne warunki) i nie można ich ze sobą utożsamiać, to należy stwierdzić, że przy obecnie obowiązującym stanie prawnym nie byłoby możliwe nałożenie na takiego pełnomocnika kary porządkowej (chyba że mógłby zostać uznany za uczestnika rozprawy, o czym szerzej w dalszej części pracy).

²³³ P. Piasecka, *Ustanowienie przez świadka pełnomocnika w postępowaniu dowodowym przed organami podatkowymi*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 4, s. 48.

²³⁴ A. Paduch, *Niezdolność świadków do spostrzegania lub komunikowania spostrzeżeń w postępowaniu administracyjnym i w postępowaniu podatkowym*, „Forum Prawnicze” 2018, nr 2, s. 80.

²³⁵ Tak: art. 138a o.p.

²³⁶ P. Piasecka, *op. cit.*, s. 52.

Wskazuje się na możliwość wyróżnienia świadka w znaczeniu faktycznym (materialnym), tj. „osoby, która za pomocą własnych zmysłów uzyskała wiadomość o jakimś wycinku rzeczywistości”²³⁷, jak również świadka w znaczeniu prawnym (formalnym), który może być świadkiem czynnym (zeznającym) albo świadkiem biernym (świadek przybrany, świadek czynności prawnych)²³⁸. Zdaniem Z. R. Kmiecika: „Świadek czynny to osoba fizyczna wezwana przez organ prowadzący postępowanie do złożenia w cudzej sprawie zeznań co do faktów spostrzeżonych przez siebie (świadek naoczny) lub zasłyszanych od innej osoby (świadek ze słuchu)”²³⁹.

3.4.5. Biegły

Zgodnie z art. 197 § 1 o.p. w przypadku, gdy w sprawie wymagane są wiadomości specjalne, organ podatkowy może powołać na biegłego osobę dysponującą takimi wiadomościami w celu wydania opinii. Obligatoryjnie powołanie biegłego następuje z urzędu, jeżeli przepisy prawa podatkowego tego wymagają²⁴⁰. W odróżnieniu od świadka biegły nie przekazuje bezpośredniej wiedzy o fakcie²⁴¹, a pomaga w ich ustaleniu (jednak nie w zakresie ustalenia prawa)²⁴².

Pozycja procesowa biegłego była przedmiotem rozważań również w zakresie postępowania karnego oraz cywilnego, gdzie wypracowano kilka koncepcji biegłego jako:

- 1) uczonego świadka,
- 2) naukowego sędziego (sędziego faktu),
- 3) pomocnika procesowego organu²⁴³.

Jak stwierdza P. Pietrasz: „Należy zwrócić uwagę na to, że nie istnieje obowiązek brania udziału w postępowaniu podatkowym w charakterze biegłego. Przed wydaniem postanowienia

²³⁷ Podkategorie: świadek „naoczny” (*testis ex visu*) i świadek „ze słuchu” (*testis ex auditu*).

²³⁸ Z. R. Kmiecik, *Przesłuchanie świadka i strony w postępowaniu administracyjnym*, Warszawa 2022, s. 77-81.

²³⁹ *Ibidem*, s. 82.

²⁴⁰ Tak: art. 197 § 2 o.p.

²⁴¹ A. Mariański, M. Miśkiewicz, M. Wolska-Bryńska, *Komentarz do art. 197 o.p.*, [w:] A. Mariański (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 2, Warszawa 2023, dostęp Legalis.

²⁴² B. Brzeziński, W. Nykiel, *Ekspertyza prawna w postępowaniu w sprawach podatkowych*, „Przegląd Podatkowy” 2002, nr 11, s. 10.

²⁴³ A. Bochentyn, *Dowód z opinii biegłego w jurysdykcyjnym postępowaniu administracyjnym*, Warszawa 2020, s. 70 i wskazana tam literatura. Autor wskazuje jednocześnie, że żadna ze wskazanych koncepcji nie znalazła szerszego poparcia w doktrynie.

o powołaniu na biegłego w sprawie kandydat powinien wyrazić zgodę na udział w postępowaniu podatkowym w tym charakterze. Potwierdzeniem wskazanego stanowiska jest treść art. 262 § 2 o.p., zgodnie z którym art. 262 § 1 o.p. regulujący sytuacje, w których można określony podmiot ukarać karą porządkową, stosuje się odpowiednio do osoby, która wyraziła zgodę na powołanie na biegłego. W praktyce wyrażenie zgody na powołanie na biegłego uzewnętrznia się w umowie cywilnoprawnej w przedmiocie sporządzenia opinii, którą zawiera organ podatkowy z biegłym²⁴⁴.

Organ podatkowy powołuje biegłego na podstawie wydanego postanowienia. Przepisy ordynacji podatkowej nie przewidują szczegółowo, co powinno w przedmiotowym postanowieniu się znaleźć, jednak wskazuje się, że oprócz elementów właściwych dla każdego postanowienia²⁴⁵ powinno również być podane: imię i nazwisko osoby dysponującej wiadomościami specjalnymi; przedmiot i zakres opinii oraz pytania szczegółowe, o ile mogą przyczynić się do precyzyjnego określenia kwestii, które mają zostać ustalone w wyniku wydania opinii²⁴⁶. Ustawodawca wskazał, że to organ podatkowy dokonuje powołania biegłego. Należy podkreślić, że może to nastąpić również na wniosek strony (poza zasadą przewidzianą w art. 197 § 2 o.p., gdy powołanie na biegłego następuje z urzędu, jeżeli jego opinii wymagają przepisy prawa podatkowego)²⁴⁷.

Potwierdzić jednak należy, że prywatna opinia przedłożona przez podatnika w toku postępowania podatkowego nie posiada statusu dowodu z opinii biegłego w świetle art. 197 o.p. Nie oznacza to jednak, że organ podatkowy nie powinien odnieść się do przedstawionego przez stronę dowodu. Wydaje się właściwe powołanie również biegłego celem ustosunkowania się do prywatnej opinii powstałej na zamówienie podatnika²⁴⁸. Nie jest jednak możliwe zastąpienie dowodu z opinii biegłego – dowodem z prywatnej opinii²⁴⁹.

²⁴⁴ P. Pietrasz, *Komentarz do art. 197 o.p.*, [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz, t. II. Procedury podatkowe. Art. 120-344*, Warszawa 2022, s. 631.

²⁴⁵ Elementy postanowienia wymienione w art. 217 o.p.

²⁴⁶ A. Mariański, M. Miśkiewicz, M. Wolska-Bryńska, *Komentarz do art. 197 O.p.* [w:] A. Mariański (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 2, Warszawa 2023, dostęp Legalis.

²⁴⁷ Tak m.in.: K. Podwyszyńska, *Zasady powołania biegłego oraz dowód z jego opinii w postępowaniu podatkowym*, „Procedury Administracyjne i Podatkowe” 2021, nr 2, s. 21.

²⁴⁸ Tak: Ł. Matusiakiewicz, *Rola i znaczenie dowodu z opinii biegłego w postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 9, s. 40; H. Filipczyk, *Opinia prywatna w postępowaniu podatkowym i sądownoadministracyjnym*, MoP 2012, nr 9, s. 15.

²⁴⁹ Tak: wyrok NSA z dn. 17.06.2010 r., sygn. akt II FSK 294/09, CBOSA.

3.4.6. Osoba trzecia

W zakresie zaznaczonym w art. 262 § 3 pkt 1 o.p. należy wskazać, że ustawodawca w sposób jednoznaczny nie utożsamia pojęcia osoby trzeciej z katalogiem osób trzecich wymienionym enumeratywnie art. 110-117c o.p. (patrz szerzej na ten temat analizę w podrozdz. 3.4.2. „Strona postępowania”).

Można w sposób jednoznaczny stwierdzić, że podmioty wymienione w tym katalogu nie będą w konkretnym stanie faktycznym mogły być zaliczone jako osoba trzecia zgodnie z art. 262 § 3 pkt 1 o.p. Mając na uwadze tożsamość zakresu przedmiotowego jakim jest „bezzasadne odmówienie okazania przedmiotu oględzin” należy wskazać, że w takim stanie należałoby na osoby trzecie z katalogu art. 110-117c o.p. (mieszczące się w ustawowym pojęciu strony) nałożyć karę porządkową na podstawie art. 262 § 1 pkt 2 o.p., a nie na podstawie art. 262 § 3 pkt 1 o.p.

Przyznać jednak należy, że właściwa jest wola ustawodawcy wyrażona w art. 262 § 3 pkt 1 o.p., aby rozszerzyć krąg podmiotów o te osoby trzecie, które nie spełniałyby warunków uznania ich za stronę postępowania podatkowego. Taki zabieg legislacyjny eliminuje ewentualne pozostawienie podmiotów mogących być w posiadaniu przedmiotu oględzin poza sferą możliwości zastosowania wobec nich przez organ podatkowy środka dyscyplinującego w postaci kary porządkowej.

3.4.7. Uczestnik rozprawy

Instytucja rozprawy podatkowej została wprowadzona do ordynacji podatkowej z dniem 1 stycznia 2007 r.²⁵⁰ K. Teszner wskazuje, że: „(...) jest nazwanym i zinstytucjonalizowanym instrumentem prawnym postępowania podatkowego. Jest też formą prowadzenia postępowania wyjaśniającego, a raczej uzupełniającego, bo prowadzonego w niepełnym zakresie”²⁵¹. Podkreślenia w tym miejscu wymaga, że ustawodawca przewidział możliwość przeprowadzenia rozprawy jedynie przed odwoławczymi organami podatkowymi²⁵².

²⁵⁰ Zmiany wprowadzone ustawą z dn. 16.11.2006 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw.

²⁵¹ K. Teszner, *Rozprawa w postępowaniu podatkowym*, Warszawa 2014, s. 40.

²⁵² Tak: art. 200a o.p. i nast.

W zakresie określenia przebiegu rozprawy wskazuje się na konieczność odesłania do art. 106 ustawy - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi i wyróżnienie etapów takich jak²⁵³:

- 1) wywołanie sprawy,
- 2) przedstawienie sprawy przez osobę kierującą rozprawą,
- 3) realizację przez uczestników rozprawy uprawnień wynikających z art. 200d § 1 o.p. polegających na składaniu wyjaśnień, zadawaniu pytań, zgłaszaniu żądań, propozycji, zarzutów oraz przedstawianiu dowodów na ich poparcie, jak również wypowiedzenie się co do wyników postępowania,
- 4) sprecyzowanie przez uczestników rozprawy argumentacji prawnej prezentowanej w toku postępowania,
- 5) zamknięcie rozprawy.

Jak stwierdza S. Presnarowicz: „Mając na uwadze regulacje prawne o rozprawie, pojęcie uczestnika rozprawy należy rozumieć bardzo szeroko. Takim podmiotem w moim przekonaniu będzie każdy, kto będąc do tego uprawnionym, nawet w sposób bierny, wziął udział w rozprawie”²⁵⁴. Potwierdzić należy, że katalog tych osób jest szeroki, bowiem obejmuje nie tylko podmioty wskazane jako strony w postępowaniu podatkowym (opisane w rozdziale 3.4.2. niniejszej pracy), organ podatkowy (reprezentowany podczas rozprawy przez upoważnionego pracownika²⁵⁵), a także świadka oraz biegłego.

Jak stwierdza P. Dańczak: „Chociaż przepisy ordynacji podatkowej nie stanowią o tym wprost, nie budzi większych wątpliwości założenie, iż również na kierującym spoczywa obowiązek dyscyplinowania uczestników w toku rozprawy. Za niewłaściwe zachowanie podczas rozprawy, utrudniające jej przeprowadzenie, uczestnik, a więc zarówno podatnik, świadek, jak i biegły, może zostać ukarany karą porządkową (...) W przepisach regulujących rozprawę ustawodawca nie przewidział innych uprawnień w ramach sprawowanej przez kierującego tzw. policji sesyjnej, jak np. wydalenie z rozprawy, przyjmując być może, iż kara porządkowa oraz jej potencjalnie znaczna dotkliwość stanowią wystarczający środek

²⁵³ A. Biegalski, *Rozprawa w postępowaniu podatkowym – przebieg i konsekwencje*, „Prawo i Podatki” 2007, nr 1, s. 12-13.

²⁵⁴ S. Presnarowicz, *Komentarz do rozdz. 11a o.p.*, [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz, t. II. Procedury podatkowe. Art. 120-344*, Warszawa 2022, s. 631.

²⁵⁵ Art. 143 o.p.

dyscyplinujący uczestników rozprawy”²⁵⁶. Zgodzić się należy z takim stanowiskiem, iż oddziaływanie w sferze ekonomicznej podmiotu może potencjalnie stanowić środek wystarczający do zdyscyplinowania.

3.4.8. Osoba, której podatnik zlecił prowadzenie lub przechowanie ksiąg podatkowych lub dokumentów będących podstawą zapisów w tych księgach (biura rachunkowe)

Zgodnie z art. 76a ustawy o rachunkowości²⁵⁷ usługowe prowadzenie ksiąg rachunkowych jest działalnością gospodarczą w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców polegającą na świadczeniu usług w zakresie czynności:

- 1) prowadzenia, na podstawie dowodów księgowych, ksiąg rachunkowych, ujmujących zapisy zdarzeń w porządku chronologicznym i systematycznym,
- 2) okresowego ustalania lub sprawdzania drogą inwentaryzacji rzeczywistego stanu aktywów i pasywów,
- 3) wyceny aktywów i pasywów oraz ustalaniu wyniku finansowego,
- 4) sporządzania sprawozdań finansowych,
- 5) gromadzenia i przechowywania dowodów księgowych oraz pozostałych dokumentacji przewidzianej ustawą.

W obecnie obowiązującym stanie prawnym nie jest wymagane posiadanie szczególnych uprawnień do prowadzenia biura rachunkowego. Deregulacja w tym zakresie została wprowadzona zgodnie z art. 2 ustawy z dnia 9 maja 2014 r. o ułatwieniu dostępu do wykonywania niektórych zawodów regulowanych²⁵⁸.

Zgodnie z art. 76a ust. 3 ustawy o rachunkowości osoba, która zamierza prowadzić działalność w zakresie prowadzenia biura rachunkowego:

- 1) posiada pełną zdolność do czynności prawnych,

²⁵⁶ P. Dańczak, *Rozprawa administracyjna w toku postępowania podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2007, nr 6, s. 43.

²⁵⁷ Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jedn. Dz.U. z 2023 r. poz. 120 ze zm.) – dalej: ustawa o rachunkowości.

²⁵⁸ Dz. U. poz. 768.

- 2) nie była skazana prawomocnym wyrokiem sądu za przestępstwo przeciwko wiarygodności dokumentów, mieniu, obrotowi gospodarczemu, obrotowi pieniędzmi i papierami wartościowymi, za przestępstwo skarbowe oraz za przestępstwa określone w rozdziale 9 ustawy o rachunkowości (tj.: przestępstwo naruszenia obowiązków w zakresie prowadzenia ksiąg rachunkowych i sporządzania sprawozdań finansowych (art. 77 ustawy o rachunkowości), przestępstwo dotyczące wydania przez biegłego rewidenta opinii niezgodnej ze stanem faktycznym (art. 78 ustawy o rachunkowości) oraz przestępstwa przeciwko informacji gospodarczej (art. 79 ustawy o rachunkowości)).

Ustawodawca w art. 262 § 3 pkt 3 o.p. zastosował definicję nawiasową w zakresie zwrotu „biuro rachunkowe” poprzez wskazanie przedmiotowego zakresu prowadzonej przez nie działalności, jednak - jak wynika z przytoczonych powyższej przepisów – nie jest to pełny zakres czynności, które mogą być wykonywane przez biura rachunkowe zgodnie z ustawą o rachunkowości. Podkreślenia wymaga jednak, że wskazana w tym punkcie działalność w zakresie prowadzenia lub przechowania ksiąg podatkowych lub dokumentów będących podstawą zapisów w tych księgach jest istotna z punktu widzenia postępowania dowodowego.

Jak wskazał w wyroku NSA: „Bez znaczenia dla niniejszej sprawy jest formalne (wynikające z dokumentów zgłoszeniowych) miejsce przechowywania dokumentacji rachunkowej, skoro nie ulega wątpliwości, że faktycznie jest ona przechowywana u strony skarżącej. Bez znaczenia jest również fakt zdekompletowania przedmiotowej dokumentacji (część została wydana już uprzednio córce prezesa kontrolowanej spółki). Skarżąca powinna – na wezwanie organu – wydać żadaną dokumentację w takim stanie, w jakim ją posiada. Nie jest również istotne, że kontrolowana spółka nie jest już klientem skarżącej. W roku będącym przedmiotem kontroli, tj. w roku 2014, spółka była klientem skarżącej”²⁵⁹. Należy zgodzić się z tak zaprezentowanym stanowiskiem sądu. Całkowicie bowiem bez znaczenia pozostaje fakt, że obecnie spółka nie korzysta z usług biura – za okres, w jakim korzystała, powinno biuro udostępnić księgi podatkowe lub dokumenty, a w sytuacji, gdy ich nie posiada w komplecie, wskazać wyraźnie w piśmie kierowanym do organów podatkowych przyczyny dekompletacji ze wskazaniem ewentualnych dowodów na to, że u nich się nie znajdują, np. protokół przekazania dokumentacji.

²⁵⁹ Wyrok NSA z dn. 1.08.2019 r., sygn. akt II FSK 2746/17, CBOSA.

Na marginesie rozważań warto również zwrócić uwagę na wskazany w przywołanym powyższej orzeczeniu NSA fakt, iż między rachunkowością, a prawem podatkowym istnieje jedynie związek techniczno-formalny, sprowadzający się do korzystania z tej samej ewidencji, tj. ksiąg rachunkowych.

3.5. Zakres przedmiotowy stosowania kary porządkowej w polskim postępowaniu podatkowym

3.5.1. Uwagi wprowadzające

Zakres przedmiotowy stosowania kary porządkowej w sprawach podatkowych określony został przez ustawodawcę w sposób jednoznaczny w art. 262 § 1 oraz § 3 o.p. W tym miejscu należy wskazać, że nie zawsze jest on jednakowy dla wszystkich podmiotów, które były poddane analizie w poprzednim podrozdziale.

Odmienny zakres przedmiotowy stosowania kary porządkowej przewidziany jest bowiem dla:

- 1) strony, pełnomocnika strony, świadka oraz biegłego (art. 262 § 1 o.p.),
- 2) osób trzecich (art. 262 § 3 pkt 1 o.p.),
- 3) uczestników rozprawy (art. 262 § 3 pkt 2 o.p.),
- 4) osób, którym podatnik zlecił prowadzenie lub przechowanie ksiąg podatkowych lub dokumentów będących podstawą zapisów w tych księgach (biura rachunkowe) (art. 262 § 3 pkt 3 o.p.).

W niniejszym rozdziale zostanie poddany analizie zakres przedmiotowy właściwy wszystkim wskazanym powyżej podmiotom.

3.5.2. Zakres przedmiotowy wynikający z art. 262 § 1 o.p.

Wspólnym mianownikiem wszystkich przesłanek zakresu przedmiotowego wynikającego z art. 262 § 1 o.p. jest szeroko pojęta „bezzasadność”. W związku z tym wydaje się właściwe rozpoczęcie niniejszych rozważań od wyjaśnienia tego pojęcia. Będzie ono

również kluczowe dla zrozumienia rozwiązań problemów praktycznych, które zostaną przedstawione w rozdz. 5 niniejszej pracy. Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu wskazuje wręcz, że jest to kluczowa przesłanka. W ocenie sądu: „Kluczową przesłanką nałożenia kary porządkowej, jest zgodnie z powołanym przepisem, <<bezzasadność odmowy>> dokonania konkretnej czynności procesowej przez stronę. Przez to pojęcie należy z kolei rozumieć odmowę, nie mającą podstaw w obiektywnych okolicznościach sprawy”²⁶⁰.

Zwrócić jednak należy uwagę, że ustawodawca w art. 262 § 1 o.p. posługuje się trzema pojęciami, a mianowicie: „bez uzasadnionej przyczyny” (art. 262 § 1 pkt 1 o.p.), „bezzasadnie” (art. 262 § 1 pkt 2 i 2a o.p.) oraz „bez zezwolenia” (art. 262 § 1 pkt 3 o.p.). Mając na uwadze dyrektywę racjonalnego ustawodawcy, właściwe jest przyjęcie, że tworząc akt prawny w randze ustawowej, legislator nie używa różnych pojęć celem określenia jednego stanu (zwłaszcza jeżeli są one używane w obrębie jednego artykułu).

O ile z wyjaśnieniem pojęcia „bez zezwolenia” nie ma większych trudności, gdyż rozumieć będziemy to jako sytuację, w której organ podatkowy przeprowadzający czynności w sposób wyraźny nie zezwolił na opuszczenie miejsca przeprowadzania czynności, o tyle dwa pozostałe w swojej budowie podobne zwroty nie stanowią pojęć synonimicznych.

Moim zdaniem w celu odróżnienia sformułowań „bez uzasadnionej przyczyny” i „bezzasadnie” należy mieć na uwadze dwa elementy. Pierwszym jest wystąpienie przyczyny, która miałaby potencjalnie uzasadnić pewien stan rzeczy, jednak jeszcze na tym etapie rozważań bez stwierdzenia, czy jest to przyczyna uzasadniona czy też nie. Przy pojęciu bezzasadności ta przyczyna albo w ogóle się nie pojawia, albo występuje, jednak nie uzasadnia np. niedokonania jakiejś czynności przez osobę zobowiązaną. Te dwie sytuacje zawierają się wobec tego w pojęciu „bezzasadnie”, a więc można wskazać, że zawsze zachowanie takie jest bez wystąpienia przyczyny, która mogłaby mieć jakiegokolwiek uzasadnienie.

Natomiast przy pojęciu „bez uzasadnionej przyczyny” możliwa jest jeszcze (dopuszczalna) kwestia ocenna, czy dana (konkretna) przyczyna jest uzasadniona. W ocenie podmiotu (w jego subiektywnym odczuciu) może bowiem uzasadniać niepodjęcie jakichś działań, jednak dopiero ocena ogólna dokonana przez organ podatkowy (ocena dokonana w sposób obiektywny) pozwoli na ustalenie, czy nastąpiło to „bez uzasadnionej przyczyny”.

²⁶⁰ Wyrok WSA we Wrocławiu z dn. 3.12.2009 r., sygn. akt I SA/Wr 1568/09, CBOSA.

Należy stwierdzić, że wszystkie czynności podejmowane lub zaniechane w działaniu przez podmioty wskazane wprost w art. 262 § 1 o.p. celem zastosowania kary porządkowej powinny być dokonane (zaniechane) w sposób bezzasadny. W orzecznictwie wskazuje się również, iż bezzasadną odmową jest odmowa nieznajdująca potwierdzenia w obowiązujących przepisach²⁶¹. Bardzo ciekawe stanowisko zajął NSA w jednym z wyroków, orzekając o - wydaje się bardzo szerokim - zakresie pojęciowym „bezzasadnej odmowy”, stwierdzając, iż: „(...) zakres pojęcia bezzasadnej odmowy złożenia wyjaśnień obejmuje także sytuację niezłożenia zeznań o treści żądanej przez organ podatkowy oraz składanie niepełnych lub nieprawdziwych wyjaśnień”²⁶². Rozumiejąc frazę „o treści żądanej przez organ” jako zakresie wskazanym w wezwaniu, należy zgodzić się z tak zaprezentowanym stanowiskiem. Wydaje się, że celowe złożenie przez podmiot wyjaśnień niepełnych lub celowe pomijanie prawdy, wprowadzając w błąd organy podatkowe, również należy zakwalifikować jako „bezzasadną odmowę”.

Przywołać w tym miejscu należy ponownie wyrok WSA we Wrocławiu, w którym stwierdza się, że: „Treść art. 262 Ordynacji podatkowej nie przewiduje bowiem jako przesłanki nałożenia kary porządkowej, wystąpienia jakiegokolwiek skutku. Wręcz przeciwnie, z treści powołanego przepisu wynika wprost, że nałożenie kary porządkowej jest związane już z samym faktem odmowy wykonania obowiązku, bez względu na ewentualne konsekwencje”²⁶³. Nie należy wobec tego doszukiwać się skutku (najpewniej negatywnego w świetle procesowym efektu), aby można było zastosować karę porządkową. Wystąpienie okoliczności, z którymi ustawodawca wiąże możliwość nałożenia kary porządkowej z jednoczesną tożsamością podmiotów zgodnie ze wskazaniami z art. 262 o.p., stanowi już wystarczającą przesłankę, by organ podatkowy mógł skorzystać z możliwości dyscyplinowania podmiotu z wykorzystaniem kary porządkowej. Okolicznościami takimi są:

- 1) niestawienie się osobiście bez uzasadnionej przyczyny, mimo zobowiązania przez organ podatkowy do osobistego stawiennictwa,
- 2) odmówienie lub niedokonanie w terminie wyznaczonym w wezwaniu złożenia wyjaśnień, zeznań, wydania opinii, okazania przedmiotu oględzin, przedłożenia tłumaczenia dokumentacji obcojęzycznej lub udziału w innej czynności,

²⁶¹ Tak np.: wyrok NSA z dn. 21.10.2011 r., sygn. akt II FSK 775/10, CBOSA, czy wyrok NSA z dn. 29.05.2020 r., sygn. akt II FSK 2755/19, CBOSA.

²⁶² Wyrok NSA z dn. 18.12.2019 r., sygn. akt II FSK 3749/17, CBOSA.

²⁶³ Wyrok WSA we Wrocławiu z dn. 3.12.2009 r., sygn. akt I SA/Wr 1568/09, CBOSA.

- 3) odmówienie okazania lub nieprzedstawienie w wyznaczonym terminie dokumentów, których obowiązek posiadania wynika z przepisów prawa, ksiąg podatkowych, dowodów księgowych będących podstawą zapisów w tych księgach,
- 4) opuszczenie bez zezwolenia organu podatkowego miejsca przeprowadzenia czynności przed jej zakończeniem.

Za Naczelnym Sądem Administracyjnym należy również potwierdzić, że „Katalog czynów zagrożonych karami porządkowych ma charakter zamknięty”²⁶⁴.

3.5.2.1. Niestawienie się osobiście bez uzasadnionej przyczyny mimo zobowiązania przez organ podatkowy do osobistego stawiennictwa

Podstawowa zasada w zakresie obowiązku osobistego stawiennictwa na wezwanie organu podatkowego wynika z art. 156 § 1 o.p.: „Wezwany jest obowiązany do osobistego stawienia się tylko na obszarze województwa, w którym zamieszkuje lub przebywa”. W odniesieniu do tego paragrafu należy zwrócić uwagę na dwa elementy. Pierwszym jest określenie przez ustawodawcę obszaru terytorialnego, z którego zobowiązany musi stawić się osobiście – teren danego województwa, natomiast jego dopełnieniem jest dodatkowo wskazanie, że na terenie tego województwa podmiot ma zamieszkiwać lub przebywać²⁶⁵. Niewątpliwie pojęcie zamieszkania należy rozumieć w cywilistycznym tego słowa znaczeniu. Zgodnie z art. 25 kodeksu cywilnego: „Miejscem zamieszkania osoby fizycznej jest miejscowość, w której osoba ta przebywa z zamiarem stałego pobytu”. Definicja ta odnosi się do dwóch elementów, które muszą współistnieć: fizyczne przebywanie danego podmiotu (*corpus*) oraz zamiar stałego pobytu (*animus*). To właśnie zamiar przebywania w określonym miejscu decyduje o kwalifikacji danej miejscowości jako miejsca zamieszkania²⁶⁶. Sam fakt zameldowania (zaliczany do kategorii prawa administracyjnego) nie jest decydujący przy ustalaniu miejsca zamieszkania, jednak może stanowić wskazówkę, w świetle której zostanie poddane istnieniu przesłanek z art. 25 k.c.²⁶⁷.

²⁶⁴ Wyrok NSA z dn. 29.11.2022 r., sygn. akt III FSK 1168/21, CBOSA.

²⁶⁵ Na ten fakt w odniesieniu do zagadnienia nałożenia kary porządkowej zwrócił również uwagę NSA m.in. w wyroku z dn. 4.12.2018 r., sygn. akt II FSK 1691/18, CBOSA.

²⁶⁶ M. Pilich, *Komentarz do art. 25 k.c.*, [w:] J. Gudowski (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz, t. I. Część ogólna, cz. I (art. 1-55⁴)*, Warszawa 2021, s. 588.

²⁶⁷ M. Pazdan, *Komentarz, do art. 25 k.c.*, [w:] K. Pietrzykowski (red.), *Kodeks cywilny, t. I, Komentarz. Art. 1 – 449¹⁰*, wyd. 10, Warszawa 2020, s. 159.

Wyjątek od powyższej zasady (a tym samym zobowiązanie do osobistego stawienia się w siedzibie organu podatkowego prowadzącego postępowanie również poza terenem województwa, gdzie podmiot zamieszkuje) przewiduje regulacja art. 156 § 4 i 5 o.p. Zakres spraw, w których został rozszerzony obowiązek osobistego stawienia, rozciągnięty został przez ustawodawcę na sytuacje, gdy sprawa toczy się przed organem wyznaczonym zgodnie z art. 18c o.p. oraz w sprawach z art. 119g § 1 o.p. tj.: w sprawach dotyczących postępowania podatkowego w sprawach unikania opodatkowania.

Podzielić należy pogląd wyrażony w wyroku NSA z dnia 2 października 2018 r., iż art. 262 § 1 pkt 1 o.p. nie zawiera zastrzeżenia, że kara porządkowa nie zostanie nałożona, jeżeli wezwany zjawi się w późniejszym terminie²⁶⁸. Sam fakt nieobecności uzasadnia już podjęcie działania przez organ i nałożenie na podmiot kary porządkowej. Pamiętać należy jednak, że organ czyni to w ramach uznania administracyjnego – do niego wobec tego należy ocena również okoliczności sprawy. Niezasadne wydaje się również nałożenie kary porządkowej minutę od upływu terminu wezwania, jeżeli przykładowo świadek zjawi się w przeciągu kilkunastu minut, uzasadniając to konkretną sytuacją drogową lub nieprzewidzianym zdarzeniem losowym. Podejście takie stanowi również przejaw realizacji przez organy podatkowe zasady budzenia zaufania obywateli do organów władzy publicznej. Jak jednak wskazuje NSA w jednym z wyroków: „Rola samego organu, przed wymierzeniem kary porządkowej, sprowadza się do oceny wiarygodności przyczyn podanych przez nieobecnego oraz czy faktycznie mogły stanowić przeszkodę dla stawienia się zgodnie z wezwaniem”²⁶⁹. Nieuzasadnione znaczne spóźnienie i pojawienie się podmiotu następnego dnia lub nawet tego samego dnia w późniejszym czasie stanowi podstawę do ukarania. Pamiętać należy, że nie wpływa to jedynie na usprawnienie prowadzonego postępowania, ale w szerszej perspektywie należy mieć na uwadze całokształt pracy organizacyjno-technicznej w danym urzędzie. Pracownik w późniejszym czasie może, ale nie musi przystąpić do czynności przesłuchania. Pozostaje to w jego uznaniu i ocenie, czy czas pracy pozwala mu na realizację przesłuchania bez uszczerbku dla innych podejmowanych przez niego obowiązków. Jeżeli uzna, że nie ma możliwości przesłuchania podmiotu po przyjsciu przez niego bez uprzedzenia, wówczas - mając na uwadze całokształt sprawy – może wystosować kolejne wezwanie do osobistego stawiennictwa wyznaczając, jednocześnie odpowiedni termin.

²⁶⁸ Wyrok NSA z dn. 2.10.2018 r., sygn. akt II FSK 2669/16 - Materiały szkoleniowe 62/2023, Kara porządkowa nakładana na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej w orzecznictwie sądów administracyjnych, Biuro Orzecznictwa NSA, Warszawa 2023, s. 50.

²⁶⁹ Wyrok NSA z dn. 28.11.2017 r., sygn. akt I FSK 484/16, CBOSA.

Osobiste stawienie podmiotu jest uzależnione od niezbędności tych czynności dla wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy i stanowi realizację zasady zupełności wynikającej z przepisu art. 187 § 1 o.p., tj. obowiązku zebrania i w sposób wyczerpujący rozpatrzenia całego materiału dowodowego przez organy podatkowe²⁷⁰.

Istotnym zagadnieniem wymagającym wyjaśnienia, dotyczącym niniejszego punktu, jest brak usprawiedliwionej przyczyny niestawienia. Zgodnie z wyrokiem NSA: „Uzasadnioną przyczyną osobistego niestawienia się, o jakiej mowa w art. 262 § 1 pkt 1 OrdPU, jest taka przyczyna, która uniemożliwia konkretne zachowanie się (działanie) w sposób obiektywny. (...) Sama obawa przed złożeniem zeznań bez pełnomocnika nie może stanowić uzasadnienia, o jakim mowa w art. 262 § 1 pkt 1 OrdPU, gdyż świadek w ramach odpowiedzi udziela informacji istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy zgodnie ze swoją wiedzą”²⁷¹.

Nie do zaakceptowania jest jednak pogląd, który pojawił się w wyroku NSA, iż: „Jednocześnie organ podatkowy nie ma (poza grzywną²⁷², którą zastosował) innych prawnych środków do przymuszenia świadka do stawienia.”²⁷³. Sąd całkowicie pominął w tym miejscu całość regulacji dotyczących kar porządkowych. Zgodnie bowiem z art. 263 § 3 o.p. możliwe jest zastosowanie środków przymusu przewidzianych w przepisach szczególnych (o czym szerzej w rozdz. 4 niniejszej pracy).

3.5.2.2. Odmówienie lub niedokonanie w terminie wyznaczonym w wezwaniu złożenia wyjaśnień, zeznań, wydania opinii, okazania przedmiotu oględzin, przedłożenia tłumaczenia dokumentacji obcojęzycznej lub udziału w innej czynności

Ustawodawca wskazuje, że kara porządkowa może zostać nałożona w sytuacji „odmówienia lub niedokonania w terminie” wyznaczonym w wezwaniu złożenia wyjaśnień, zeznań, wydania opinii, okazania przedmiotu oględzin, przedłożenia tłumaczenia dokumentacji obcojęzycznej lub udziału w innej czynności.

Pojęcie „odmowy” pojawia się w o.p. w kilku miejscach, jednak należy zwrócić uwagę na siostrzaną regulację z art. 153 o.p., która stanowi o odmowie przyjęcia pisma doręczonego mu w sposób prawidłowy. Poprzez odmowę rozumie się „wyraźnie wyartykułowany przez

²⁷⁰ Wyrok NSA z dn. 3.06.2008 r., sygn. akt II FSK 510/07, CBOSA.

²⁷¹ Wyrok NSA z dn. 16.03.2021 r., sygn. akt III FSK 2883/21, CBOSA.

²⁷² Jednocześnie sąd błędnie posługuje się terminem „grzywna” w odniesieniu do kary porządkowej.

²⁷³ Wyrok NSA z dn. 7.09.2017 r., sygn. akt I FSK 2315/15, CBOSA.

adresata brak chęci otrzymania korespondencji”²⁷⁴. W orzecznictwie wskazuje się, że odmowa może nastąpić w sposób wyraźny – słowny, lub wyraźny – przez zachowanie – nigdy jednak nie można domniemywać takiej odmowy²⁷⁵. Co ważne, oświadczenie w zakresie odmowy może złożyć jedynie adresat²⁷⁶, „ustne czy też pisemne oświadczenia pracowników poczty nie mogą zastąpić prawidłowo odnotowanej odmowy pokwitowania odbioru przesyłki rejestrowanej. Nadmierny formalizm i rygoryzm w sprawach doręczenia przesyłek jest zjawiskiem niezwykle pożądanym. Bez takiego podejścia nie sposób obiektywnie ocenić, czy doszło do skutecznego doręczenia”²⁷⁷. Jak orzekł jednak NSA: „Podeszły wiek i niezajomość przepisów podatkowych nie stanowią przesłanki do odmowy przyjęcia korespondencji z urzędu skarbowego”²⁷⁸. W odniesieniu do pracownika kancelarii pełnomocnika Naczelny Sąd Administracyjny wskazał na jeszcze jeden element w zakresie odmowy – negowanie swojego umocowania do odbioru korespondencji, a mianowicie: „Jeżeli osoba nie neguje swojego umocowania (upoważnienia) do odbioru korespondencji, a jednocześnie pisma nie odbiera, to oznacza, że odmawia odbioru pisma, ze skutkami dla jego adresata wyrażonymi w treści art. 153 o.p.”²⁷⁹. Przez osobę upoważnioną do odbioru pism należy rozumieć nie tylko osobę, która ma specjalne upoważnienie, ale każdą osobę, która ze względu na funkcję wykonywaną w organizacji adresata jest regulaminowo lub zwyczajowo uprawniona do odbioru pism²⁸⁰. Adnotację o odmowie powinno się zamieścić na przesyłce zwracanej następnie do nadawcy, jednakże sporządzenie tego rodzaju notatki na odrębnej kartce papieru (jeżeli zawiera ona wszystkie wymagane prawem informacje i została załączona do akt sprawy wraz ze zwróconą przesyłką) nie może stanowić o uchybieniu art. 153 § 1 o.p., jeżeli nie zostanie wykazane, że uchybienie to miało wpływ na wynik sprawy²⁸¹. Przykładem bezzasadnej odmowy w ocenie NSA będzie również zachowanie podmiotu (w przedmiotowym wyroku strony toczącego się postępowania): „(...)”, która poinformowana o żądaniu organu udostępnienia nieruchomości w celu dokonania oględzin oraz pomiarów powierzchni budynków, nie czyni zadość żądaniu

²⁷⁴ M. Rodak, *Komentarz do art. 153 o.p.*, [w:] A. Mariański (red.), *Ordynacja podatkowa 2023. Komentarz*, Warszawa 2023, dostęp Legalis.

²⁷⁵ Wyrok NSA z dn. 28.01.2021 r., sygn. akt I FSK 1468/20, CBOSA.

²⁷⁶ Wynika to wprost z dyspozycji art. 153 § 1 o.p. Tak też m.in.: wyrok NSA z dn. 29.09.2021 r., sygn. akt I GSK 298/21, CBOSA; wyrok NSA z dn. 13.12.2019 r., sygn. akt I FSK 1982/19, CBOSA, Wyrok WSA w Poznaniu z dn. 25.02.2021 r., sygn. akt I SA/Po 711/20, CBOSA.

²⁷⁷ Wyrok NSA z dn. 22.04.2011 r., sygn. akt II FSK 2152/09, CBOSA.

²⁷⁸ Wyrok NSA z dn. 27.10.1999 r., sygn. akt I SA/Kr 108/99, dostęp Legalis.

²⁷⁹ Wyrok NSA z dn. 5.12.2019 r., sygn. akt I FSK 1705/19, CBOSA.

²⁸⁰ Wyrok NSA z dn. 5.06.2018 r., sygn. akt II FSK 3694/17, CBOSA.

²⁸¹ Wyrok NSA z dn. 5.10.2018 r., sygn. akt II FSK 1021/18, CBOSA.

organu, a z okoliczności przeprowadzonej czynności nie wynika, aby odmowa ta miała racjonalne uzasadnienie w obiektywnych okolicznościach sprawy”²⁸².

Instytucja wezwania została uregulowana w ordynacji podatkowej w art. 155 § 1 o.p.: „Organ podatkowy może wezwać stronę lub inne osoby do złożenia wyjaśnień, zeznań, przedłożenia dokumentów lub dokonania określonej czynności osobiście, przez pełnomocnika lub na piśmie, jeżeli jest to niezbędne dla wyjaśnienia”. Artykuł ten jednocześnie zawiera dyrektywę kierowaną do organów podatkowych wskazującą, że mają dolożyć starań, aby zadośćuczynienie wezwaniu nie było uciążliwe²⁸³. Ustawodawca nie przewidział możliwości złożenia zażalenia na wezwanie (art. 155 o.p. w zw. z art. 236 § 1 o.p.)²⁸⁴. Wezwania stanowią czynność procesową typu pomocniczego (mają charakter czynności materialno-technicznych administracji powodujących powstanie skutków prawnych przez fakty)²⁸⁵, jednak nie można pomijać znaczenia tej regulacji, która stanowi jeden z instrumentów pozwalających organowi na rozstrzygnięcie sprawy z poszanowaniem ogólnych reguł postępowania, np. zasady prawdy obiektywnej, szybkości postępowania²⁸⁶.

Podzielić należy pogląd WSA w Gliwicach, iż: „W demokratycznym państwie prawnym administracja podatkowa, odwołując się do procesowej instytucji wezwań, ukształtowanej w art. 155 o.p. nie może nakładać na stronę postępowania powinności materialnoprawnych, nieukształtowanych przez ustawodawcę. Nie sposób też akceptować nałożenia kary porządkowej za odmowę zastosowania się do wezwania, albo za przemilczenie wezwania, co do którego adresat nie ma prawnego obowiązku zadośćuczynienia żądaniu administracji podatkowej”²⁸⁷. Z drugiej jednak strony „Osoba wezwana na podstawie art. 155 § 1 o.p. jest zobowiązana podporządkować się temu wezwaniu nie tylko poprzez obowiązek dokonania określonej w wezwaniu czynności, ale także poprzez stawiennictwo w miejscu i czasie określonym przez organ. To organ podatkowy, jako gospodarz i prowadzący postępowanie, decyduje o tym, jakiej czynności osoba wezwana powinna dokonać (np. złożenie

²⁸² Wyrok NSA z dn. 6.10.2021 r., sygn. akt III FSK 249/21, CBOSA.

²⁸³ Tak: art. 155 § 2 o.p. Warto jednocześnie wskazać, że już na etapie przygotowywania projektu ordynacji podatkowej pojawiały się głosy krytyczne w zakresie konstrukcji art. 155 o.p. wskazujące, że brak określenia celu postępowania podatkowego może stanowić podstawę do m.in. nękania podatnika wezwaniami w sprawach, które zupełnie nie powinny go obchodzić, np. w sprawie niewyraźnie napisanego przez płatnika adresu na nadesłanej przez tego ostatniego deklaracji – tak: B. Brzeziński, *Zestawienie wniosków i uwag zgłoszonych do projektu ordynacja podatkowa z 22.2.1996 r.*, druk niepubl. [cyt. za:] H. Dzwonkowski, *Komentarz do art. 155 o.p.*, [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 726.

²⁸⁴ Tak również: wyrok WSA w Białymstoku z dn. 12.07.2023 r., sygn. akt I SA/Bk 207/23, CBOSA.

²⁸⁵ J. Borkowski, B. Adamiak (aktual.), *Komentarz do art. 155 o.p.*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa*, Wrocław 2013, s. 741.

²⁸⁶ Wyrok NSA z dn. 15.09.2020 r., sygn. akt II FSK 1328/18, CBOSA.

²⁸⁷ Wyrok WSA w Gliwicach z dn. 10.09.2020 r., sygn. akt I SA/Gl 411/20, CBOSA.

zeznań w charakterze świadka lub pisemnych wyjaśnień), wyznacza datę i miejsce przeprowadzenia oznaczonej czynności. To na organie spoczywa bowiem nie tylko obowiązek ustalenia stanu faktycznego sprawy, ale także zapewnienie, aby postępowanie prowadzone było sprawnie, bacząc na dochowanie ustawowych terminów jego zakończenia”²⁸⁸. Problemy praktyczne wynikająca z tym tłem zostaną szerzej omówione w rozdz. 5 niniejszej pracy.

Pojęcie „niedokonanie czynności w terminie” należy interpretować z zastosowaniem podstawowej wykładni językowej, tj. w taki sposób jak przedmiotowy tekst jest rozumiany zgodnie z językiem polskim. Ustawodawca nie definiuje, o jakie konkretnie czynności chodzi, nie wskazuje również terminu na ich dokonanie, co w sposób oczywisty stanowi konsekwencję braku konkretnego wskazania czynności, dla której jest (może być) ustanowiony w sposób indywidualny termin na jej dokonanie. Mając to na uwadze, sformułowanie „niedokonanie czynności w terminie” rozumie się jako przekroczenie okresu na dokonanie wskazanej konkretnie w wezwaniu czynności przez podmiot wymieniony przez organ podatkowy w wezwaniu.

Ustawodawca w sposób jednoznaczny odróżnia wyjaśnienia od zeznań. Jak wskazuje P. Pietrasz: „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. Inaczej jest w przypadku wyjaśnień. Nie ma tu rygору odpowiedzialności karnej za zeznanie nieprawdy lub zatajenie prawdy”²⁸⁹. Osoba wezwana w charakterze świadka ma obowiązek złożyć nie wyjaśnienia, lecz zeznania, korzystając z pełni praw, jakie świadkowi stwarza art. 196 o.p.²⁹⁰. Zgodzić się należy z poglądem NSA, że: „W orzecznictwie sądów administracyjnych i doktrynie ugruntował się pogląd, że niedopuszczalne jest zastępowanie zeznań strony (także składanych na piśmie) żądaniem złożenia przez nią wyjaśnień. Wyjaśnienia nie mogą bowiem służyć obejściu prawa uzależniającego przesłuchanie strony od jej zgody. Wyjaśnienia nie mogą zastępować zeznań, a wezwanie do ich złożenia, kierowane w trybie art. 155 § 1 o.p., nie może być głównym instrumentem służącym do odtworzenia stanu faktycznego. Wyjaśnienia mogą co najwyżej wspomagać ustalenie stanu faktycznego, nie mogą natomiast zastępować postępowania dowodowego”²⁹¹. Wyjaśnienia składane organowi podatkowemu przez stronę postępowania

²⁸⁸ Wyrok WSA w Gdańsku z dn. 7.12.2021 r., sygn. akt I SA/Gd 914/21, CBOSA.

²⁸⁹ P. Pietrasz, *Wyjaśnienia strony a przesłuchanie strony w procedurze podatkowej*, „Monitor Podatkowy” 2005, nr 5, dostęp Legalis.

²⁹⁰ Wyrok WSA w Łodzi z dn. 16.02.2022 r., sygn. akt I SA/Łd 939/21, CBOSA.

²⁹¹ Wyrok NSA z dn. 9.11.2021 r., sygn. akt III FSK 4019/21, CBOSA.

podatkowego, w formie pisemnej czy ustnej, stanowią przekaz informacyjny zgodny z wolą przekazującego, niezależnie od tego, czy wynikają z jego własnej inspiracji, czy też są odpowiedzią na wezwanie organu podatkowego²⁹².

J. Gorąca-Paczuska definiuje natomiast opinię jako: „(...) stanowisko określonej osoby w określonej sprawie sporządzone w celu przedstawienia innemu podmiotowi swoich argumentów dotyczących rozumienia analizowanego problemu w ujęty w opinii sposób”²⁹³. W opinii zawarte jest stanowisko o stanie rzeczy, zjawisku, procesie technicznym lub zależnościach zachodzących pomiędzy nimi – dotyczące oczywiście kwestii problematycznych, wymagających wiedzy eksperta²⁹⁴. Sama opinia (co obecnie jest już stanowiskiem ugruntowanym w doktrynie) nie może dotyczyć obowiązującego prawa krajowego i jego stosowania - stosowanie prawa należy do organów podatkowych²⁹⁵. Opinią biegłego organ nie jest jednak związany, a sama opinia podlega tym samym regułom dowodzenia jak inne dowody (w tym możliwe jest jej obalenie przez dowód przeciwny)²⁹⁶.

Sformułowanie „udział w innej czynności” stanowi *de facto* otwarcie katalogu czynności, w udziale których podmiot z art. 262 o.p. może odmówić udziału lub nie stawić się na czynności w terminie wyznaczonym przez organ podatkowy. W orzecznictwie pojawiało się przykładowo zagadnienie: czy odmowa poddania automatu do gier badaniom mieści się w katalogu innych czynności, o których stanowi art. 262 § 2 o.p.? Sądy administracyjne wypracowały w tym zakresie stanowisko uznające, iż odmowa poddania takiego automatu do gier badaniom uzasadnia nałożenie na podmiot kary porządkowej²⁹⁷. Podobne stanowisko zajął sąd w sytuacji dotyczącej wewnątrzspółnotowego nabycia samochodu: osoba zeznała, że auto sprzedała, więc nie może przekazać go na oględziny. Zobowiązała się jednocześnie do przekazania organom podatkowym dokumentów związanych ze sprzedażą, czego jednak również nie uczyniła. Całość okoliczności sprawy uzasadniał nałożenie na podmiot kary porządkowej²⁹⁸.

²⁹² Wyrok NSA z dn. 10.10.2018 r., sygn. akt II FSK 3241/16, CBOSA.

²⁹³ J. Gorąca-Paczuska, *Cel sporządzenia i rola opinii podatkowych*, [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Opinie w sprawach podatkowych. Przykłady opinii podatkowych*, Warszawa 2020, dostęp Legalis.

²⁹⁴ Tak: L. Etel, *Opinia biegłego a ekspertyza prawna w postępowaniu podatkowym* (http://www.eksperci.uwb.edu.pl/wp-content/uploads/2011/02/opinia_bieglego.pdf) [dostęp 4.11.2023].

²⁹⁵ Tak m.in. wyrok NSA z dn. 19.01.2005 r., sygn. akt FSK 1527/04, CBOSA.

²⁹⁶ H. Dzwonkowski, *Komentarz do art. 197 o.p.*, [w:] C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Komentarz. Ustawa Ordynacja podatkowa*, Warszawa 2002, s. 460.

²⁹⁷ Tak np.: wyrok NSA z dn. 17.12.2014 r., sygn. akt II GSK 894/13, CBOSA; Wyrok WSA w Białymstoku z dn. 2.09.2014 r., sygn. akt II SA/Bk 592/14, CBOSA; wyrok WSA w Białymstoku z dn. 16.09.2014 r., sygn. akt II SA/Bk 597/14, CBOSA.

²⁹⁸ Wyrok NSA z dn. 21.01.2015 r., sygn. akt II FSK 3072/12, CBOSA.

Zgodnie z wyrokiem NSA: „Przesłanką uzasadniającą nałożenie kary porządkowej jest bezzasadna, a więc nieznaająca potwierdzenia w obowiązujących przepisach (np. art. 195 lub 196 O.p.), odmowa złożenia wyjaśnień, zeznań, wydania opinii, okazania przedmiotu oględzin lub udziału. Odmowa musi mieć charakter jednoznaczny i wskazywać na brak woli poddania się obowiązkom nałożonym przez organy podatkowe”²⁹⁹. Z przytoczonego wyroku wynikają dwa elementy, które składają się na odmowę dokonania innej czynności, o której mowa w art. 262 § 1 pkt 2 o.p.: jednoznaczny charakter oraz brak woli (*animus*) poddania się obowiązkom podatkowym nałożonym przez organy podatkowe³⁰⁰.

Jak słusznie wskazuje A. Nita: „Jak można się przekonać, analizując ten przepis, daje on sposobność zastosowania wspomnianej sankcji w przypadku bezzasadnej odmowy złożenia wyjaśnień, zeznań, wydania opinii, okazania przedmiotu oględzin lub udziału w innej czynności. Odmowa zaprezentowania dowodów nie mieści się jednak w żadnej z tych kategorii pojęciowych. Trudno w szczególności uznać ją za wskazany w art. 262 § 1 pkt 2 o.p. brak udziału strony w innej czynności. Dzieje się tak, ponieważ dostarczenie dowodu, poza złożeniem zeznania lub przedstawieniem opinii, nie jest <<udziałem w innej czynności>>. Samo w sobie jest ono natomiast <<inną czynnością>> przed organem podatkowym. Kary za odmowę dokonania <<innej czynności>> ustawodawca jednak nie przewidział”³⁰¹.

3.5.2.3. Odmowa okazania lub nieprzedstawienie w wyznaczonym terminie dokumentów, których obowiązek posiadania wynika z przepisów prawa, ksiąg podatkowych, dowodów księgowych będących podstawą zapisów w tych księgach.

Analiza przesłanek bezzasadności, odmówienia oraz nieprzedstawienia w wyznaczonym terminie pozostaje aktualna na tle powyższych rozważań. W art. 262 § 1 pkt 2a o.p. ustawodawca odnosi się do dokumentów, których obowiązek posiadania wynika

²⁹⁹ Wyrok NSA z dn. 21.10.2011 r., sygn. akt II FSK 775/10, CBOSA.

³⁰⁰ Takie stanowisko zostało podzielone również w wyroku NSA z dn. 28.07.2020 r., sygn. akt II GSK 1190/14, CBOSA.

³⁰¹ A. Nita, *Wymuszona współpraca podatnika w procesie wymiaru podatku*, „Państwo i Prawo” 2013, nr 12, s. 44. Takie stanowisko wyrażone zostało w głosie do wyroku NSA – B. Brzeziński, A. Nita, *Nałożenie kary porządkowej na stronę. Glosa do wyroku NSA z dnia 21 października 2011 r., II FSK 775/10*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2013, nr 2, s. 117.

z przepisów prawa, ksiąg podatkowych, dowodów księgowych będących podstawą zapisów w tych księgach³⁰².

Księgi podatkowe mogą stanowić dowód tego, co wynika z zawartych w nich zapisów, jeżeli prowadzone są w sposób rzetelny i niewadliwy (art. 193 § 1 o.p.). Ustawodawca w tym samym artykule definiuje owe dwa podstawowe przymioty, jakie powinny spełniać księgi podatkowe, aby mogły być uznane za dowody w postępowaniu podatkowym, tj. rzetelność³⁰³ i niewadliwość³⁰⁴. Zaznaczyć należy, że wina podatnika nie jest elementem, który musi zaistnieć przy orzekaniu w zakresie rzetelności oraz niewadliwości ksiąg podatkowych³⁰⁵.

Pojęcie „przepisy prawa” należy rozumieć bardzo szeroko jako całość obowiązujących regulacji w systemie prawa, w szczególności z uwzględnieniem źródeł prawa określonych w Konstytucji RP. Z kolei ustawodawca w art. 3 pkt 2 o.p. zawarł definicję legalną przepisów prawa podatkowego, zgodnie z którą pod tym pojęciem rozumie „przepisy ustaw podatkowych, postanowienia ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską innych umów międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej, a także przepisy aktów wykonawczych wydanych na podstawie ustaw podatkowych”³⁰⁶. Wskazać jednak należy, że ustawa o finansach publicznych czy przepisy ustawy o rachunkowości nie są przepisami prawa podatkowego w rozumieniu art. 3 pkt 2 ordynacji podatkowej³⁰⁷.

Zgodnie z główną zasadą dotyczącą przechowywania ksiąg podatkowych zawartą w art. 86 § 1 o.p. podatnicy zobowiązani do prowadzenia ksiąg podatkowych muszą je przechowywać (wraz z dokumentami powiązanymi z tymi księgami) do czasu upływu okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego (chyba że ustawy podatkowe stanowią inaczej). Podobna regulacja została przewidziana w odniesieniu do płatników oraz inkasentów (art. 32 o.p.). Przyjęcie takiego okresu na przechowywanie ksiąg podatkowych ma swoje uzasadnienie w samej istocie instytucji przedawnienia. Jak wskazuje A. Nita: „(...) przedawnienie powinno więc prowadzić do ukształtowania pewności pozycji prawnej podatnika – wzbudzenia w nim

³⁰² Zauważalne jest podobieństwo art. 262 § 1 pkt 2a o.p. z art. 262 § 3 pkt 3 o.p., gdzie ustawodawca zakresem przedmiotowym obejmuje nie tylko księgi rachunkowe, ale również dokumenty będące podstawą zapisów w tych księgach.

³⁰³ Art. 193 § 2 o.p.: „Księgi podatkowe uważa się za rzetelne, jeżeli dokonywane w nich zapisy odzwierciedlają stan rzeczywisty”.

³⁰⁴ Art. 193 § 4 o.p.: „Za niewadliwe uważa się księgi podatkowe prowadzone zgodnie z zasadami wynikającymi z odrębnych przepisów”.

³⁰⁵ Tak: wyrok NSA z dn. 16.12.2009 r., sygn. akt II FSK 1185/08, CBOSA.

³⁰⁶ Art. 3 pkt 2 o.p.

³⁰⁷ Tak: wyrok NSA z dn. 22.01.2021 r., sygn. akt I FSK 1076/19, CBOSA.

przekonania, że po upływie określonego terminu powinność podatkowa nie będzie już ustalana czy określana przez organ podatkowy, a dłużnik podatkowy nie będzie wzywany do spełnienia powinności publicznoprawnej”³⁰⁸.

Do przedmiotowego zagadnienia odnosi się również ustawa o rachunkowości. W art. 74 § 2 tej ustawy wprowadzone zostały minimalne okresy przechowywania dokumentów:

- 1) księgi rachunkowe – 5 lat;
- 2) karty wynagrodzeń pracowników bądź ich odpowiedniki – przez okres wymaganego dostępu do tych informacji, wynikający z przepisów emerytalnych, rentowych oraz podatkowych, nie krócej jednak niż 5 lat;
- 3) dowody księgowe dotyczące wpływów ze sprzedaży detalicznej – do dnia zatwierdzenia sprawozdania finansowego za dany rok obrotowy, nie krócej jednak niż do dnia rozliczenia osób, którym powierzono składniki aktywów objęte sprzedażą detaliczną;
- 4) dowody księgowe dotyczące środków trwałych w budowie, pożyczek, kredytów oraz umów handlowych, roszczeń dochodzonych w postępowaniu cywilnym lub objętych postępowaniem karnym albo podatkowym – przez 5 lat od początku roku następującego po roku obrotowym, w którym operacje, transakcje i postępowanie zostały ostatecznie zakończone, spłacone, rozliczone lub przedawnione;
- 5) dokumentację przyjętego sposobu prowadzenia rachunkowości – przez okres nie krótszy od 5 lat od upływu jej ważności;
- 6) dokumenty dotyczące rękojmi i reklamacji – 1 rok po terminie upływu rękojmi lub rozliczeniu reklamacji;
- 7) dokumenty inwentaryzacyjne – 5 lat;
- 8) pozostałe dowody księgowe i sprawozdania, których obowiązek sporządzenia wynika z ustawy – 5 lat.

Przepisy o.p. przewidują również instytucje takie jak: przerwanie biegu przedawnienia lub sytuację, w której bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna

³⁰⁸ A. Nita, *Przedawnienie jako instrument kształtowania pewności pozycji prawnej podatnika*, [w:] A. Kaźmierczyk, A. Franczak (red.), *Zasada pewności w prawie podatkowym*, Warszawa 2018, s. 172.

się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu. Pojawia się w tej sytuacji pytanie: czy zobowiązany jest do przechowywania dokumentacji jedynie przez konkretnie wyliczony zgodnie z o.p. okres przedawnienia, czy również przez okres podlegający wydłużeniu? Moim zdaniem w sytuacji przerwania biegu przedawnienia lub zawieszenia należy mieć na uwadze cały okres – do zgodnego z przepisami jego zakończenia z uwzględnieniem sytuacji przerwania czy zawieszenia okresu przedawnienia. Co więcej – należy również zwrócić uwagę, iż przy uwzględnieniu funkcji gwarancyjnej przedawnienia podatnik powinien mieć wiedzę, kiedy jego zobowiązanie wygasło (w tym również wiedzę na temat ewentualnego wydłużenia tego okresu)³⁰⁹.

Warunki przechowywania dokumentów powinny im zapewnić trwałość i ochronę przed zniszczeniem, aby w każdym momencie (przez cały okres obowiązkowego ich przechowywania) mogły być przedstawione na wezwanie (między innymi) organu podatkowego. Ochrona ta obejmuje również odpowiednie zabezpieczenie, aby dokumenty te nie zostały przypadkowo udostępnione osobom nieupoważnionym do ich przeglądania, jak również właściwe warunki środowiskowe (takie jak np. temperatura, wilgotność czy ochrona przed światłem), aby zachowały swoją substancję i nie uległy zniszczeniu³¹⁰.

Należy wskazać na przykład zawarty w rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 29 kwietnia 2019 r. w sprawie kas rejestrujących³¹¹. Zgodnie z § 6 ust. 1 pkt 7 rozporządzenia podatnicy, którzy prowadzą ewidencję, przechowują odpowiednio dokumenty fiskalne i kopie dokumentów fiskalnych, w tym dane z pamięci chronionej, przez okres wymagany w o.p., zgodnie z warunkami określonymi w ustawie o rachunkowości i zapewniają do nich dostęp. Minister wprowadził przedmiotowy obowiązek w drodze rozporządzenia, działając na podstawie wyraźnego upoważnienia ustawowego³¹². Obowiązek ten dotyczy zarówno przechowywania dokumentów fiskalnych oraz ich kopii, jak i zapewnienie do nich dostępu. Sformułowanie to nie ma na celu jednak zapewnienia dostępu do dokumentów nieograniczonej grupie podmiotów, lecz jedynie tym uprawnionym do ich wglądu lub organom administracji państwowej działającym na podstawie wyraźnej kompetencji ustawowej. Warto zaznaczyć, że

³⁰⁹ Tak również: A. Sarna, *Nadużycie przepisów o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych a prawo podatnika do obrony*, [w:] A. Franczak (red.), *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, Warszawa 2021, s. 351-351 i przytoczona tam literatura.

³¹⁰ Tak: J. Pukałuk, *Instrukcja przechowywania dowodów podatkowych i płacowych*, [w:] A. Hołda (red.), *Instrukcje księgowe i podatkowe*, Warszawa 2021, s. 309.

³¹¹ Dz.U. poz. 816 ze zm.

³¹² Upoważnienie ustawowe zawarte w art. 111 ust. 7a oraz art. 145a ust. 15 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz. U. z 2023 r. poz. 1852 ze zm.).

odniesiono się również w tym obowiązku do dwóch ustaw – w zakresie okresu przechowywania odesłano do przepisów o.p., natomiast w zakresie prowadzenia dokumentacji - do ustawy o rachunkowości.

Rozważając zagadnienia problematyczne odnoszące się do paragonów, należy z drugiej strony dostrzec również kwestie przy wystawianiu faktury. Jak stwierdza A. Gomułowicz i A. Skoczylas: „Wystawione faktury mogą nie odzwierciedlać rzeczywistego przebiegu zdarzeń gospodarczych. Z fakturą nie wiąże się domniemanie prawdziwości zawartych w niej treści. (...) Dlatego organ podatkowy jest nie tylko uprawniony, lecz także obowiązany do badania okoliczności dokumentowanej fakturą sprzedaży towarów i usług”³¹³. Wskazuje to oczywiście na fakt, iż elementy faktury (jej treść) są regulowane przepisami prawa, jednak organy podatkowe w toku prowadzonego postępowania podatkowego nie mogą bezkrytycznie przyjmować faktur jako dowodu w sprawie, lecz należy również w tym zakresie przeprowadzić postępowanie.

Mając na uwadze powyższe, należy stwierdzić, że dokumenty, których obowiązek posiadania wynika z przepisów prawa, księgi podatkowe czy dowody księgowe będące podstawą zapisów w tych księgach powinny być przechowywane przez cały okres przedawnienia w odpowiednich warunkach niezależnie od tego, czy przechowuje je sam podatnik, czy zleci ich prowadzenie oraz przechowywanie podmiotowi wyspecjalizowanemu (biuru rachunkowemu). Przechowywanie ich we właściwy sposób przez odpowiedni okres stanowi podstawę do możliwości uczynienia zadość wezwaniu organu podatkowego, gdy ten zwróci się o przedstawienie dokumentacji. Tytułem przykładu należy wskazać, że dokumentami zgodnie z analizowanym artykułem mogą być również uwierzytelnione kserokopie umów, odnośnie do gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej³¹⁴. Należy jednak z drugiej strony mieć na uwadze, że przedstawieniu na wezwanie takich dokumentów mogą sprzeciwiać się inne przepisy prawa, np. w zakresie udostępnienia dokumentacji medycznej³¹⁵.

³¹³ A. Gomułowicz, A. Skoczylas, *Oszacowanie podstawy opodatkowania (art. 23 o.p.)*, [w:] A. Choduń, A. Gomułowicz, A. Skoczylas (red.), *Klauzule generalne i zwroty niedookreślone w prawie podatkowym i administracyjnym. Wybrane zagadnienia teoretyczne i orzecznictwo*, Warszawa 2013, s. 61.

³¹⁴ Tak: wyrok NSA z dn. 6.10.2021 r., sygn. akt III FSK 249/21, CBOSA.

³¹⁵ Tak: wyrok NSA z dn. 4.03.2016 r., sygn. akt II FSK 1452/14, CBOSA.

3.5.2.4. Opuszczenie bez zezwolenia organu podatkowego miejsca przeprowadzenia czynności przed jej zakończeniem

Analiza przesłanek nałożenia kary porządkowej zgodnie z art. 262 § 1 pkt 3 o.p. prowadzi do wniosku, że muszą zostać spełnione następujące warunki:

- 1) podmiot stawiał się na miejscu prowadzenia czynności i brał w nich udział (choćby biernie, jednak jego udział został odnotowany co najmniej empirycznie przez organ podatkowy oraz ewentualnie potwierdzony np. w protokole),
- 2) podmiot opuszcza miejsce przeprowadzania czynności,
- 3) opuszczenie następuje bez wyraźnego zezwolenia organu podatkowego przeprowadzającego czynności. Możliwe są dwie hipotetyczne sytuacje:
 - a) podmiot zwraca się bezpośrednio do organu podatkowego (upoważnionego do przeprowadzenia czynności pracownika organu) z prośbą o możliwość opuszczenia czynności przed zakończeniem, a organ podatkowy w sposób jednoznaczny nie wyraża na to zgody,
 - b) podmiot nie zwraca się do organu podatkowego (upoważnionego do przeprowadzenia czynności pracownika organu) z prośbą o możliwość opuszczenia czynności przed zakończeniem i opuszcza miejsce przeprowadzenia czynności nie czekając na ich zakończenie.
- 4) pozostałe czynności prowadzone są bez obecności podmiotu (fakt opuszczenia czynności powinien być odnotowany w protokole).

Nie budzi jednak wątpliwości, że w sytuacji, gdy podmiot wskazany w art. 262 § 1 o.p. stawia się w miejscu przeprowadzenia czynności, powinien brać w nich udział do formalnego zakończenia ich przez organ podatkowy. Ewentualna zgoda na opuszczenie czynności powinna być wyrażona przez organ podatkowy (prawidłowo upoważnionego pracownika organu) w jednoznacznej formie, a gdy jest sporządzany protokół – również w protokole. Wydaje się właściwe również, aby realizując zasadę udzielania informacji (art. 121 § 2 o.p.), obowiązkowo poinformować uczestników czynności przed przystąpieniem do ich przeprowadzania o możliwości nałożenia kary porządkowej w przypadku oddalenia się przez podmiot bez zezwolenia organu podatkowego.

3.5.3. Zakres przedmiotowy wynikający z art. 262 § 3 o.p.

3.5.3.1. Uwagi wprowadzające

Konstrukcja art. 262 § 3 o.p. różni się od tej przyjętej w art. 262 § 1 o.p. W art. 262 § 1 O.p. natomiast w pierw został wskazany krąg podmiotów (jako jedna część przepisu), a następnie w formie wypunktowania opisana została strona przedmiotowa (za co na wskazane podmioty można nałożyć karę porządkową). Natomiast w art. 262 § 3 o.p. ustawodawca przyjął konstrukcję legislacyjną polegającą na konkretyzacji strony podmiotowej oraz przedmiotowej w ramach każdego z punktów § 3. Zgodnie z tym paragrafem karę porządkową można nałożyć na:

- 1) osoby trzecie, które bezzasadnie odmawiają okazania przedmiotu oględzin,
- 2) uczestników rozprawy, którzy poprzez swoje niewłaściwe zachowanie utrudniają jej przeprowadzenie,
- 3) osoby, którym podatnik zlecił prowadzenie lub przechowanie ksiąg podatkowych lub dokumentów będących podstawą zapisów w tych księgach (biura rachunkowe), jeżeli osoby te bezzasadnie odmówią okazania lub nie przedstawią w wyznaczonym terminie ksiąg rachunkowych lub dokumentów będących podstawą zapisów w tych księgach.

Powyższy katalog jest katalogiem zamkniętym. Każdy z jego elementów składa się natomiast z dwóch możliwych do wyodrębnienia części: określenia podmiotu oraz przedmiotu (okoliczności, za które możliwe jest nałożenie kary porządkowej). W niniejszym rozdziale zostaną poddane szczegółowej analizie okoliczności wymienione przez ustawodawcę w art. 262 § 3 o.p. Omówienie tych okoliczności stanowić będzie dopełnienie rozważań dotyczących podmiotów, na które może być nałożona kara porządkowa, które były prowadzone we wcześniejszych rozdziałach. Prawidłowe określenie podmiotów oraz przedmiotu umożliwia pełne określenie sytuacji, w której kara porządkowa może zostać nałożona przez organ podatkowy.

3.5.3.2. Bezzasadna odmowa okazania przedmiotu oględzin przez osoby trzecie

Zgodnie z art. 198 § 1 o.p.: „Organ podatkowy może w razie potrzeby przeprowadzić oględziny”. Jak wskazuje H. Dzwonkowski: „Oględziny polegają na dokonaniu ustaleń

dowodowych dotyczących osoby, nieruchomości, miejsca bądź rzeczy ruchomej przez właściwy organ podatkowy. Nie są oględzinami czynności wykonywane przez samego podatnika bez udziału organu podatkowego”³¹⁶. J. Zubrzycki zaznacza również, że: „Oględziny zarządza się w celu zapewnienia jak najlepszych warunków dokonania przez organ podatkowy spostrzeżeń przydatnych w procesie dowodzenia”³¹⁷. Dowód z oględzin, podobnie jak dowód z dokumentu, daje organowi podatkowemu możliwość dokonania własnych, bezpośrednich obserwacji i spostrzeżeń. Aby te obserwacje i spostrzeżenia miały walor dowodowy, powinny znaleźć odzwierciedlenie w prawidłowo sporządzonym protokole oględzin (art. 172 § 2 pkt 3 o.p.)³¹⁸.

Podkreślenia wymaga w tym miejscu, że nie należy utożsamiać osób trzecich, o których mowa w art. 262 § 3 o.p. z katalogiem osób trzecich w art. 110 o.p. i następnych (o czym była mowa wcześniej w rozdziale 3.4.2. niniejszej pracy).

Zgodnie z art. 198 § 2 o.p.: „Jeżeli przedmiot oględzin znajduje się u osób trzecich, osoby te są obowiązane, na wezwanie organu podatkowego, do okazania tego przedmiotu”. Z treści tego przepisu wynika konieczność wystosowania przez organ podatkowy wezwania do konkretnej osoby trzeciej, u której według najlepszej wiedzy organu podatkowego znajduje się przedmiot. Osoba w sposób oczywisty nie może odmówić okazania przedmiotu, a ewentualne uchybienie temu obowiązkowi obwarowane zostało przez ustawodawcę możliwością nałożenia na osobę trzecią kary porządkowej zgodnie z art. 262 § 3 pkt 1 o.p.

3.5.3.3. Niewłaściwe zachowanie uczestników rozprawy utrudniające jej prawidłowe przeprowadzenie

„Niewłaściwe zachowanie” stanowi w sposób jasny pojęcie niedookreślone. Moim zdaniem to na organie podatkowym (organie odwoławczym) jako gospodarzu rozprawy leży obowiązek prawidłowego rozpoznania:

- 1) czy zachowanie uczestnika rozprawy utrudnia przeprowadzenie rozprawy oraz

³¹⁶ H. Dzwonkowski, *Komentarz do art. 198 o.p.*, [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 901.

³¹⁷ J. Zubrzycki, *Oględziny*, [w:] R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2002, s. 251.

³¹⁸ Wyrok WSA w Rzeszowie z dn. 3.03.2020 r., sygn. akt I SA/Rz 1/20, CBOSA.

- 2) czy zachowanie uczestnika rozprawy jest zachowaniem podejmowanym przez niego w sposób świadomy (możne zdarzyć się sytuacja, że uczestnik rozprawy będzie przykładowo osobą z zespołem Tourette’a³¹⁹, który może przejawiać się mimowolnym wypowiadaniem słów powszechnie uznanych za obelżywe – w takim wypadku moim zdaniem nie jest możliwe zakwalifikowanie zachowania osoby jako niewłaściwego, gdyż nie jest to jej działanie świadome) oraz
- 3) czy zachowanie uczestnika rozprawy nastąpiło po formalnym rozpoczęciu (a przed oficjalnym zamknięciem) rozprawy.

Spełnienie łącznie powyżej przytoczonych przesłanek, tj. podejmowanie przez uczestnika konkretnego zachowania w sposób świadomy, które utrudnia w ocenie organu podatkowego przebieg rozprawy, może stanowić podstawę do nałożenia na uczestnika rozprawy kary porządkowej.

W zakresie definiowania „rozprawa” oraz „uczestnik rozprawy” szerzej w rozdz. 3.4.7. niniejszej pracy.

3.5.3.4. Bezzasadna odmowa przez biuro rachunkowe okazania lub nieprzedstawienia w wyznaczonym terminie ksiąg rachunkowych lub dokumentów będących podstawą zapisów w tych księgach

Zgodnie z art. 262 § 3 pkt 3 o.p. biura rachunkowe zobowiązane są do okazania w określonym przez organ podatkowy terminie ksiąg rachunkowych lub dokumentów będących podstawą zapisów w tych księgach. Należy zwrócić uwagę, że z woli ustawodawcy tworzącego definicję legalną ksiąg podatkowych (art. 3 pkt 4 o.p.) poprzez pojęcie „księgi podatkowe” rozumie się również księgi rachunkowe. Księgi podatkowe odzwierciedlać stan rzeczywisty (być rzetelne³²⁰) oraz być prowadzone zgodnie z zasadami wynikającymi z odrębnych przepisów (niewadliwe)³²¹.

³¹⁹ Zespół Tourette’a (dokładnie zespół Gillesa de la Tourette’a) to zaburzenie neuropsychiatryczne, nazywane także „chorobą tików”. Tiki mogą przybierać postać mimowolnych ruchów, powtarzania słów, często obscenicznych (przeklinanie), mrugania powiekami, jak też pociągania nosem lub chrząkania. Wszystkie te czynności pacjent wykonuje mimowolnie (tak: <https://www.mp.pl/pacjent/neurologia/choroby/151317,zespol-tourettea>) [dostęp z 1.03.2024].

³²⁰ Art. 193 § 2 o.p.

³²¹ Art. 193 § 3 o.p.

Należy przy tym zwrócić uwagę na wyrok WSA w Poznaniu, który orzekł, że: „Żaden przepis prawa nie zwalnia podatników od obowiązku posiadania stosownych dokumentów niezbędnych dla rozliczenia podatku w przypadku ich utraty i to niezależnie od przyczyny”³²², co w sposób oczywisty dotyczy również prowadzonych ksiąg podatkowych, zwłaszcza gdy ich prowadzenie zlecone zostało przez podatnika profesjonalście, jakim jest biuro rachunkowe.

Jak wskazuje NSA, powołując się na uzasadnienie do projektu ustawy: „W uzasadnieniu projektu ustawy wyjaśniono także przyczyny rozszerzenia zakresu przedmiotowego wymierzenia kary porządkowej – jak stwierdzono, <<dowody te mają najistotniejsze znaczenie w postępowaniu podatkowym, brak dostępu do nich blokuje weryfikację wykonywania obowiązków podatkowych. Przyjęcie proponowanego rozwiązania umożliwi organom podatkowym dyscyplinowanie podatników i biur rachunkowych w celu sprawnego prowadzenia i zakończenia postępowania podatkowego. Gromadzenie materiału dowodowego jest podstawowym zadaniem organów podatkowych w prowadzonych postępowaniach. Niejednokrotnie dowody nie znajdują się w posiadaniu organu podatkowego>> (uzasadnienie projektu ustawy, www.sejm.orka.gov.pl)”³²³.

³²² Wyrok WSA w Poznaniu z dn. 11.05.2010 r., sygn. akt I SA/Po 209/10, CBOSA.

³²³ Wyrok NSA z dn. 16.01.2020 r., sygn. akt II FSK 620/18, CBOSA.

Rozdział 4

Procedura nakładania kary porządkowej w polskim postępowaniu podatkowym

4.1. Uwagi wprowadzające

Procedura (choć przypisuje się jej służebną rolę względem przepisów prawa materialnego) stanowi ważny element w analizie zagadnienia nakładania kar porządkowych w postępowaniu podatkowym. W ramach tego postępowania kluczową (ale również dyskusyjną) rolę odrywa dyskrejonalna władza organów władzy publicznej w ramach nakładania przedmiotowych kar, która wymaga szerszego omówienia w ramach podrozdziału 4.2. niniejszej pracy.

W niniejszym rozdziale zostanie również poddane analizie zagadnienie i rola organów podatkowych w ramach postępowania incydentalnego (jakim jest postępowanie o nałożeniu kary porządkowej), przebieg samej procedury właściwej (ze wskazaniem, jakie etapy tego postępowania są możliwe do wyróżnienia), jak również charakterystyka instytucji prawnych, które ustanowione w o.p. mają na celu (przy wystąpieniu odpowiednich okoliczności) ewentualne uchylenie nałożonej wcześniej przez organ kary porządkowej.

4.2. Władza dyskrejonalna w sprawie nałożenia kary porządkowej

Zgodnie ze słownikowymi definicjami pojęcie „dyskrejonalny” oznacza: zostawiony do woli; do uznania³²⁴, jak również „pozostawiony komuś do swobodnego uznania, do swobodnej oceny; nieokreślony, nieograniczony przez żadne przepisy”³²⁵, a w odniesieniu do pojęcia prawa dyskrejonalnego: „prawo władza itp. Oparte nie na ustawach, lecz na własnej ocenie, uznaniu tego, komu one przysługują”³²⁶.

³²⁴ J. Karłowicz, A. Kryński, W. Niedźwiedzki, *Słownik języka polskiego, t. 1, A – G*, Warszawa 1900, s. 623.

³²⁵ S. Dubisz, *Wielki słownik języka polskiego PWN. A- G*, Warszawa 2018, s. 783.

³²⁶ W. Doroszewski (red.), *Słownik języka polskiego, t. 2*, Warszawa 1960, s. 514.

Zarówno pojęcie „dyskrecjonalność”, jak również „uznanie administracyjne” jest nie tylko „językiem uwagi” w charakterystyce prawa administracyjnego, ale stanowi jeden z podstawowych, najważniejszych filarów³²⁷.

M. Jaśkowska pod pojęciem „władza dyskrecjonalna” rozumie „wszelkie dopuszczalne prawem formy swobody administracji publicznej, w tym instytucję uznania administracyjnego”³²⁸. Dyskrecjonalna władza może przejawiać się pozostawieniem wyboru co do: samej zasadności podjęcia działania (wstrzymania się od działania), doboru optymalnej formy, czasu oraz zakresu przedmiotowego lub podmiotowego działania, jak również sposobu korzystania z danej formy prawnej oraz ustalenia i treści rozstrzygnięcia w indywidualnym akcie administracyjnym³²⁹. Jak stwierdza J. Zimmermann: „Organ prowadzący postępowanie administracyjne jurysdykcyjne, zmierzające do wydania decyzji administracyjnej, powinien najpierw ustalić stan faktyczny sprawy. W tym celu poszukuje dowodów, zbiera je i poddaje analizie, wyprowadzając z nich konkretne wnioski. Jedne z dowodów dopuszcza i uznaje za miarodajne, inne, jako niepotrzebne, odrzuca. W każdej tej czynności kryje się dyskrecjonalność, gdyż organ, a w istocie urzędnik administracji publicznej, sam dobiera fakty istotne dla sprawy, sam ocenia fakty i dowody, a prawo mu niczego tu nie narzuca, poza obowiązkiem wyczerpania materiału dowodowego i końcowego ustalenia faktów. Jest to postać dyskrecjonalności, którą można nazwać dyskrecjonalnością procesową”³³⁰.

L. Leszczyński w zakresie źródeł luzu decyzyjnego wyróżnia te źródła, które istnieją niezależnie od prawodawcy (inaczej „źródła naturalne”, np.: społeczny kontekst prawa, właściwości języka oraz właściwości procesu stosowania prawa) oraz te źródła, które związane są ze świadomymi konstrukcjami prawodawczymi (będące wyrazem polityki prawodawczej, np. sposób formułowania przepisów i aktów prawnych, konstrukcje przepisów odsyłających do kryteriów pozaprawnych)³³¹.

Jak orzekł Trybunał Konstytucyjny: „Zgodnie z wymaganiami demokratycznego państwa prawnego i stosownie do art. 3 ust. 2 Konstytucji RP ("wszystkie organy administracji

³²⁷ J. Zimmermann, *Aksjomaty prawa administracyjnego*, Warszawa 2013, s. 203.

³²⁸ M. Jaśkowska, *Uznanie administracyjne a inne formy władzy dyskrecjonalnej administracji publicznej*, [w:] R. Hauser (red.), A. Wróbel (red.), Z. Niewiadomski (red.), *System Prawa Administracyjnego, t. 1, Instytucje prawa administracyjnego*, Warszawa 2015, s. 228.

³²⁹ Z. Duniewska, *Uznanie administracyjne – władza dyskrecjonalna* [w:] M. Stahl (red.), *Prawo administracyjne. Pojęcia. Instytucje. Zasady w teorii i orzecznictwie*, Warszawa 2021, s. 111.

³³⁰ J. Zimmermann, *Alfabet prawa administracyjnego*, Warszawa 2022, s. 64.

³³¹ L. Leszczyński, *Aksjologia w stosowaniu prawa*, [w:] A. Korybski (red.), L. Leszczyński (red.), *Stanowienie i stosowanie prawa. Elementy teorii*, Warszawa 2021, s. 259.

państwowej działają na podstawie prawa") nie może być mowy o jakimkolwiek <<swobodnym>>, tzn. w określonych granicach nie związanym prawem i nie kontrolowanym działaniu administracji. Z instytucji formalnej, ustalającej swobodną, nie związaną niczym możliwość rozstrzygania, swobodne uznanie przekształca się jedynie w formę pewnego uelastycznienia administracji, która umożliwia i zobowiązuje odpowiednie organy do zbadania wszystkich okoliczności danego przypadku w celu wyszukania najbardziej właściwego, odpowiadającego prawdzie obiektywnej i swemu celowi rozstrzygnięcia. Swobodne uznanie staje się w ten sposób pewną szczególną formą wykonywania przepisów prawa, polegającą na tym, że organ stosujący prawo ma uwzględnić indywidualne warunki każdego wypadku, których stwierdzenie jest możliwe tylko w tym stopniu, by móc wydać decyzję zgodną z wolą ustawodawcy. To działanie organu administracyjnego musi być jednak uzasadnione i podlega kontroli³³². Jak słusznie stwierdza M. Borucka-Arctowa: „Granice prawa są zazwyczaj rozpatrywane od strony ograniczającej działalność normodawcy, jednakże to ujęcie <<negatywne>> jest tylko pozornie oderwane od treści pozytywnych, gdyż problem granic prawa nie może być rozpatrywany w oddzieleniu od celów prawa i wartości przez nie chronionych. Każda regulacja wkracza w sferę wolności jednostki. To, w jakim stopniu i za jaką cenę – w świetle konkurencyjności z innymi chronionymi przez prawo wartościami – wolność może być ograniczona, pozostaje w nierozdzielalnym związku z określoną koncepcją <<dobrego życia>>, sprawiedliwości, szczęśliwego społeczeństwa i preferencji takich, a nie innych środków, które prowadzą do realizacji takiej wizji społeczeństwa³³³. Jednak zdaniem M. Wincenciaka: „(...) stanem niewłaściwym jest nadmierne <<krepowanie>> administracji publicznej normami prawnymi, w myśl których organ administracji jest związany ustawą i zgodnie z nią ma obowiązek wymierzyć sankcję w wielkości ściśle określonej przepisami prawa³³⁴.

Zasadnie podnosi się, że instytucja uznania administracyjnego jest jednym z najmylniej definiowanych pojęć i postrzegana jest przez pryzmat słów „uznanie” i „swoboda”, co często kojarzone jest z dowolnością i nieskrepowaniem w dokonywaniu wyborów³³⁵. Wprowadzenie w przepisach możliwego działania organu w zakresie uznania administracyjnego uzasadnione

³³² Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dn. 29.09.1993 r., sygn. akt K 17/92, dostęp LEX.

³³³ M. Borucka-Arctowa, *Prawo natury a koncepcja świadomości prawnej*, „Studia Prawnicze” 1985, nr 3-4, s. 11.

³³⁴ M. Wincenciak, *Sankcje w prawa administracyjnym i procedura ich wymierzania*, Warszawa 2008, s. 268.

³³⁵ L. Bielecki, *Publiczne prawa podmiotowe, interes publiczny, władztwo administracyjne, władza dyskrejonalna i inne postacie luzu decyzyjnego*, [w:] M. Zdyb (red.), J. Stelmasiak (red.), *Prawo administracyjne*, Warszawa 2020, s. 124-125.

jest względami celowościowymi oraz barierami techniczno – legislacyjnymi, jednak należy mieć na uwadze, aby zachować równowagę między „pewnością, przewidywalnością oraz zupełnością prawa a potrzebą podejmowania racjonalnych i niewadliwych decyzji w sytuacjach, które nie mogą być <<z góry>> w pełni przewidziane i szczegółowo unormowane”³³⁶. Wskazuje się, że nie można utożsamiać dyskrecjonalnej władzy organów administracyjnych z dyskrecjonalnością sędziowską, co wynika z wykonywania w różny sposób zadań, z uwagi na przynależność do innych typów władzy w ramach klasycznego trójpodziału władzy³³⁷. B. Wojciechowski wyróżnia następujące różnice między dyskrecjonalnością sędziowską a uznaniem administracyjnym³³⁸:

- 1) sędzia w swoich działaniach musi ściśle kierować się ustawą także w ramach pozostawionego mu na mocy prawa zakresu swobody. Natomiast organ administracyjny o ile powinien argumentować swoje decyzje z punktu widzenia prawa, o tyle jest tylko akcesoryjnie związany z treścią ustawy, co wiąże się z wymogiem elastyczności działań administracji z uwagi na ich charakter;
- 2) organ administracji w zakresie wykonywania powierzonych mu zadań kieruje się przede wszystkim względami celowości, również natury politycznej (co niekiedy pozwala na zachowanie postawy oportunistycznej wobec stron, a nawet prawa). Sędzia przy rozstrzyganiu sporu prawnego nie powinien zasadniczo kierować się względami celowości (zwłaszcza politycznej), lecz głównie zasadami słuszności i sprawiedliwości;
- 3) zakres swobody sędziego jest węższy od swobody organu administracyjnego z uwagi na konieczność uwzględnienia zasad i dyrektyw wyrażonych w obowiązującym prawie, które w dużym stopniu ograniczają wybór możliwego rozwiązania. Sędzia w swoim procesie decyzyjnym powinien nadto dążyć do odnalezienia jedynie poprawnego rozstrzygnięcia, co niekoniecznie musi przyświecać działaniom administracji;
- 4) kontrola działalności administracji (wydawanych decyzji) przez sąd jest ograniczona do sfery legalności ich podejmowania i z zasady nie ingeruje w kwestie „celowości” działania. Natomiast rozstrzygnięcie sędziowskie jest sprawdzalne pod wszystkimi aspektami, inaczej mówiąc, rewizyjność orzeczeń nie jest niczym ograniczona.

³³⁶ Z. Duniewska, *Uznanie administracyjne – władza dyskrecjonalna* [w:] M. Stahl (red.), *Prawo administracyjne. Pojęcia. Instytucje. Zasady w teorii i orzecznictwie*, Warszawa 2021, s. 109.

³³⁷ D. Dąbek, *Prawo sędziowskie w polskim prawie administracyjnym*, Warszawa 2010, s. 60-61.

³³⁸ B. Wojciechowski, *Dyskrecjonalność sędziowska. Studium teoretycznoprawne*, Toruń 2004, s. 102-103.

Uznanie administracyjne stanowi kwalifikowaną formę, a jednocześnie podstawowy sposób przejawiania się dyskrecjonalności administracyjnej. Jest ono nieodłącznym elementem występującym w administracji publicznej od jej początków, gdy używano wcześniej pojęcia „swobodne uznanie”³³⁹. Jak stwierdził M. Zimmermann: „Wynika z tego, że sfera swobodnej działalności władz administracyjnych jest analogicznie do sfery wolnej działalności jednostki z natury wolna. Ze względu jednak na szczególny charakter działalności władz administracyjnych i na jej władzę wobec jednostek w państwie jest kwestią pierwszorzędnej wagi, jak daleko sięga to ograniczenie, jakie są granice związania ustawowego i wskutek tego, jaki jest zasięg możliwy orzecznictwa sądowo-administracyjnego”³⁴⁰. Przekroczenie tych granic ma m.in. miejsce wówczas, gdy wybór alternatywy decyzyjnej dokonany został: z rażącym naruszeniem zasady sprawiedliwości; wskutek uwzględnienia kryteriów oczywiście nieistotnych (bagatelnych) lub nieracjonalnych, lub na podstawie fałszywych przesłanek (argumentów, które są nieprawdziwe)³⁴¹. Uznanie administracyjne rozumiane jako konstrukcja prawna stanowi o istnieniu określonych „luzów” w procesie podejmowania decyzji przez organy władzy publicznej³⁴². Najczęściej do uznania odsyłane są sprawy proceduralne, w których organ rozstrzyga jako gospodarz procesu na podstawie wyraźnego upoważnienia do zastosowania uznania administracyjnego³⁴³.

Można wyróżnić tzw. uznanie rozstrzygające (gdy w przepisie prawnym pojawia się sformułowanie „organ może”) oraz tzw. uznanie wybierające (gdy w przepisie prawnym pojawia się sformułowanie takie jak np. „organowi służy prawo”, „organ jest upoważniony” itp.)³⁴⁴. J. Zimmermann pod pojęciem uznania administracyjnego rozumie przyznanie organom administracji publicznej możliwości dokonania wyboru spośród dwóch lub więcej dopuszczanych przez ustawę, a równowartościowych prawnie rozwiązań, przy czym wybór ten nie jest zupełnie dowolny i swobodny, ale ograniczony przez ustawodawcę w samej normie wprowadzającej uznanie³⁴⁵. R. Stankiewicz i J. Piecha zaznaczają, że: „Przez uznanie

³³⁹ M. Miemiec, *Władza dyskrecjonalna administracji publicznej*, [w:] J. Blicharz (red.), P. Lisowski (red.), *Prawo administracyjne. Zagadnienia ogólne i ustrojowe*, Warszawa 2022, s. 127.

³⁴⁰ M. Zimmermann, *Pojęcie administracji publicznej a „swobodne uznanie”*, Warszawa 2009, s. 70. Pozycja ta stanowi wznowienie dzieła M. Zimmermanna, *Pojęcie administracji publicznej a „swobodne uznanie”*, które ukazało się w Poznańskim Towarzystwie Przyjaciół Nauk w Poznaniu, w 1957 r. (tak: E. Ochendowski, *O celowości wznowienia dzieła Mariana Zimmermanna pt. Pojęcie administracji publicznej a „swobodne uznanie”*, Poznań 1959, [w:] M. Zimmermann, *Pojęcie administracji publicznej a „swobodne uznanie”*, Warszawa 2009, s. 15).

³⁴¹ Wyrok NSA z dn. 2.03.2016 r., sygn. akt II FSK 2474/15, CBOSA.

³⁴² W. Dawidowicz, *Prawo administracyjne*, Warszawa 1987, s. 34.

³⁴³ M. Mincer, *Uznanie administracyjne*, Toruń 1983, s. 85.

³⁴⁴ J. Zimmermann, *Alfabet prawa administracyjnego*, Warszawa 2022, s. 272.

³⁴⁵ J. Zimmermann, *Prawo administracyjne*, Warszawa 2008, s. 304.

administracyjne należy rozumieć zawarte w normie prawnej uprawnienie organu do wyboru konsekwencji prawnej – dyspozycja normy zawiera alternatywę, w świetle której w danym stanie faktycznym organ ma możliwość wyboru jednego rozstrzygnięcia spośród kilku różnych wariantów”³⁴⁶. Konieczność stosowania uznania administracyjnego uzasadniona jest brakiem możliwości wszystkich do przewidzenia sytuacji³⁴⁷, które mogą wystąpić przy jednoczesnym zapewnieniu „pola manewru decyzyjnego” dla organu administracji publicznej.

E. Ochendowski wskazuje, że „Uznanie występuje wtedy, gdy norma prawna nie determinuje w sposób jednoznaczny skutku prawnego, lecz pozostawia w sposób wyraźny dokonanie takiego wyboru organowi administracyjnemu”³⁴⁸. W literaturze wskazuje się na pojawiające się określenia w odniesieniu do uznania administracyjnego, takie jak: bastion absolutyzmu lub *questia diabolica* prawa administracyjnego³⁴⁹. Praktyka stosowania uznania może ulegać wypaczeniom w sytuacji, gdy organ (mając na uwadze realizację funkcji fiskalnej) powołuje się na możliwość ustawową do zastosowania uznania administracyjnego, jednak czyni to bez próby wypełnienia tego pojęcia konkretną treścią, która wynika z okoliczności sprawy, co może prowadzić do nadużyć m.in. przejawiających się w przekroczeniu granic swobodnej oceny dowodów³⁵⁰.

Mając na uwadze ogólny model stosowania prawa należy, wskazać, że dzieli się on na kilka możliwych do wyodrębnienia etapów³⁵¹:

- 1) etap I – ustalenie obowiązywania i stosowalności określonego przepisu prawa materialnego,
- 2) etap II – ustalenie znaczenia tego przepisu w stopniu dostatecznie precyzyjnym dla potrzeb rozstrzygnięcia,
- 3) etap III – uznanie za udowodnione faktów sprawy i ujęcie ich w języku stosowanego przepisu prawa materialnego (ustalenie stanu faktycznego),
- 4) etap IV – subsumcja faktów sprawy „pod” stosowany przepis prawa materialnego,
- 5) etap V – wiążące ustalenie konsekwencji prawnych,
- 6) etap VI – wydanie finalnej decyzji stosowania prawa.

³⁴⁶ R. Stankiewicz, J. Piecha, *Prawnie dopuszczalna swoboda działania administracji w realizacji jej zadań*, [w:] J. Jagielski (red.), M. Wierzbowski (red.), *Prawo administracyjne*, Warszawa 2022, s. 165.

³⁴⁷ K. Tyc, *Granice uznania administracyjnego*, „Przegląd Naukowy Disputatio” 2011, t. XII, nr 1-2, s. 78.

³⁴⁸ E. Ochendowski, *Prawo administracyjne. Część ogólna*, Toruń 2013, s. 219.

³⁴⁹ I. Bogucka, *Państwo prawa a problem uznania administracyjnego*, „Państwo i Prawo” 1992, nr 10, s. 41.

³⁵⁰ A. Gomułowicz, *Podatki a etyka*, Warszawa 2013, s. 129 i przywołana tam literatura.

³⁵¹ J. Wróblewski, *Sądowe stosowanie prawa*, Warszawa 1988, s. 43.

Pojęciowo „uznanie administracyjne” należy ograniczyć do etapu V, tj. wyboru konsekwencji prawnych wydawanego aktu administracyjnego³⁵². Jak stwierdza M. Mincer: „Pojęcie uznania sprowadzam do ostatniego etapu stosowania prawa, jakim jest ustalenie konsekwencji prawnych. Występuje ono wówczas, gdy norma prawna nie determinuje tych konsekwencji w sposób jednoznaczny, lecz pozostawia w sposób wyraźny dokonanie takiego wyboru organowi administracyjnemu. W przeciwieństwie do pozostałych rodzajów swobody organu uznanie dotyczy przyszłości. Przedmiotem jego nie jest ani ustalenie znaczenia tekstu prawnego, ani ocena występujących faktów, lecz określenie skutku. Zakres swobody jest więc tutaj dość znaczny”³⁵³.

Uznanie administracyjne stanowiące formę dyskrecjonalności administracyjnej (i to formę kwalifikowaną), która, jak zauważa J. Zimmermann: „Jest ona chronologicznie zlokalizowana po dokonaniu aktu subsumcji, a przed sformułowaniem decyzji administracyjnej. To jedno z pojęć-narzędzi o kapitalnym znaczeniu dla całego prawa administracyjnego. Wiąże się bezpośrednio z jego genezą, nawiązuje też do dwojakiego rozumienia administracji: z jednej strony – jako działań wykonawczych wobec prawa, a z drugiej strony - jako swobodnych (własnych) działań twórczych, czy do rozróżnienia imperium i gestii”³⁵⁴. Obecnie wskazuje się, że w konstrukcji uznania administracyjnego nie ma miejsca na kwestie dotyczące wykładni (w tym wykładni pojęć nieostrych), a także na swobodną ocenę dowodów³⁵⁵. Jak wskazuje L. Bielecki: „Wydaje się, że konstrukcja ta jest potrzebna w procesie administrowania ze względów celowościowych albo politycznych, a także powstaje ona w sposób naturalny z luk między prawem a życiem oraz z niedostatków techniki legislacyjnej, które muszą być <<na bieżąco>> uzupełnianie przez organy administracji publicznej”³⁵⁶. Należy mieć również na względzie, że uznanie administracyjne dotyczy stosowania prawa materialnego w relacjach organ – jednostka lub organ nadzoru – jednostka organizacyjna (organ) podlegający nadzorowi³⁵⁷.

W literaturze wyróżnia się cztery style podejmowania decyzji w ramach luzu decyzyjnego w działaniach administracji publicznej³⁵⁸:

³⁵² J. Zimmermann, *Aksjomaty prawa administracyjnego*, Warszawa 2013, s. 204.

³⁵³ M. Mincer, *Uznanie administracyjne*, Toruń 1983, s. 63.

³⁵⁴ J. Zimmermann, *Prawo administracyjne*, Warszawa 2022, s. 422.

³⁵⁵ J. Zimmermann, *Aksjomaty prawa administracyjnego*, Warszawa 2013, s. 204.

³⁵⁶ L. Bielecki, *Publiczne prawa podmiotowe...*, *op. cit.*, s. 126.

³⁵⁷ Z. Leoński, *Zarys prawa administracyjnego*, Warszawa 2004, s. 288.

³⁵⁸ L. Leszczyński, *Zagadnienia teorii stosowania prawa. Doktryna i tezy orzecznictwa*, Kraków 2001, s. 40-41

- 1) styl biurokratyczny – polega na rygorystycznym przestrzeganiu proceduralnych i kompetencyjnych reguł procesu decyzyjnego oraz związku treści z formalnymi kryteriami normatywnymi,
- 2) styl technokratyczny – za najważniejsze uznaje skuteczność działania, co w efekcie przekłada się na osiągnięcie przez wydanie decyzji określonych celów,
- 3) styl demokratyczny – zakłada związek treści decyzji z potrzebami lub interesami społecznymi,
- 4) styl decyzji upolitycznionej – dążenie do ukształtowania treści decyzji jako mieszczącej się w systemie wartości politycznych (w przypadku stwierdzenia obecności tego stylu można zakwalifikować dany system ustrojowy jako autokratyczny).

Upoważnienia do zastosowania uznania administracyjnego, które zawarte są w prawie podatkowym, służą³⁵⁹:

- 1) realizacji norm prawa podatkowego – przez nałożenie szczególnych obowiązków, ich modyfikację, odstąpienie od ich realizacji, a także stosowanie niektórych sankcji podatkowoprawnych oraz odpowiedzialności podatkowej,
- 2) usprawnienia stosowania prawa w toku procedur podatkowych,
- 3) łagodzenia rygorów związanych z charakterem unormowań podatkowoprawnych (zwłaszcza poprzez stosowanie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych).

Jak wskazuje R. Dowgier: „(...) rola uznaniowości w prawie podatkowym powinna być ograniczona do minimum. Prawo to wkracza bowiem w sferę wolności i swobód obywatelskich, a zatem podstawową wartością, która powinna być w tym kontekście chroniona, jest pewność, przejrzystość i stabilność regulacji”³⁶⁰. Celem ograniczenia ingerencji w sferę tych praw i wolności jest zakres upoważnienia stosowania uznania przez organ, który powinien być jak najściślej określony.

Analizując zagadnienie dotyczące uznania administracyjnego nie można pominąć rekomendacji Komitetu Ministrów Rady Europy z 11 marca 1980 r. w sprawie wykonywania dyskrecjonalnych kompetencji władz publicznych. Zostały tam zawarte zalecenia takie, jak³⁶¹:

³⁵⁹ Tak: J. Orłowski, *Uznanie administracyjne w sprawie podatkowym* [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teorie. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009, s. 470.

³⁶⁰ R. Dowgier, *Uznanie w prawie podatkowym*, „Przegląd Naukowy Disputatio” Gdańsk 2011, t. XII, nr 1-2, s. 78.

³⁶¹ Cyt. za: L. Bielecki, *Publiczne prawa podmiotowe, interes publiczny, władztwo administracyjne, władza dyskrecjonalna i inne postacie luzu decyzyjnego* [w:] M. Zdyb (red.), J. Stelmasiak (red.), *Prawo administracyjne*, Warszawa 2020, s. 124.

- 1) kierowanie się celem, dla którego kompetencja ta została jej przyznana (pożądane jest równocześnie, by cel ten był w sposób jawny i jasny oznaczony; jeżeli prawodawca nie konstruuje wyraźnie tego celu, właściwe jest uwzględnienie celu odpowiadającego interesowi publicznemu);
- 2) postępowanie obiektywne (niezależne od subiektywnych odczuć) i bezstronne (bez faworyzowania i popierania kogokolwiek i czegokolwiek), mając na uwadze wszystkie stosowane dla rozpatrywanego przypadku elementy (fakty, względy i podstawy prawne);
- 3) przestrzeganie zasady równości wobec prawa, unikając wszelkiej dyskryminacji (odmienne traktowanie nie stanowi naruszenia tej zasady, jeśli jest oparte na rozsądnych motywach mogących z uwagi na realizowany cel obiektywnie usprawiedliwić takie postępowanie). Zasada ta nie wyklucza też modyfikacji wcześniejszego postępowania władzy administracyjnej, jeśli przemawiają za tym racje interesu publicznego albo gdy poprzednia praktyka okaże się bezprawna lub niestosowna;
- 4) zachowanie właściwej relacji między ingerencją w prawa, wolności lub interesy osób a urzeczywistnianym celem (ograniczenia praw, wolności czy interesów nie mogą być nadmierne w odniesieniu do realizowanego celu, niekiedy wymaga to powstrzymania się od podjęcia działania);
- 5) podejmowanie decyzji w rozsądnym w danej sprawie terminie;
- 6) stosowanie ogólnych dyrektyw administracyjnych w sposób konsekwentny i stały, przy uwzględnieniu okoliczności danego przypadku.

W literaturze przedmiotu została zaprezentowana przez J. Orłowskiego klasyfikacja instytucji podatkowoprawnych, w których konstrukcji występuje upoważnienie do uznania administracyjnego³⁶²:

I Instytucje materialnoprawne

- 1) pozwalające na kształtowanie treści zindywidualizowanego obowiązku podatkowego:
 - a) w ramach zmiany elementów uprawnień i obowiązków instrumentalnych:
(np. kształtowanie obowiązków związanych z prowadzeniem dokumentacji podatkowej, zwolnienie płatnika z obowiązku pobrania podatku),

³⁶² J. Orłowski, *Uznanie administracyjne w prawie podatkowym*, Gdańsk 2005, s. 85-86.

- b) w modyfikacji terminu realizacji uprawnień i obowiązków instrumentalnych (np. odraczanie terminu składania deklaracji podatkowych, odraczanie i przedłużanie terminów dokonania określonych czynności),
- 2) modyfikujące treść zobowiązania podatkowego:
 - a) w momencie powstania zobowiązania (np. zaniechanie ustalania zobowiązania podatkowego, kształtowanie wysokości zobowiązania podatkowego),
 - b) W momencie wygasania zobowiązania (np. zaniechanie poboru podatku, umorzenie zaległości podatkowych),
- 3) wymiar niektórych sankcji podatkowoprawnych,
- 4) uchylene lub zmiana ostatecznych decyzji podatkowych.

II Instytucje prawa procesowego

- 1) składające się na kierowanie przebiegiem postępowania podatkowego (np. nakładanie kar porządkowych w postępowaniu, decydowanie o kosztach postępowania),
- 2) związane z wykonaniem decyzji i postanowień podatkowych (np. wstrzymanie wykonania decyzji i postanowień podatkowych, niektóre formy zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych).

Mając na uwadze poczynione powyżej rozważania dotyczące dyskrecyjnej władzy organów administracji publicznej, jak również dającej się wyodrębnić we jej ramach kwalifikowanej formy władzy dyskrecyjnej, jaką jest uznanie administracyjnej, należy stwierdzić, że organy podatkowe, nakładając karę porządkową, działają w ramach uznania administracyjnego, ponieważ:

- 1) możliwość nałożenia kary porządkowej na enumeratywnie wymienione podmioty przewidziana została w akcie prawnym w randze ustawy, jakim jest ordynacja podatkowa (art. 262 o.p.),
- 2) kwestia nałożenia kary porządkowej na podmioty wynika z fakultatywnego działania organu podatkowego, na co wskazuje zawarte w przepisie sformułowanie „mogą zostać ukarani karą porządkową do...” (art. 262 § 1 o.p.), „(...) może ukarać karą porządkową osobę, która (...) (art. 262 § 1a o.p.) oraz „(...) nie wyklucza możliwości zastosowania (...) (art. 263 § 3 o.p.),
- 3) należy zauważyć, że ustawodawca nie podaje minimalnej kwoty kary porządkowej jaka może zostać nałożona na podmiot, a jedynie wskazuje możliwą kwotę maksymalną do nałożenia (art. 262 § 1 o.p.) pozostawiając tym samym do uznania

organu prowadzącego postępowanie podatkowe uwzględnienie wszelkich okoliczności faktycznych, które wystąpiły w sprawie, a które mogą w sposób ewidentny rzutować na wysokość nałożonej kary porządkowej,

- 4) kara porządkowa nakładana jest w formie aktu prawnego stanowiącego przejaw działalności organu podatkowego, jakim jest postanowienie (art. 262 § 5 o.p.),
- 5) kontrola w zakresie legalności działań w postępowaniu o nałożenie kary porządkowej możliwa jest zarówno w trybie administracyjnym (złożenie zażalenia), jak i w ewentualnym późniejszym postępowaniu sądowo-administracyjnym.

4.3. Organ podatkowy właściwy w sprawie nałożenia kary porządkowej

Administracja podatkowa stanowi część szeroko rozumianej administracji publicznej³⁶³. Obecnie przyjmuje się, że administrację publiczną w znaczeniu podmiotowym tworzą: organy państwa, organy samorządu terytorialnego oraz zakłady administracyjne oraz inne podmioty, które wykonują funkcje zlecone administracji publicznej. Starając się zdefiniować administrację publiczną, podkreśla się aspekt wielości podmiotów uczestniczących w realizacji zadań publicznych³⁶⁴. W ramach administracji podatkowej można wyróżnić³⁶⁵: organy podatkowe oraz urzędy (rozumiane jako zorganizowany zespół osób przydatny organowi administracyjnemu do pomocy w wykonywaniu jego funkcji³⁶⁶).

Pojęcie organu podatkowego, chociaż używane przez ustawodawcę w przepisach prawnych, nie doczekało się jednak definicji legalnej (w szczególności zredagowanej w ordynacji podatkowej). Jak stwierdza J. Łętowski: „Żaden organ administracji nie działa w próżni ani też nie funkcjonuje sam dla siebie. Każdy zajmuje pewne miejsce w całości systemu administrowania, każdy powołany jest w jakimś celu, ma określone zadania do wykonania oraz dysponuje konkretnymi obowiązkami i uprawnieniami”³⁶⁷. E. Ura wskazuje, że: „organem administracji w znaczeniu ścisłym jest prawnie wyodrębniona część aparatu administracyjnego, działająca w imieniu państwa lub samorządu, w ramach przyznanych kompetencji i upoważniona do stosowania określonych środków prawnych. W znaczeniu

³⁶³ Z. Ofiarski, *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, Warszawa 2013, s. 113.

³⁶⁴ A. Błaś, J. Boć, *Ustrój administracji publicznej*, [w:] E. J. Nowacka (red.), *Ustrój administracji publicznej*, Warszawa 2000, s. 14.

³⁶⁵ Tak: Z. Ofiarski, *Ogólne prawo podatkowe...*, *op. cit.*, s. 113.

³⁶⁶ A. Błaś, J. Boć, *Ustrój administracji publicznej*, *op. cit.*, s. 33.

³⁶⁷ J. Łętowski, *Prawo administracyjne. Zagadnienia podstawowe*, Warszawa 1990, s. 63.

szerszym jest to każdy podmiot wykonujący zadania publiczne”³⁶⁸. Zdaniem J. Bocia organ administracji publicznej to: „człowiek (lub grupa ludzi w przypadku organu kolegialnego): (1) znajdujący się w strukturze organizacyjnej państwa lub samorządu terytorialnego; (2) powołany w celu realizacji norm prawa administracyjnego, w sposób i ze skutkami właściwymi temu prawu; (3) działający w granicach przyznanych mu przez prawo kompetencji”³⁶⁹. Według J. Starościaka: „Uwzględniając wymienione elementy konstrukcyjne pojęcia organu administracyjnego: a) działanie w imieniu państwa, b) ustalone prawem kompetencje, c) wyodrębnienie organizacyjne, d) właściwe formy działania i e) określenie osób uprawnionych do działania w imieniu organu – należy stwierdzić, że organ administracyjny jest to wyodrębniona jednostka w organizacji państwowej, posiadająca ustalony prawem zakres organizowania stosunków społecznych oraz podejmująca to działanie za pośrednictwem określonych prawem osób i w swoistych dla niej formach prawnych”³⁷⁰. S. Piątek wskazuje na funkcjonalne podejście w skonstruowanej przez J. Starościaka definicji³⁷¹ i sam definiuje organ administracji jako: „osobę (lub kolegium) wyodrębnioną w strukturze organizacyjnej państwa, podporządkowaną bezpośrednio lub pośrednio przedstawicielskim organom władzy, realizującą przypisane jej prawem kompetencje polegające na działalności wykonawczo-zarządzającej w zakresie stanowienia i stosowania prawa”³⁷². Natomiast J. Filipek uznaje, że: „Organ administracyjny jest całością integralnie ze sobą połączonych elementów normatywnych porządku prawnego i elementów faktycznie istniejącej rzeczywistości”³⁷³.

Zgodnie z art. 5 § 2 pkt 3 k.p.a. można wyróżnić: organy administracji rządowej, organy jednostek samorządu terytorialnego oraz inne organy państwowe i inne podmioty, gdy są one z mocy prawa lub na podstawie porozumień powołane do załatwiania indywidualnych spraw administracyjnych w drodze decyzji administracyjnej. Należy mieć na uwadze, że definicja ta została zredagowana na potrzeby k.p.a. i zdaniem M. Wierzbowskiego i A. Wiktorowskiej „winna ona być traktowana raczej nie jako definicja ustawowa, lecz jako odesłanie, czyli wskazanie ustawodawcy, że przepisy dotyczące organów administracji państwowej stosuje się również do organów samorządu terytorialnego itp.”³⁷⁴. Mając jednak na uwadze art. 5 § 2 pkt

³⁶⁸ E. Ura, *Prawo administracyjne*, Warszawa 2015, s. 58.

³⁶⁹ J. Boć, *Pojęcie organu administracji publicznej* [w:] J. Boć (red.), *Prawo administracyjne*, Wrocław 2007, s. 130.

³⁷⁰ J. Starościak, *Prawo administracyjne*, Warszawa 1978, s. 55-56.

³⁷¹ S. Piątek, *Podmioty administrujące. Organ administracji państwowej*, [w:] Z. Rybicki (red.), S. Piątek (red.), *Zarys prawa administracyjnego i nauki administracji*, Warszawa 1984, s. 163.

³⁷² S. Piątek, *Podmioty administrujące. Organ administracji państwowej*, op. cit., s. 163-164.

³⁷³ J. Filipek, *Prawo administracyjne. Instytucje ogólne*, cz. I, Kraków 2005, s. 201.

³⁷⁴ M. Wierzbowski, A. Wiktorowska, *Podstawowe pojęcia teoretyczne w nauce prawa administracyjnego* [w:] J. Służewski (red.), *Polskie prawo administracyjne*, Warszawa 1995, s. 44.

3 k.p.a., można wyodrębnić: organy administracji publicznej w znaczeniu ustrojowym (wykonywanie funkcji administracji publicznej jest wyłącznym lub głównym zadaniem) oraz organy nienależące do systemu ustrojowego organów administracji publicznej³⁷⁵.

Organami administracji publicznej niewątpliwie są organy podatkowe. W art. 13 o.p. ustawodawca zdecydował się na wymienienie organów podatkowych stosownie do swojej właściwości, która będzie wynikała z przepisów prawa podatkowego³⁷⁶. Jak wskazuje A. Zalcewicz: „organ podatkowy, jako element wyspecjalizowanej struktury administracji publicznej, jest to podmiot prawny [osoba (organ monokratyczny) lub zespół osób (organ kolegialny)], reprezentujący związek publicznoprawny, mający na podstawie przepisów obowiązującego prawa kompetencje do podejmowania wiążących decyzji w sprawach podatkowych w celu realizacji norm prawa podatkowego w szczególności w zakresie wymierzania i poboru podatków”³⁷⁷.

W Polsce istnieją dwa piony organizacyjne organów podatkowych: państwowe organy podatkowe oraz samorządowe organy podatkowe³⁷⁸. Mając na uwadze katalog organów podatkowych wymieniony w art. 13 o.p., do państwowych organów podatkowych należy zaliczyć: naczelnika urzędu skarbowego, naczelnika urzędu celno-skarbowego, dyrektora izby administracji skarbowej, Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, ministra właściwego ds. finansów publicznych oraz Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, natomiast w ramach samorządowych organów podatkowych można wymienić: wójta, burmistrza (prezydenta), starostę, marszałka oraz samorządowe kolegia odwoławcze. Podział ten wynika z właściwości rzeczowej organów podatkowych w zakresie podatków stanowiących dochód budżetu skarbu państwa lub dochód budżetu jednostek samorządu terytorialnego.

Jak stwierdza J. Zimmermann: „Działanie organu w imieniu państwa i wyposażenie go w przymus państwowy oznacza z kolei jego przynależność do tzw. władzy wykonawczej i daje mu prawne powołanie do realizacji (stosowania) norm prawa administracyjnego (do sprawowania administracji publicznej) ze skutkami właściwymi temu prawu, co jest w istocie jedynym i najszerzej formułowanym jego zadaniem. (...) Organ administracji publicznej

³⁷⁵ T. Woś, *Organy administracji publicznej w znaczeniu ustrojowym i funkcjonalnym*, [w:] T. Woś (red.), *Postępowanie administracyjne*, Warszawa 2017, s. 160.

³⁷⁶ Przepisy prawa podatkowego rozumiane szeroko zgodnie z definicją legalną zawartą w art. 3 pkt 2 o.p.

³⁷⁷ A. Zalcewicz, *Organy podatkowe* [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2013, s. 29 – 30. Podobnie: L. Etel, *Organy podatkowe i ich właściwość*, [w:] L. Etel (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2005, s. 137; B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, W. Morawski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2006, s. 22; E. Kosakowski, *Wybrane zagadnienia ogólne prawa podatkowego i karnego skarbowego*, Warszawa 2006, s. 22; M. Staniszewski, *Postępowanie podatkowe. Kontrola podatkowa*, Warszawa 2011, s. 40.

³⁷⁸ A. Olesińska, *Polskie prawo podatkowe*, Toruń 2012, s. 30.

wykonuje bowiem powyższe działania w granicach przyznanych mu przez prawo kompetencji. Tą zasadniczą cechą organu administracji publicznej jest zatem kompetencja³⁷⁹. Pojęcie kompetencji łączy w sobie dwa podstawowe elementy, jakimi są zadania organu ustalone przez odpowiednie przepisy i odpowiadające tym zadaniom obowiązki i uprawnienia (upoważnienie do podejmowania określonych działań)³⁸⁰. W literaturze wskazuje się na możliwość wyodrębnienia kompetencji ogólnej (zdolność prawna organu administracyjnego do załatwienia spraw administracyjnych w danym układzie postępowania) oraz kompetencję szczególną (zdolność prawna organu administracyjnego do załatwienia konkretnej sprawy administracyjnej, w konkretnym układzie postępowania)³⁸¹.

Celem wprowadzenia określonego porządku³⁸² organy podatkowe realizują swoje kompetencje w ramach właściwości³⁸³:

- 1) instancyjnej (pozwala na wskazanie, który organ podatkowy ma kompetencje do rozpatrzenia i rozstrzygnięcia danej sprawy w I instancji, a który organ ma kompetencje do weryfikacji w zwykłym trybie postępowania podatkowego decyzji podjętej przez I instancję),
- 2) rzeczowej (zdolność organu do prowadzenia określonego rodzaju spraw podatkowych; ten rodzaj właściwości wyznacza zakres przedmiotowy organu oraz wskazuje, w czym imieniu on działa),
- 3) miejscowej (kompetencja do załatwiania spraw na określonym przez przepisy podatkowe obszarze danej jednostki podziału terytorialnego kraju).

Za M. Karlikowską można zdefiniować właściwość jako: „zespół przesłanek determinujących możliwości prawne podejmowania przez dany organ czynności procesowych w postępowaniu podatkowym”³⁸⁴. Należy zwrócić uwagę, że pojęcie właściwości instancyjnej może być stosowane przy konstruowaniu właściwości rzeczowej organów podatkowych, jak również jako odrębnej od właściwości rzeczowej instytucji prawnej określającej właściwość. Jak wskazuje B. Adamiak: „W pierwszym ujęciu właściwość instancyjna jest elementem właściwości rzeczowej organów administracji publicznej. W tym ujęciu właściwość rzeczowa

³⁷⁹ J. Zimmermann, *Aksjomaty administracji publicznej*, Warszawa 2022, s. 123.

³⁸⁰ J. Łętowski, *Prawo administracyjne. Zagadnienia podstawowe*, Warszawa 1990, s. 64.

³⁸¹ J. Jendrośka, *Z problematyki kompetencji proceduralnoprawnych organów administracyjnych*, [w:] A. Jaroszyński (red.), *Aktualne problemy administracji i prawa administracyjnego*, Warszawa 1987, s. 257.

³⁸² Z. Leoński, *Zarys prawa administracyjnego*, Warszawa 2006, s. 75.

³⁸³ M. Münnich, *Uczestnicy postępowania podatkowego*, [w:] P. Smoleń (red.), W. Wójtowicz (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2023, s. 136-137.

³⁸⁴ M. Karlikowska, *Właściwość organów podatkowych w świetle przepisów ordynacji podatkowej*, [w:] B. Brzeziński (red.), C. Kosikowski (red.), *Studia nad ordynacją podatkową*, Łódź-Toruń 1999, s. 185.

składa się z dwóch elementów: 1) właściwości resortowej, która wskazuje na pion organów administracji publicznej powołanych do rozpatrzenia i rozstrzygnięcia spraw określonego rodzaju, b) właściwości instancyjnej, określającej, który z organów danego pionu resortowego ze względu na zajmowany stopień w strukturze jest powołany do rozpatrywania i rozstrzygania danej kategorii spraw. (...) Drugim sposobem pojmowania właściwości instancyjnej jest ograniczenie jej do zakresu badania zdolności organów administracji publicznej do przeprowadzania weryfikacji decyzji na drodze postępowania administracyjnego (postępowania podatkowego)”³⁸⁵.

Zgodnie z art. 263 § 1 o.p.: „O nałożeniu kary porządkowej oraz o jej uchyleniu rozstrzyga organ podatkowy, przed którym toczy się postępowanie”. Jak orzekł NSA: „Norma ta ma zatem charakter porządkowy. Wszak jej celem jest określenie właściwości rzeczowej do podjęcia wskazanych w niej rozstrzygnięć”³⁸⁶.

W sposób oczywisty ważne jest ustalenie i przestrzeganie przez organy podatkowe właściwości instancyjnej, rzeczowej oraz miejscowej. Co do zasady organy podatkowe mają możliwość nakładania kar porządkowych. Należy jednak zwrócić uwagę, że w jednostkowych sytuacjach możliwość nałożenia kary porządkowej możliwa będzie jedynie przez organ odwoławczy. Wynikać to będzie z zakresu podmiotowego kary porządkowej, jakim jest możliwość ukarania uczestnika rozprawy za niewłaściwe zachowanie, które utrudnia jej przeprowadzenie (art. 262 § 3 pkt 2 o.p.). Należy więc stwierdzić, że w obecnym stanie prawnym przeprowadzenie rozprawy w ramach postępowania podatkowego możliwe jest jedynie przed organem odwoławczym, co rodzi możliwość nałożenia kary porządkowej w tej sytuacji jedynie przez organ odwoławczy. W pozostałych przypadkach organy podatkowe mogą realizować swoje kompetencje w zakresie nakładania kar porządkowych na zasadach ogólnych zawartych w ordynacji podatkowej.

4.4. Postępowanie w sprawie nałożenia kary porządkowej

³⁸⁵ B. Adamiak, *Właściwość instancyjna w postępowaniu podatkowym*, [w:] S. Pikulski, B. Brzeziński, M. Goettel, A. Biegalski, A. Goettel, D. Gibasiewicz, *Ius et lex. Księga jubileuszowa Profesora Andrzeja Kabata*, Olsztyn 2004, s. 23-24.

³⁸⁶ Wyrok NSA z dn. 16.10.2008 r., sygn. akt I FSK 1327/07, CBOSA.

Zgodnie z art. 262 § 5 o.p.: „Karę porządkową nakłada się w formie postanowienia, na które służy zażalenie”. Postanowienie stanowi indywidualny akt administracyjny o charakterze zewnętrznym, wydawany na podstawie powszechnie obowiązujących przepisów prawa³⁸⁷.

Postanowienie, od którego służy zażalenie lub skarga do sądu administracyjnego, doręcza się na piśmie³⁸⁸. Jak wskazuje M. Staniszewski: „Obowiązek załatwiania spraw w formie pisemnej obowiązuje w toku całego postępowania. Forma pisemna musi być zatem zachowana przy wydawaniu wszelkich postanowień. Nie zmienia to jednak faktu, że treść art. 218 Ordynacji podatkowej może sugerować, iż jedynie postanowienia wymienione w tym przepisie wymagają formy pisemnej. Byłoby to jednak wnioskowanie z przeciwności (*a contrario*)”³⁸⁹. Nawet jeżeli przepis szczególny dopuszczałby ustną formę ogłoszenia postanowienia, to i tak nie byłaby ona dopuszczalna w odniesieniu do postanowień, od których przysługuje zażalenie lub skarga do sądu administracyjnego³⁹⁰. Pogląd ten ma również swoje uzasadnienie w jednej z zasad postępowania podatkowego – zasadzie pisemności wyrażonej w art. 126 o.p.

Zdaniem W. Nykiela i W. Chróścielewskiego można wyróżnić trzy rodzaje postanowień: postanowienia ściśle procesowe (np. postanowienia w sprawie kosztów postępowania); postanowienia procesowe, mające wpływ na dalszy bieg postępowania (np. postanowienie o uchybieniu terminowi na wniesienie odwołania) oraz postanowienia wywierające skutek materialnoprawny (np. postanowienie wydane w toku współdziałania organów na podstawie art. 209 § 1 o.p.)³⁹¹. Zdaniem B. Brzezińskiego w o.p. można wyróżnić dwa rodzaje postanowień wydawanych przez organy podatkowe: postanowienia procesowe oraz postanowienia dotyczące istotny sprawy. S. Presnarowicz wskazuje natomiast na występowanie postanowień ściśle procesowych oraz postanowień *de iure* blokujących możliwość prowadzenia postępowania podatkowego³⁹². Postanowienia dotyczące istoty sprawy mogą być wydawane wówczas, gdy taką możliwość przewidują przepisy o.p, natomiast postanowienia procesowe dotyczą kwestii procesowych (nie rozstrzygają o istocie sprawy i nie

³⁸⁷ B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, W. Morawski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2006, s. 315.

³⁸⁸ Tak art. 218 o.p.

³⁸⁹ M. Staniszewski, *Ordynacja podatkowa dla studentów i praktyków*, Poznań 2002, s. 318.

³⁹⁰ M. Staniszewski, *Postępowanie podatkowe. Kontrola podatkowa*, Warszawa 2011, s. 193.

³⁹¹ W. Nykiel, W. Chróścielewski, *Postępowanie podatkowe*, [w:] K. Koperkiewicz-Mordel, W. Nykiel, W. Chróścielewski, *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 114.

³⁹² S. Presnarowicz, *Rozstrzygnięcia w jurysdykcyjnym postępowaniu podatkowym*, [w:] L. Etel (red.), *System prawa finansowego, t. III, Prawo daninowe*, Warszawa 2010, s. 779.

kończą postępowania w danej instancji)³⁹³. Innym wyróżnikiem wskazywanym w piśmiennictwie jest zwrócenie uwagi na przywoływaną w postanowieniu podstawę prawną. W postanowieniach dotyczących kwestii procesowych będą przywoływane jedynie przepisy postępowania podatkowego, natomiast w postanowieniach, które będą rozstrzygały o istocie sprawy, powinny zostać przywołane zarówno przepisy prawa materialnego, jak i procesowego³⁹⁴.

Postanowienie dotyczące nałożenia kary porządkowej na podmiot wskazany w art. 262 o.p. następuje w trakcie toczącego się postępowania podatkowego i stanowi postępowanie wypadkowe (incydentalna) w szczególności w jego toku, w sytuacji gdy organ w ramach przysługującego mu uznania administracyjnego uzna nałożenie kary porządkowej za celowe. Postanowienia w sprawie nałożenia kary porządkowej należy wobec powyższego zaliczyć do kategorii postanowień procesowych (konkretnie postanowień ściśle procesowych). Wskazuje się, że jest rozstrzygnięcie „co do istoty sprawy wypadkowej”³⁹⁵.

Brak zredagowanego w o.p. przepisu szczególnego stanowiącego o elementach obligatoryjnych postanowienia o nałożeniu kary porządkowej rodzi konieczność posiłkowania się przepisami ogólnymi dotyczącymi postanowień, jednak z oczywistym uwzględnieniem i dostosowaniem do specyfiki danego postanowienia. Zgodnie z art. 217 § 1 o.p. postanowienie powinno zawierać:

- 1) oznaczenie organu podatkowego,
- 2) datę jego wydania,
- 3) oznaczenie strony albo innych osób biorących udział w postępowaniu,
- 4) powołanie podstawy prawnej,
- 5) rozstrzygnięcie,
- 6) pouczenie, czy i w jakim trybie służy na nie zażalenie lub skarga do sądu administracyjnego,

³⁹³ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe*, Toruń 1999, s. 221.

³⁹⁴ J. Borkowski, B. Adamiak, *Komentarz do art. 217 o.p.*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2017, s. 1276.

³⁹⁵ I. Krawczyk, *Kara porządkowa za niezłożenie oświadczenia majątkowego*, „Prawo i Podatki” 2007, nr 11, s. 29.

7) podpis osoby upoważnionej, z podaniem jej imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego.

Zgodnie z art. 217 § 2 o.p.: „Postanowienie zawiera uzasadnienie faktyczne i prawne, jeżeli służy na nie zażalenie lub skarga do sądu administracyjnego oraz gdy wydane zostało na skutek zażalenia na postanowienie”. Jak wskazuje R. Kabas-Komorniczak: „Rozstrzygnięcie postanowienia stanowi konkretyzację normy, a uzasadnienie jest wytłumaczeniem tej konkretyzacji. Dopiero łącznie te dwa elementy pozwalają na wyciągnięcie wniosków co do słuszności zastosowania danej normy”³⁹⁶.

Wskazać należy również, że zgodnie z art. 219 o.p.: „Do postanowień stosuje się odpowiednio przepisy art. 208, 210 § 2a i § 3–5 oraz art. 211–215, a do postanowień, na które przysługuje zażalenie, oraz postanowień, o których mowa w art. 228 § 1, stosuje się również art. 240–249 oraz art. 252, z tym że zamiast decyzji, o których mowa w art. 243 § 3, art. 245 § 1 i art. 248 § 3, wydaje się postanowienie”.

Przytoczone powyżej przepisy mogą być stosowane: wprost lub z modyfikacjami wynikającymi z różnicy pomiędzy postanowieniem a decyzją lub mogą nie być stosowane w ogóle³⁹⁷. Przepisy zawarte w art. 219 o.p. stanowi przykład przepisów nazywanych przepisami odsyłającymi analogii prawa³⁹⁸. J. Nowacki wskazuje, że odpowiednie stosowanie przepisów prawa: „(...) polega na najnormalniejszym stosowaniu określonych przepisów do drugiego zakresu odniesienia, z tym jednak, że całkowicie nie mają zastosowania bądź też w pewnej części swej treści ulegają zmianie te spośród nich, które ze względu na treść swych postanowień są bezprzedmiotowe lub sprzeczne z przepisami normującymi już dane stosunki, do których mają być one zastosowane”³⁹⁹. W praktyce oznacza to, że do postanowień o nałożeniu kary porządkowej będą miały zastosowanie następujące przepisy:

- 1) art. 208 o.p. – umorzenie postępowania w sprawie kary porządkowej jako bezprzedmiotowego (§1) – jednak bez możliwości umorzenia postępowania na wnioszek strony zgodnie z § 2 z uwagi na specyfikę postępowania w sprawie nałożenia kary porządkowej (w zakresie wydania postanowienia o ewentualnym

³⁹⁶ R. Kabas-Komorniczak, *Komentarz do art. 217 o.p.*, [w:] W. Modzelewski (red.), *Komentarz do ordynacji podatkowej*, Warszawa 2003, s. 460.

³⁹⁷ B. Rodak, *Komentarz do art. 219 o.p.*, [w:] A. Mariański (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2023, s. 1011.

³⁹⁸ Tak: J. Wróblewski, *Przepisy odsyłające (1964)*, [w:] M. Zirk-Sadowski (red.), *Jerzy Wróblewski. Pisma wybrane*, Warszawa 2015, s. 272.

³⁹⁹ J. Nowacki, *Studia z teorii prawa*, Kraków 2003, s. 458-459.

uchyleniu kary porządkowej zastosowanie będą miały przepisy szczególnie dotyczące instytucji ukierunkowanych na uchylenie kary porządkowej - o czym szerzej w rozdz. 4.5. niniejszej pracy),

- 2) art. 210 § 2a o.p. – postanowienie nakłada na ukaranego obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, co rodzi konieczność zawarcia w postanowieniu pouczenia o odpowiedzialności karnej za usunięcie, ukrycie, zbycie, darowanie, zniszczenie, rzeczywiste lub pozorne obciążenie albo uszkodzenie składników majątku strony, mające na celu udaremnienie zabezpieczenia lub egzekucji obowiązku wynikającego z tego postanowienia,
- 3) art. 210 § 3 o.p. - przepisy prawa podatkowego mogą określać także inne składniki, które powinno zawierać postanowienie,
- 4) art. 210 § 4 o.p. – wskazanie elementów uzasadnienia zawartego w postanowieniu - Uzasadnienie faktyczne decyzji zawiera w szczególności wskazanie faktów, które organ uznał za udowodnione, dowodów, którym dał wiarę, oraz przyczyn, dla których innym dowodom odmówił wiarygodności, uzasadnienie prawne zaś zawiera wyjaśnienie podstawy prawnej decyzji z przytoczeniem przepisów prawa,
- 5) art. 210 § 5 o.p. – możliwość odstąpienia od uzasadnienia, gdy uwzględnia ona w całości żądanie strony. Przepis ten nie będzie miał zastosowania w postanowieniu o nałożeniu kary porządkowej, nie zaktualizuje się również w ramach rozpoczęcia przez ukaranego postępowania ukierunkowanego na uchylenie kary porządkowej, ponieważ zgodnie z art. 210 § 5 zd. 2 o.p. nie dotyczy to decyzji wydanej na skutek odwołania (w przedmiotowym mając na uwadze odpowiednie stosowanie przepisów – zażalenia),
- 6) art. 211 o.p. - postanowienie doręcza się ukaranemu na piśmie,
- 7) art. 212 o.p. - organ podatkowy, który wydał postanowienie, jest nim związany od chwili jego doręczenia. Zgodnie z art. 212 zd. 2 o.p.: „Decyzje, o których mowa w art. 67d, wiążą organ podatkowy od chwili ich wydania”. W związku z tym, że regulacja art. 67d o.p. nie dotyczy na żadnym polu nałożenia kary porządkowej – nie będzie miało to zdanie zastosowania w przedmiotowej kwestii, a więc organ będzie związany postanowieniem o nałożeniu (uchyleniu) kary porządkowej od chwili jego doręczenia,
- 8) art. 213 o.p. – uzupełnienia postanowienia co do rozstrzygnięcia lub co do prawa zażalenia lub złożenia wniosku o uchylenie nałożonej kary porządkowej (§ 1) albo

sprostowanie zawartego w postanowieniu rozstrzygnięcia lub pouczenia (§ 1). Organ podatkowy może z urzędu, w każdym czasie, uzupełnić albo sprostować postanowienie we wskazanym zakresie (§ 2). Uzupełnienie lub sprostowanie następuje w drodze postanowienia (§ 3). W przypadku wydania postanowienia o uzupełnieniu lub sprostowaniu decyzji termin do wniesienia zażalenia lub złożenia wniosku o uchylenie kary porządkowej biegnie od dnia doręczenia tego postanowienia (§ 4). Odmowa uzupełnienia lub sprostowania postanowienia następuje w drodze postanowienia, na które służy zażalenie. Przepis § 4 stosuje się odpowiednio (§ 5),

- 9) art. 214 o.p. - nie może szkodzić ukaranemu błędne pouczenie w postanowieniu co do prawa złożenia zażalenia, wniosku o uchylenie kary porządkowej albo brak takiego pouczenia,
- 10) art. 215 o.p. - organ podatkowy może, z urzędu lub na żądanie strony, sprostować w drodze postanowienia błędy rachunkowe oraz inne oczywiste omyłki w wydanym przez ten organ postanowieniu,
- 11) art. 240 – 246 o.p. – mając na uwadze, że na postanowienie o nałożeniu kary porządkowej przysługuje zażalenie – w takiej sytuacji zgodnie z art. 219 o.p. będą miały również zastosowanie przepisy o możliwości zastosowania nadzwyczajnego trybu, jakim jest wznowienie postępowania,
- 12) art. 247 - art. 252 o.p. - mając na uwadze, że na postanowienie o nałożeniu kary porządkowej przysługuje zażalenie – w takiej sytuacji zgodnie z art. 219 o.p. będą miały również zastosowanie przepisy o możliwości zastosowania nadzwyczajnego trybu, jakim jest stwierdzenie nieważności postanowienia.

Mając na uwadze powyższe regulacje ogólne, należy wskazać, że postanowienie o nałożeniu kary porządkowej powinno zawierać:

- 1) oznaczenie organu podatkowego, przed którym prowadzone jest postępowanie,
- 2) datę wydania postanowienia o nałożeniu kary porządkowej,
- 3) oznaczenie podmiotu, na który kara porządkowa jest nakładana (mając na uwadze katalog zamknięty podmiotów, na które można karę porządkową nałożyć),
- 4) powołanie podstawy prawnej (wydaje się, że niezbędnym minimum, które powinno się pojawić w przywołaniu podstawy prawnej przez organ podatkowy, jest:

- a) każdorazowe dostosowanie jednostki redakcyjnej stanowiącej podstawę prawną względem okoliczności faktycznych sprawy uzasadniających nałożenie kary porządkowej, które zawarte są w art. 262 § 1 i § 3,
 - b) wskazanie na możliwość wydania rozstrzygnięcia przez organ podatkowy w formie postanowienia tj. art. 262 § 5 o.p. w związku z ogólnym przepisem stanowiącym o elementach koniecznych postanowienia tj. art. 217 o.p.),
 - c) wskazanie na właściwość organu podatkowego do wydania przedmiotowego postanowienia t.j. art. 263 § 1 o.p.
- 5) rozstrzygnięcie dotyczące nałożenia kary porządkowej,
- 6) uzasadnienie faktyczne i prawne,
- 7) pouczenie o:
- a) terminie 7 dni od dnia doręczenia postanowienia na dokonania zapłaty kary porządkowej, o możliwych sposobach jej uiszczenia,
 - b) możliwości złożenia zażalenia na postanowienie (zgodnie z art. 262 § 5 o.p.) – wskazując jednocześnie do kogo należy przedmiotowe zażalenie kierować, jakie powinny być jego elementy i w jakim terminie należy je złożyć,
 - c) możliwości złożenia wniosku celem usprawiedliwienia niestawienia lub niewykonanie innych obowiązków, o których mowa w art. 262 § 1 o.p.,
 - d) odpowiedzialności karnej na podstawie art. 300 § 2 Kodeksu karnego⁴⁰⁰ w zw. z art. 210 § 2a o.p. w zw. z art. 219 o.p.: kto, w celu udaremnienia wykonania orzeczenia sądu lub innego organu państwowego, udaremnia lub uszczupla zaspokojenie swojego wierzyciela przez to, że usuwa, ukrywa, zbywa, darowuje, niszczy, rzeczywiście lub pozornie obciąża albo uszkadza składniki swojego majątku zajęte lub zagrożone zajęciem, bądź usuwa znaki zajęcia, podlega karze pozbawienia wolności od 3 miesięcy do lat 5.
- 8) podpis osoby upoważnionej, z podaniem jej imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego.

Zapłata nałożonej przez organ podatkowy kary porządkowej powinna nastąpić w terminie 7 dni od dnia prawidłowego doręczenia postanowienia (tak art. 262 § 5a o.p.). Doręczenie powinno nastąpić na adres korespondencyjny podmiotu, na którego została nałożona kara porządkowa. W sposób niebudzący wątpliwości prawidłowość doręczeń

⁴⁰⁰ Ustawa z dn. z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny (tekst jedn. Dz. U. z 2023 r. poz. 289 ze zm.).

przedmiotowych postanowień będzie oceniana przez pryzmat przepisów o.p. stanowiących o doręczeniach tj. art. 148 o.p. i następne.

Zapłata powinna nastąpić w formach dopuszczalnych w o.p., tj. w formie gotówkowej lub bezgotówkowej (pocztowym poleceniem przelewu bądź przelewem internetowym).

4.5. Miarkowanie kary porządkowej

Wysokość kary porządkowej ustalana jest w ramach uznania administracyjnego. „(...) nie uzależnia przy tym jej wymiaru od jakichkolwiek przesłanek. Nie ulega jednak wątpliwości, że organy podatkowe w ramach uznania administracyjnego powinny mieć na uwadze ogólne zasady postępowania administracyjnego, w tym zasadę działania w oparciu o przepisy prawa”⁴⁰¹. Kara porządkowa powinna być taka, aby w świetle wszystkich okoliczności sprawy można było uznać ją za sprawiedliwą, a jej przedział stanowi odzwierciedlenie skali uchybień, które mogą mieć różny ciężar gatunkowy⁴⁰². Jak orzekł NSA: „Urzeczywistnianie zasady miarkowania kary porządkowej, nie może jednak prowadzić do nakładania na organ podatkowy, prowadzenia odrębnego postępowania wyjaśniającego odnośnie sytuacji finansowej, czy materialnej osoby podlegającej ukaraniu”⁴⁰³. Przykładem zastosowanego sposobu miarkowania może być dokonanie orzeczenia wysokości kary porządkowej w oparciu o rodzaj przewinień przypisanych przez organ skarżącemu⁴⁰⁴. W tym znaczeniu „miarkowanie” należy utożsamiać z dostosowaniem wysokości kary porządkowej do sytuacji faktycznej w sprawie⁴⁰⁵.

Uznaniowość organów w zakresie nałożenia kary porządkowej nie może oznaczać dowolności w jej nakładaniu, jak i w decydowaniu o jej wysokości. Nie wystarczy bowiem samo powołanie i zacytowanie przepisu przez organy podatkowe⁴⁰⁶. Jak orzekł NSA: „Obowiązek uzasadnienia wymiaru kary porządkowej wypływa z zasady zaufania do organów podatkowych (art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej) czy też informacji (art. 124 Ordynacji podatkowej). Strona ukarana musi mieć zagwarantowaną możliwość poznania całokształtu

⁴⁰¹ Wyrok WSA we Wrocławiu z dn. 3.12.2009 r., sygn. akt I SA/Wr 1568/09, CBOSA.

⁴⁰² Wyrok WSA w Bydgoszczy z dn. 11.05.2021 r., sygn. akt I SA/Bd 141/21, CBOSA; również: Wyrok NSA z dn. 3.03.2020 r., sygn. akt II FSK 920/18, CBOSA.

⁴⁰³ Wyrok NSA z dn. 10.05.2023 r., sygn. akt III FSK 2085/21, CBOSA.

⁴⁰⁴ Wyrok NSA z dn. 9.11.2021 r., sygn. akt III FSK 4019/21, CBOSA.

⁴⁰⁵ M. Kwietko-Bębnowski, *Ordynacja podatkowa. 426 wyjaśnień i interpretacji*, Warszawa 2016, s. 814.

⁴⁰⁶ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dn. 16.03.2017 r., sygn. akt I FSK 1735/15, CBOSA.

okoliczności prawnych i faktycznych, jakimi kierował się organ podatkowy, wydając postanowienie o jej ukaraniu. W innym bowiem przypadku możliwość kwestionowania wysokości nałożonej kary pieniężnej byłaby jedynie iluzoryczna, a działanie organu sprowadzałoby się do niekontrolowanej dowolności⁴⁰⁷. Z postanowienia ukarany powinien uzyskać pełną, wszechstronną, zgodnie z prawem umotywowaną informację o swojej sytuacji w odniesieniu zarówno do prawa materialnego i prawa procesowego⁴⁰⁸.

Zdaniem B. Dautera: „Każda z przesłanek dopuszczających wymierzenie kary porządkowej może być samoistną podstawą prawną orzeczenia kary. Mogą również kumulatywnie stanowić podstawę wymiaru tej kary. Niedopuszczalne jest natomiast orzeczenie wobec tej samej osoby kilku kar porządkowych w przypadku zbiegu przesłanek określonych w art. 262 § 1 pkt 1-3”⁴⁰⁹. Zgodzić się należy, że każda z przesłanek może być samoistną podstawą prawną orzeczenia kary, jednak nie jest zrozumiałe stanowisko, w myśl którego podmiot może mnogości dopuścić się naruszeń wskazanych w art. 262 § 1 -3 o.p. przy czym i tak maksymalnie nałożona może być na niego kwota wskazana w art. 262 § 1 pkt 1 o.p. Moim zdaniem każda z tych przesłanek stanowi samoistną podstawę do wydania postanowienia o nałożeniu kary porządkowej i za każdą z nich może zostać nałożona maksymalna kwota wskazana w art. 262 § 1 pkt 1 o.p. (oczywiście przy uwzględnieniu wszelki okoliczności sprawy, dokonania miarkowania). W sytuacji hipotetycznej może być więc tak, że podmiot otrzyma np. dwa postanowienia o nałożeniu kary porządkowej za dopuszczenie się dwóch naruszeń i za każde w ramach uznania administracyjnego organ podatkowy nałoży maksymalną kwotę kary porządkowej. Inne podejście zachęcałoby podmioty do dokonywania naruszeń mając na względzie, że wysokość kary porządkowej i tak nie wzrośnie, co nie byłoby logicznie uzasadnione, ani nie przyniosłoby zamierzonego przez karę porządkową celu dyscyplinującego uczestników postępowania. Analizując taką sytuację, można zadać również pytanie: czy organ podatkowy uprawniony jest do wielokrotnego wydawania postanowienia o nałożeniu na podmiot kary porządkowej, w sytuacji gdy wcześniej nałożona kara porządkowa nie znajduje u danego podmiotu posłuchu? W mojej ocenie obecnie obowiązujące przepisy dotyczące kary porządkowej nie zawierają przeszkody w tym zakresie, jednak powinno się pamiętać o zachowaniu proporcji 1 do 1 (zasada 1:1), tj. za niewykonanie jednego wezwania nakładana jest w drodze postanowienia jedna kara porządkowa, a w sytuacji gdy nie wywołuje to

⁴⁰⁷ Wyrok NSA z dn. 16.03.2017 r., sygn. akt I FSK 1735/15, CBOSA.

⁴⁰⁸ S. Presnarowicz, *Rozstrzygnięcia w jurysdykcyjnym postępowaniu podatkowym*, op. cit., s. 778.

⁴⁰⁹ B. Dauter, *Komentarz do art. 262 o.p.*, [w:] S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2015, s. 1080.

zamierzonego skutku, wówczas organ może ponowić wezwania z zaktualizowaną ponowną możliwością nałożenia kary porządkowej za każdym razem, oczywiście w pouczeniu, informując o możliwości nałożenia kary porządkowej. Przy opuszczeniu miejsc dokonywania czynności bez zgody organu w sposób jasny zasada 1:1 będzie miała marginalne zastosowanie, gdyż podmiot raz może opuścić miejsce dokonywania czynności bez zgody organu, bowiem z założenia nie będzie planował na nie powrócić. Jeżeli jednak powrócił i ponownie opuściłby miejsce przeprowadzenia czynności bez zgody organu podatkowego, nie ma przeszkód do ponownego ukarania karą porządkową. Jest to o tyle usprawiedliwione, o ile cel dyscyplinowania podmiotów ma być zrealizowany, dokonywanie dalszych czynności nie będzie już zakłócanie, a organ podatkowy uzyska posłuch wśród uczestników danej czynności.

4.6. Obciążenie dodatkowymi kosztami postępowania podatkowego a kara porządkowa

Zgodnie z podstawową zasadą wyrażoną przez ustawodawcę w art. 264 o.p. - jeżeli dalsze przepisy nie stanowią inaczej, koszty postępowania przed organami podatkowymi ponosi Skarb Państwa, województwo, powiat lub gmina. Wyjątki od tej zasady zostały opisane w art. 267 oraz art. 268 o.p. O ile w art. 267 § 1 o.p. wskazano w sposób enumeratywny koszty, które obciążają stronę w postępowaniu podatkowym ustalając w pewnym zakresie stan pewności w zakresie obciążenia finansowego strony, o tyle w art. 268 o.p. ustawodawca wprost odnosi się do regulacji art. 262 o.p. dotyczącego kary porządkowej, na co należy zwrócić uwagę z punktu tematyki niniejszej pracy.

Zgodnie z art. 268 § 1 o.p.: „Osobę, która przez niewykonanie obowiązków, o których mowa w art. 262 § 1, spowodowała dodatkowe koszty postępowania, można obciążyć tymi kosztami”. Zauważyć przy tym należy, że z treści przedmiotowego artykułu poprzez zawarte w nim odesłanie należy uznać, że dodatkowe koszty postępowania mogą obciążyć stronę, pełnomocnika strony, świadka lub biegłego.

Organ podatkowy nie jest jednak zobowiązany do obciążenia tych podmiotów kosztami. Pozostaje to w zakresie uznania administracyjnego, na co wskazuje użycie w analizowanym przepisie sformułowania „można obciążyć”. Niemniej wskazane jest, aby każdorazowo w sprawach, w których wystąpiły okoliczności z art. 262 § 1 o.p., organy podatkowe rozpatrzyły również ewentualną zasadność w zakresie obciążenia strony, pełnomocnika strony,

świadka lub biegłego dodatkowymi kosztami postępowania. Prawidłowo wskazuje się, że obciążenie dodatkowymi kosztami możliwe jest, jeżeli zaistniały dwie przesłanki: osoba nie wykonała obowiązków oraz jednocześnie postanowienie o nałożeniu kary porządkowej nie zostało uchylone⁴¹⁰. Wynika z tego, że samo nałożenie kary porządkowej nie jest niezbędne do obciążenia osoby dodatkowymi kosztami postępowania podatkowego (a jedynie wystąpienie okoliczności z art. 262 § 1 o.p.), a więc ukaranie karą porządkową nie wpływa bezpośrednio na zastosowanie regulacji z art. 268 § 1 o.p. Jednak w sytuacji, gdy ewentualnie nałożona na podstawie art. 262 § 1 o.p. kara porządkowa zostanie uchylona, wówczas odpada również przesłanka do obciążenia osoby dodatkowymi kosztami postępowania. Dodatkowo zgodnie z art. 268 § 2 o.p.: „Jeżeli dodatkowe koszty spowodowało kilka osób, odpowiadają one solidarnie”. Artykuł ten wprowadza możliwą odpowiedzialność solidarną w zakresie obciążenia dodatkowymi kosztami postępowania.

Ustawodawca przewidział, że obciążenie podmiotu dodatkowymi kosztami postępowania następuje w formie postanowienia. Jednocześnie pozostawiono możliwość, aby wnieść przeciwko temu postanowieniu środek zaskarżenia – zażalenie (tak: art. 268 § 3 o.p.).

4.7. Instytucje prawne ukierunkowane na uchylenie kary porządkowej

4.7.1. Uwagi wprowadzające

Ustawodawca przewidział dwie odrębne instytucje, które stanowią środki o charakterze odwoławczym⁴¹¹, ukierunkowane na uchylenie nałożonej przez organ podatkowy kary porządkowej, tj.:

- 1) tryb zażaleniowy (art. 262 § 5 o.p.)
- 2) wniosek o uchylenie kary porządkowej (art. 262 § 6 o.p.).

⁴¹⁰ R. Dowgier, *Koszty postępowania podatkowego*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2010, nr 5, s. 26.

⁴¹¹ Użycie sformułowania „o charakterze odwoławczym” ma na celu podkreślenie, że nie jest to *stricte* odwołanie, lecz przewidziane przez ustawodawcę środki dają możliwość ukaranemu (podobnie jak odwołanie) zakwestionowanie stanowiska organu podatkowego – w tym przypadku w zakresie nałożenia kary porządkowej i ukierunkowane są na uchylenie postanowienia.

W literaturze pojawia się również określenie: „administracyjne tryby wzruszenia nałożonej kary porządkowej”⁴¹². Zgodnie z wyrokiem WSA w Szczecinie: „Oba te tryby są odrębne i niezależne od siebie, zwłaszcza że w obu odmienny jest tryb procesowania, jak i przesłanki, które podlegają badaniu. W konsekwencji, mimo że u ich podstaw spoczywa ta sama okoliczność prawna (podjęcie orzeczenia o ukaraniu karą porządkową), toczą się one w istocie niezależnie od siebie. Każdy z przysługujących środków prawnych rodzi odmienne skutki”⁴¹³. Obie instytucje zależą od różnych przesłanek, zażalenie bowiem przysługuje w sytuacji, gdy ukarany neguje istnienie przesłanek do nałożenia kary porządkowej, natomiast wnioski o uchylenie jest aktualny, gdy ukarany nie podważa przesłanek zastosowania środków przymusu, lecz podnosi okoliczności usprawiedliwiające powstanie okoliczności stanowiących podstawę decyzji organów podatkowych o ukaraniu⁴¹⁴. W momencie złożenia przez podmiot podania bez skonkretyzowania, czy złożone zostaje zażalenie, czy wniosek o uchylenie kary porządkowej, zadaniem organu podatkowego jest zbadanie treści zarzutów i wniosków zawartych w tym piśmie, aby stwierdzić, z której instytucji składający podanie pragnie skorzystać w toczącym się postępowaniu⁴¹⁵.

4.7.2. Zażalenie na postanowienie nakładające karę porządkową

Poprzez tryb zażaleniowy realizuje się zasada dwuinstancyjności wyrażona w art. 78 Konstytucji RP: „Każda ze stron ma prawo do zaskarżenia orzeczeń i decyzji wydanych w pierwszej instancji. Wyjątki od tej zasady oraz tryb zaskarzania określa ustawa”. Należy stwierdzić, że zgodnie z tą zasadą każda sprawa rozpoznana i rozstrzygnięta decyzją organu pierwszej instancji podlega w wyniku wniesienia odwołania ponownemu rozpoznaniu i rozstrzygnięciu przez organ drugiej instancji. Na sprawę w zakresie nałożenia kary porządkowej w znaczeniu materialnym składają się elementy podmiotowe i przedmiotowe. Tożsamość elementów podmiotowych to tożsamość podmiotu będącego adresatem praw lub obowiązków, a tożsamość przedmiotowa to tożsamość treści tych praw i obowiązków oraz ich podstawy prawnej i faktycznej⁴¹⁶. Warto również zaznaczyć, że art. 78 Konstytucji RP nie

⁴¹² Materiały szkoleniowe 62/2023, Kara porządkowa nakładana na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej w orzecznictwie sądów administracyjnych, Biuro Orzecznictwa NSA, Warszawa 2023, s. 101.

⁴¹³ Wyrok WSA w Szczecinie z dn. 25.06.2014 r., sygn. akt I SA/Sz 210/14, CBOSA.

⁴¹⁴ Wyrok NSA oz. Kraków z dn. 6.03.2002 r., sygn. akt I SA/Łd 344/00, CBOSA.

⁴¹⁵ *Ibidem*.

⁴¹⁶ Podobnie: wyrok NSA z dn. 26.02.2020 r., sygn. akt II OSK 983/18, CBOSA.

wymaga bezwzględnie, aby każdy środek prawny służący zaskarżeniu decyzji miał charakter dewolutywny⁴¹⁷. W praktyce może wystąpić sytuacja, że organ podatkowy, w odniesieniu do którego ustawodawca nie przewiduje organu wyższej instancji (np. Szef KAS czy organy odwoławcze zgodnie z art. 13 o.p.) nałoży na podmiot karę porządkową. Twierdzenie, że art. 78 Konstytucji RP odnosi się jedynie do sytuacji, gdy sprawa przenoszona jest do rozparzania przed organ wyższej instancji (zgodnie z zasadą dewolutywności), rodziłoby konsekwencje prawne polegające na każdorazowym naruszeniu art. 78 Konstytucji RP. Wobec tego stanowisko, zgodnie z którym nie każdy środek prawny służący zaskarżeniu decyzji musi mieć charakter dewolutywny należy uznać za prawidłowe.

Zażalenie stanowi środek prawny służący kwestionowaniu postanowień wydanych przez organy w toku postępowania podatkowego (o ile ordynacja przewiduje możliwość złożenia zażalenia)⁴¹⁸. Zgodnie bowiem z art. 236 § 1 o.p. na wydane w toku postępowania postanowienie służy zażalenie, gdy ustawa tak stanowi.

Ustawodawca w rozdziale 16 o.p. (rozdział regulujący kwestie zażeń) nie przewiduje wprost (np. jakie elementy powinny być zawarte w zażaleniu), jednak zgodnie z art. 239 o.p. w sprawach nieuregulowanych w rozdziale 16 o.p. mają odpowiednie zastosowanie przepisy dotyczące odwołań. Mając to na uwadze, należy poczynić kilka uwag dotyczących postępowania zażaleniowego w sprawie nałożenia kary porządkowej:

- 1) istnieje możliwość złożenia zażalenia tylko do jednej instancji (art. 220 § 1 o.p. w zw. z art. 239 o.p.),
- 2) organem właściwym do rozpatrzenia zażalenia na postanowienie o nałożeniu kary porządkowej jest organ wyższego stopnia względem organu podatkowego, który wydał zaskarżone postanowienie (art. 220 § 2 o.p. w zw. z art. 239 o.p.),
- 3) właściwym do rozpatrzenia zażalenia od postanowienia naczelnika urzędu celno-skarbowego jest dyrektor izby administracji skarbowej właściwy ze względu na siedzibę naczelnika urzędu celno-skarbowego, który wydał decyzję (art. 220 § 3 o.p. w zw. z art. 239 o.p.),
- 4) w przypadku wydania postanowienia o nałożeniu kary porządkowej przez rozpatrującego sprawę w pierwszej instancji Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, dyrektora izby administracji skarbowej lub przez samorządowe

⁴¹⁷ Wyrok NSA z dn. 31.01.2012 r., sygn. akt II GSK 1530/10, CBOSA.

⁴¹⁸ D. Drabik, *Postępowanie odwoławcze od decyzji urzędów skarbowych. Skargi, zażenia, odwołania*, Warszawa 2006, s. 65.

kolegium odwoławcze, wówczas zażalenie na postanowienie rozpatruje ten sam organ podatkowy, stosując odpowiednio przepisy o postępowaniu odwoławczym (art. 221 § 1 o.p. w zw. z art. 239 o.p.), jak również zasadę tę stosuje się odpowiednio względem dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (art. 221 § 2 o.p. w zw. z art. 239 o.p.),

- 5) zażalenie na postanowienie organu podatkowego powinno zawierać zarzuty przeciw postanowieniu, określać istotę i zakres żądania będącego przedmiotem zażalenia oraz wskazywać dowody uzasadniające to żądanie (art. 222 o.p. w zw. z art. 239 o.p.),
- 6) zażalenie wnosi się do właściwego organu odwoławczego za pośrednictwem organu podatkowego, który wydał postanowienie (art. 223 § 1 o.p. w zw. z art. 239 o.p.), pamiętać jednak należy, że przepisy o zażaleniu regulują termin na dokonanie tej czynności – zgodnie z art. 236 § 2 o.p. zażalenie wnosi się w terminie 7 dni od dnia doręczenia: postanowienia stronie lub zawiadomienia, o którym mowa w art. 103 § 1 o.p.,
- 7) organ podatkowy, który wydał postanowienie, może uznać, że zażalenie wniesione przez stronę zasługuje na uwzględnienie w całości (należy mieć na uwadze, że nie stosuje się tego przepisu w sytuacji, gdy uwzględniłby jedynie w części, bowiem ustawodawca wprost stanowi o tym, że uwzględnienie musi być w całości). Stanowi to tzw. instytucję samokontroli organu podatkowego. Jeżeli organ podatkowy uwzględnia zażalenie w całości, wówczas może wydać nowe postanowienie, którym uchyli lub zmieni zaskarżone postanowienie (art. 226 § 1 o.p. w zw. z art. 239 o.p.). Podkreślenia w tym miejscu wymaga fakt, że uchylenie postanowienia o nałożeniu kary porządkowej również następuje w formie postanowienia,
- 8) od ewentualnego nowego wydanego postanowienia również przysługuje podmiotowi możliwość złożenia zażalenia (art. 226 § 2 o.p. w zw. z art. 239 o.p.),
- 9) organ podatkowy, do którego wpłynęło zażalenie, przekazuje je wraz z aktami sprawy organowi wyższego stopnia bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 14 dni od dnia otrzymania zażalenia, chyba że w tym terminie uchyli postanowienie o nałożeniu kary porządkowej lub wyda nowe postanowienie w ramach tzw. samokontroli (art. 227 § 1 o.p. w zw. z art. 239 o.p.),
- 10) organ podatkowy, przekazując sprawę organowi wyższego stopnia, jest obowiązany ustosunkować się do przedstawionych zarzutów i poinformować stronę o sposobie ustosunkowania się do nich (art. 227 § 2 o.p. w zw. z art. 239 o.p.),

- 11) organ wyższego stopnia stwierdza w formie postanowienia: niedopuszczalność zażalenia; uchybienie terminowi do wniesienia zażalenia; pozostawienie zażalenia bez rozpatrzenia, jeżeli nie spełnia warunków wynikających z art. 222 o.p. (art. 228 § 1 o.p. w zw. z art. 239 o.p.). Postanowienia te są ostateczne (art. 228 § 2 o.p. w zw. z art. 239 o.p.),
- 12) organ wyższego stopnia może przeprowadzić, na żądanie strony lub z urzędu, dodatkowe postępowanie w celu uzupełnienia dowodów i materiałów w sprawie albo zlecić przeprowadzenie tego postępowania organowi, który wydał postanowienie (art. 229 o.p. w zw. z art. 239 o.p.),
- 13) podmiot ukarany może cofnąć złożone zażalenie (art. 232 § 1 o.p. w zw. z art. 239 o.p.), chyba, że zachodzi prawdopodobieństwo pozostawienia w mocy postanowienia wydanej z naruszeniem przepisów, które uzasadnia jej uchylenie lub zmianę (art. 232 § 2 o.p. w zw. z art. 239 o.p.),
- 14) rozstrzygnięcia, które mogą zapaść przed organem wyższego stopnia rozpatrującym zażalenie:
 - a) utrzymanie w mocy postanowienia organu pierwszej instancji albo
 - b) uchylenie postanowienia organu pierwszej instancji:
 - aa) w całości lub w części – i w tym zakresie orzeczenie co do istoty sprawy lub
 - bb) uchylenie postanowienia i umorzenie postępowanie w sprawie, w całości i sprawę przekazuje do rozpatrzenia właściwemu organowi pierwszej instancji, jeżeli postanowienie te zostało wydane z naruszeniem przepisów o właściwości, albo
 - c) umorzenie postępowania zażaleniowego (art. 233 § 1 o.p. w zw. z art. 239 o.p.),
- 15) organ wyższego stopnia może uchylić w całości postanowienie organu pierwszej instancji i przekazać sprawę do ponownego rozpatrzenia przez ten organ, jeżeli rozstrzygnięcie sprawy wymaga uprzedniego przeprowadzenia postępowania dowodowego w całości lub w znacznej części. Przekazując sprawę, organ wyższego stopnia wskazuje okoliczności faktyczne, które należy zbadać przy ponownym rozpatrzeniu sprawy (art. 233 § 2 O.p. w zw. z art. 239 O.p.),
- 16) samorządowe kolegium odwoławcze, uwzględniając zażalenie, ogranicza się do uchylenia zaskarżonego postanowienia (art. 233 § 3 zd. 2 O.p. w zw. z art. 239 O.p.). Wskazać należy, że samorządowe kolegium odwoławcze nie ma kompetencji do wydania postanowienia uchylającego i rozstrzygającego sprawę co do istoty, gdyż postanowienie o nałożeniu kary porządkowej wydawane jest w ramach uznania

- administracyjnego, a w tym przypadku ustawodawca wprost uniemożliwił takie działanie samorządowego kolegium odwoławczego zgodnie z art. 233 § 3 zd. 1 o.p.,
- 17) organ wyższego stopnia nie może wydać postanowienia na niekorzyść strony skarżącej postanowienie, chyba że zaskarżone postanowienie rażąco narusza prawo lub interes publiczny (art. 234 o.p. w zw. z art. 239 o.p.),
- 18) organ wyższego stopnia zwraca akta sprawy organowi pierwszej instancji nie wcześniej niż po upływie terminu do wniesienia skargi do sądu administracyjnego (art. 234a o.p. w zw. z art. 239 o.p.),
- 19) należy również zwrócić uwagę, że w sprawach nieuregulowanych będą miały zastosowanie przepisy o postępowaniu przed organami pierwszej instancji (art. 235 o.p. w zw. z art. 239 o.p.).

Zgodnie z art. 239a w zw. z art. 239j o.p. wniesienie zażalenia wstrzymuje wykonanie postanowienia (suspensywność).

4.7.3. Wniosek o uchylenie kary porządkowej

Artykuł 262 § 6 o.p. stanowi o możliwości uchylenia postanowienia o nałożeniu kary porządkowej. Zgodnie z przepisem zawartym w tym artykule: „Organ podatkowy, który nałożył karę porządkową, może, na wniosek ukaranego, złożony w terminie 7 dni od dnia doręczenia postanowienia o nałożeniu kary porządkowej, uznać za usprawiedliwione niestawiennictwo lub niewykonanie innych obowiązków, o których mowa w § 1, i uchylić postanowienie nakładające karę”. W postępowaniu zainicjowanym tym wnioskiem ocenie nie podlega postanowienie o ukaraniu karą porządkową, a wyłącznie fakt, czy było usprawiedliwione niestawiennictwo lub niewykonanie nałożonego obowiązku procesowego⁴¹⁹.

Warto zwrócić uwagę na okoliczność konstytuującą możliwość nałożenia przez organ podatkowy kary porządkowej zawartą w art. 262 § 1 pkt 1 o.p.: „(...) mimo prawidłowego wezwania organu podatkowego nie stawili się osobiście bez uzasadnionej przyczyny, mimo że byli do tego zobowiązani (...)”. Z treści tego przepisu wynika, że na etapie podejmowania przez organ podatkowy działań mających zakończyć się nałożeniem kary porządkowej w drodze postanowienia na podstawie art. 262 § 1 pkt 1 o.p. organ podatkowy zobowiązany został przez

⁴¹⁹ Wyrok WSA w Rzeszowie z dn. 28.05.2020 r., sygn. akt I SA/Rz 57/20, CBOSA.

ustawodawcę do uwzględnienia przy stosowaniu kary porządkowej okoliczności czy brak stawiennictwa nastąpił „bez uzasadnionej przyczyny”. Mając na uwadze dyrektywę racjonalnego ustawodawcy nie można stwierdzić, że pojęcie „uzasadniona przyczyna” i „usprawiedliwienie” stanowią pojęcia synonimiczne. Celem wprowadzenia rozróżnienia tych pojęć można przyjąć wyróżnik temporalny i wskazać, że „uzasadnienie przyczyny” (o którym mowa w art. 262 § 1 pkt 1 o.p.) powinno nastąpić przed terminem wskazanym w wezwaniu do osobistego stawienia się, natomiast „usprawiedliwienie” następuje po upływie terminu, kiedy podmiot miał stawie się na wezwanie organu osobiście i jednocześnie podmiot ten nie podjął żadnych działań przed upływem terminu celem uzasadnienia swojej przyszłej nieobecności. Jeżeli z przyczyn technicznych lub organizacyjnych w ramach struktury organizacyjnej urzędu wiadomość od podmiotu z uzasadnieniem przyczyny nie dotarłaby do odpowiednich osób (upoważnionego pracownika organu) przed dokonaniem czynności, dla której został określony termin to wydaje się właściwe przyjęcie, że podmiot ukarany powinien skorzystać z uprawnienia z art. 262 § 6 o.p., podając jednocześnie przesłanki mające usprawiedliwić jego nieobecność. Organy podatkowe nie są bowiem zobowiązane z urzędu do prowadzenia postępowania w celu ustalenia przyczyn odmowy wykonania ich wezwań⁴²⁰. W takiej sytuacji organ podatkowy nie powinien względem świadka lub biegłego wyciągać negatywnych konsekwencji mając na uwadze w szczególności zasadę budzenia zaufania obywateli do organów władzy publicznej.

Należy zwrócić uwagę, że z treści art. 262 § 6 o.p. wynika kilka istotnych kwestii proceduralnych:

- 1) właściwy do uchylenia postanowienia o nałożeniu kary porządkowej jest organ, który karę tę nałożył (nie jest więc możliwa zmiana właściwości organu podatkowego w tym zakresie),
- 2) wniosek ukaranego stanowi *spiritus movens* postępowania mającego na celu uchylenie nałożonej kary porządkowej. Poprzez złożony przez ukaranego wniosek materializuje się bowiem wola, aby przed organem podatkowym wyjaśnić okoliczności sprawy mające w ocenie ukaranego uzasadniać uchylenie nałożonej w drodze postanowienia kary porządkowej,
- 3) określony zostaje termin na złożenie wniosku o uchylenie kary porządkowej - 7 dni od dnia doręczenia postanowienia o nałożeniu kary porządkowej,

⁴²⁰ Wyrok NSA z dn. 14.07.2020 r., sygn. akt II FSK 9191/20, CBOSA.

- 4) we wniosku ukarany powinien usprawiedliwić niestawiennictwo lub niewykonanie innych obowiązków,
- 5) wniosek o uchylenie postanowienia może dotyczyć jedynie kar porządkowych nałożonych na podstawie art. 262 § 1 o.p.

Zgodnie z art. 168 § 1 o.p.: „Podania wnosi się na piśmie lub ustnie do protokołu. Podania utrwalone w postaci elektronicznej wnosi się na adres do doręczeń elektronicznych lub za pośrednictwem konta w systemie teleinformatycznym organu podatkowego”. Mając na uwadze całość regulacji o.p., przyjąć należy, że wniosek o uchylenie kary porządkowej stanowi podanie w rozumieniu o.p., a więc musi również odpowiadać wymogom, które ustawodawca przewidział dla podań w art. 168 § 2 o.p.: „Podanie powinno zawierać co najmniej treść żądania, wskazanie osoby, od której pochodzi, oraz jej adres (miejsca zamieszkania lub zwykłego pobytu, siedziby albo miejsca prowadzenia działalności) lub adres do doręczeń w kraju, identyfikator podatkowy, a w przypadku nierezydentów – numer i serię paszportu lub innego dokumentu stwierdzającego tożsamość, lub inny numer identyfikacyjny, o ile nie posiadają identyfikatora podatkowego, a także czynić zadość innym wymogom ustalonym w przepisach szczególnych”. Jak wskazuje M. Skorupski: „Powyższe wymogi sformułowane w Ordynacji podatkowej pod adresem formy podania wskazują na przyjęcie również w tym postępowaniu zasady ograniczonego formalizmu, obowiązującego także na gruncie k.p.a.”⁴²¹.

O ile sama forma składanego przez ukaranego wniosku nie budzi większych wątpliwości, bowiem stanowi przykład podstawowego podania⁴²² składanego przez podmioty w postępowaniu podatkowym, o tyle należy zwrócić uwagę, że to na podmiocie będącym adresatem postanowienia o nałożeniu kary porządkowej (świadku lub biegłym) spoczywa obowiązek usprawiedliwienia swojego niestawiennictwa lub niewykonania innych obowiązków, o których mowa w art. 262 § 1 o.p. Zgodnie z wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego: „W sprawie tej skarżący winien zatem wskazać okoliczności, które w jego ocenie usprawiedliwiały niewykonanie przez niego czynności, których dokonania domagał się organ podatkowy. W orzecznictwie wskazuje się, że za usprawiedliwione traktować należy tylko takie okoliczności, które w sposób niezależny od strony i w normalnych warunkach

⁴²¹ M. Skorupski, *Kara porządkowa w postępowaniu podatkowym*, „Prawo Przedsiębiorcy” 1998, nr 32, s. 15.

⁴²² Przez pojęcie „podstawowe podanie” rozumie się podanie, które nie ma kwalifikowanej formy, jak np. odwołanie.

trudnych do przewyciężenia uniemożliwiały jej zadośćuczynienie obowiązkom nałożonym przez organ podatkowy, nawet przy dołożeniu należytej staranności”⁴²³.

Wydaje się, że pod pojęciem „usprawiedliwione okoliczności” należy rozumieć: „(...) takie okoliczności, które w sposób niezależny od skarżącego i w normalnych warunkach trudnych do przewyciężenia uniemożliwiały mu wykonanie wezwania nawet przy dołożeniu przez niego należytej staranności”⁴²⁴. Przyczyny usprawiedliwiające niestawiennictwo lub niewykonanie innych obowiązków, o których mowa w art. 262 § 1 o.p. powinny cechować się: obiektywnością, wskazaniem na faktyczną niemożność spełnienia żądania organu, jak również powinny być wskazane we wniosku w sposób konkretny i poparty środkami dowodowymi (nie mogą być zbyt ogólnikowe⁴²⁵. Tytułem przykładu należy wskazać, że NSA orzekł, iż za taką obiektywną przesłankę niewykonania nałożonych wezwaniem obowiązków: „(...) nie można uznać uciążliwość w postaci dostarczenia organowi żądanych dokumentów, związane z koniecznością delegowania pracownika Skarżącej do odszukania żadanego dokumentu w jej archiwum położonym w innym miejscu niż jej siedziba”⁴²⁶ czy też złego samopoczucia powiązanego z alergią⁴²⁷. W zakresie uzasadnień mających medyczne podstawy wypowiedział się również NSA, słusznie orzekając, iż: „Wprawdzie zwolnienie lekarskie podatnika dokumentuje niezdolność do pracy, to jednak nie usprawiedliwia w sposób wystarczający odmowy wydania dokumentacji księgowej. Pojęcie niezdolności do pracy jest jakościowo różne od pojęcia niezdolności do wydania dokumentacji i nie każda osoba niezdolna do pracy nie jest w stanie wydać dokumentacji księgowej. Przebywanie na zwolnieniu lekarskim nie jest zatem obiektywną przeszkodą dla wydania organowi podatkowemu żądanych dokumentów, tym bardziej gdy strona ustanowiła pełnomocnika”⁴²⁸. W tym orzeczeniu jasno wskazano, że oprócz samego zwolnienia należałoby uzasadnić, że przyczyna medyczna była tak znacznie ingerująca w możliwości fizyczne zobowiązanego, że nie był on fizycznie w stanie uczynić zadość wezwaniu. Słusznie tutaj również zwrócił uwagę NSA, że w sprawie ustanowiony był pełnomocnik, który działając w imieniu i na rzecz zobowiązanego mógł przekazać dokumentację.

⁴²³ Wyrok NSA z dn. 29.11.2022 r., sygn. akt III FSK 1167/21, CBOSA.

⁴²⁴ Wyrok NSA z dn. 8.12.2016 r., sygn. akt II FSK 3202/14, CBOSA.

⁴²⁵ Tak podobnie: wyrok NSA z dn. 28.04.2015 r., sygn. akt II FSK 923/13, CBOSA.

⁴²⁶ Wyrok NSA z dn. 2.03.2023 r., sygn. akt III FSK 4831/21, CBOSA.

⁴²⁷ Wyrok NSA z dn. 11.03.2010 r., sygn. akt II FSK 1724/08, CBOSA; wyrok NSA z dn. 11.03.2010 r., sygn. akt II FSK 1725/08, CBOSA; wyrok NSA z dn. 11.03.2010 r., sygn. akt II FSK 1726/08, CBOSA.

⁴²⁸ Wyrok NSA z dn. 8.05.2019 r., sygn. akt II FSK 1614/17, CBOSA.

W orzecznictwie możliwe jest do zauważenia również stanowisko, iż „niestawiennictwo spowodowane nagłą koniecznością wyjazdu świadka za granicę w ważnej, niecierpiącej zwłoki sprawie służbowej jest niewątpliwie <<uzasadnioną przyczyną>> w rozumieniu art. 262 § 1 pkt 1 o.p.”⁴²⁹, jednak z drugiej strony należy dokonać wyważenia, bowiem: „(...) lakoniczne i ogólnikowe powołanie się (...) na natłok obowiązków i bliżej niesprecyzowany wyjazd służbowy, bez uprawdopodobnienia tej okoliczności, czy podania bardziej szczegółowych i weryfikowalnych informacji na ten temat, nie stanowi przyczyny obiektywnie uniemożliwiającej stawienie się na żądanie organu”⁴³⁰.

Zarówno możliwość złożenia zażalenia (art. 262 § 5 o.p.), jak i wniosku o uchylenie nałożonej na świadka lub biegłego kary porządkowej (art. 262 § 6 o.p.) stanowią ważny element w całym systemie ochrony praw obywateli, przez który podmioty będące adresatami przedmiotowego postanowienia o nałożeniu kary porządkowej mają możliwość obrony swoich praw.

4.8. Instytucja przedawnienia a kara porządkowa

Zgodnie z art. 263 § 4 o.p.: „Przepisy art. 68 § 1 i art. 70 stosuje się odpowiednio do kar porządkowych”. Artykuł 68 § 1 o.p. stanowi, iż: „Zobowiązanie podatkowe, o którym mowa w art. 21 § 1 pkt 2, nie powstaje, jeżeli decyzja ustalająca to zobowiązanie została doręczona po upływie 3 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy”. Natomiast zgodnie z art. 70 o.p.: „Zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku”.

Odpowiednie zastosowanie powyżej wskazanych przepisów dotyczy zasad przedawnienia kary porządkowej⁴³¹ i prowadzi do wniosku, że organ podatkowy prowadzący postępowanie w ciągu 3 lat (licząc od końca roku kalendarzowego, w którym ziszcza się okoliczność uzasadniająca nałożenie na podmiot kary porządkowej) może wydać postanowienie o nałożeniu kary porządkowej (patrz termin przedawnienia z art. 68 § 1 o.p.). Natomiast kara porządkowa nałożona w drodze tak wydanego postanowienia nie może być egzekwowana po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin

⁴²⁹ Wyrok WSA w Łodzi z dn. 8.11.2017 r., sygn. akt I SA/Łd 747/17, CBOSA.

⁴³⁰ Wyrok NSA z dn. 28.11.2017 r., sygn. akt I FSK 484/16, CBOSA.

⁴³¹ J. Kulicki, *Procedury kontrolne w sprawach zobowiązań podatkowych*, Warszawa 2012, s. 288.

płatności kary porządkowej (zob. termin przedawnienia z art. 70 o.p.)⁴³². Przedawnienie ze swej istotny powinno gwarantować pokój prawny⁴³³, natomiast terminy te już na pierwszy rzut oka są nieproporcjonalnie długie do wagi postępowania incydentalnego, jakim jest nałożenie przez organ podatkowy kary porządkowej, co niewątpliwie nie wpływa pozytywnie na zagwarantowanie tego pokoju. Wskazuje się również, że instytucja przedawnienia ma charakter stabilizujący (w zakresie stosunków prawnych) i gwarantuje ich pewność⁴³⁴. Należałoby jednak rozważyć zmianę legislacyjną w tym zakresie, o czym szerzej w podrozdz. problemowym 5.3.12 oraz we wnioskach niniejszej pracy.

4.9. Środki przymusu jako kara porządkowa

Zastanowić by się należało, czy przewidziana w art. 263 § 3 o.p. możliwość zastosowania wobec świadków lub biegłych środków przymusu przewidzianych w przepisach szczególnych⁴³⁵ nie stanowi również kary porządkowej. Uzasadnione jest to wykładnią językową tekstu prawnego, jak również wykładnią *ad rubricam*. Rozdział 22 o.p. zatytułowany jest bowiem „Kary porządkowe”. Użyty przez ustawodawcę zwrot w liczbie mnogiej sugeruje, że w przedmiotowym rozdziale powinny być uregulowane więcej niż jedna kara porządkowa. Jedna kara porządkowa została uregulowana w art. 262 o.p. Poszukiwanie w ramach art. 262-263 O.p. innych instytucji mogących stanowić karę porządkową prowadzi do wniosku, że została ona uregulowana właśnie w art. 263 § 3 o.p. Nie niweczy tego fakt, że względem pieniężnej sankcji uregulowanej w art. 262 o.p. ustawodawca używa sformułowania „kara porządkowa”. Moim zdaniem mając na uwadze regulacje rozdz. 22 o.p., kary porządkowe można podzielić na kary porządkowe *sensu stricto* oraz kary porządkowe *sensu largo*. Jako karę porządkową *sensu stricte* należy rozumieć karę porządkową uregulowaną wprost w art. 262 § 1 i § 3 o.p. (w odniesieniu do której ustawodawca używa wprost nazewnictwa „kara porządkowa”), natomiast jako kary porządkowe *sensu largo* należy rozumieć zarówno kary porządkowe uregulowane w art. 262 § 1 i § 3 o.p., jak również możliwość zastosowania wobec

⁴³² Tak również m.in.: wyrok NSA z dn. 10.03.2017 r., sygn. akt II FSK 2262/15, CBOSA.

⁴³³ Tak: A. Nita, *Czynnik czasu w prawie podatkowym. Studium z dziedziny zobowiązań podatkowych*, Gdańsk 2007, s. 232.

⁴³⁴ W. Kuśnierz, *Przedawnienie w prawie podatkowym*, [w:] A. Pomorska (red.), *Polski system podatkowy. Założenia a praktyka*, Lublin 2004, s. 444.

⁴³⁵ Jako przepisy szczególne w tym przypadku należy rozumieć m.in. przepisy ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji czy kodeksie karnym skarbowym.

świadków lub biegłych środków przymusu przewidzianych w przepisach szczególnych, tj. w art. 263 § 3 o.p.

Zgodnie z art. 263 § 3 o.p.: „Ukaranie karą porządkową nie wyklucza możliwości zastosowania wobec opornego świadka lub biegłego środków przymusu przewidzianych w przepisach szczególnych”. W tym miejscu należy podkreślić, że zakres podmiotowy tego przepisu ograniczony został do świadków⁴³⁶ oraz biegłych⁴³⁷. Ustawodawca nie blokuje możliwości zastosowania dodatkowego środka dyscyplinującego, jakim są środki przymusu przewidziane w przepisach szczególnych, w sytuacji gdy świadek lub biegły jest „oporny”. Wskazuje się, że użycie przez ustawodawcę w przedmiotowym artykule sformułowania „oporny” jest „zwrotem niezręcznym językowo, ale również z tego powodu, że nie jest to dobre kryterium prawne zastosowania tego środka”⁴³⁸. Nie można jednak zgodzić się z takim poglądem. Użycie pojęcia niedookreślonego, jakim jest „opór” w zachowaniu potencjalnego świadka lub biegłego, pozwala organowi prowadzącemu postępowanie podatkowe ocenić okoliczności faktyczne z zastosowaniem ewentualnych okoliczności łagodzących, czy świadek lub biegły jest „oporny”. Tym samym ustawodawca przewidział możliwość działania organu podatkowego w ramach poruszanego już wcześniej zagadnienia uznania administracyjnego, a tym samym wpisał instytucję z art. 263 § 3 o.p. w grupę kar porządkowych *sensu largo*.

4.10. Kara porządkowa w innych procedurach podatkowych

W tym miejscu należy zaznaczyć, że odpowiednie stosowanie, a tym samym możliwość nakładania kar porządkowych przewidzianych w przepisach o.p. dotyczących postępowania podatkowego ustawodawca przewidział również w ramach:

- 1) czynności sprawdzających (odesłanie z art. 280 o.p.),
- 2) kontroli podatkowej (odesłanie z art. 292 o.p.),
- 3) kontroli celno – skarbowej (odesłanie z art. 94 ust. 1 pkt 2 ustawy o KAS),
- 4) audytu (odesłanie z art. 98 pkt 2 ustawy o KAS).

⁴³⁶ Szerzej o świadku zob. rozdz. 3.4.4. niniejszej pracy.

⁴³⁷ Szerzej o biegłym zob. rozdz. 3.4.5. niniejszej pracy.

⁴³⁸ Tak: H. Dzwonkowski, J. Kondratowska, *Komentarz do art. 263 o.p.*, [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2018, s. 1218.

Należy wskazać, że o.p. w wersji, która weszła w życie 1 stycznia 1998 r., nie przewidywała w zakresie czynności sprawdzających oraz kontroli podatkowej możliwości stosowania w ramach tych procedur kary porządkowej. Ustawodawca zdecydował się jednak na wprowadzenie takiej możliwości ustawą z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw⁴³⁹. Dokonano tego na podstawie art. 1 pkt 152 (w zakresie czynności sprawdzających) oraz art. 1 pkt 167 (w zakresie kontroli podatkowej). Zmiany te zgodnie z art. 31 weszły w życie z dniem 1 stycznia 2016 r. Jak wskazał ustawodawca w uzasadnieniu do projektu przedmiotowej ustawy: „Celem proponowanych zmian jest stopniowanie procedur podatkowych, poczynając od najmniej sformalizowanych. Umożliwi to wyjaśnienie większej liczby spraw w toku wstępnej procedury czynności sprawdzających bez konieczności wszczynania bardziej sformalizowanych i angażujących podatnika oraz urz. d. procedur kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego. Proponowane rozwiązanie usprawnia prowadzenie czynności sprawdzających”⁴⁴⁰. Należy zauważyć, że organ podatkowy nie jest uprawniony do stosowania kary porządkowej we wszystkich czynnościach dokonywanych w ramach czynności sprawdzających. Zgodnie z art. 274a § 1 o.p.: „Organ podatkowy może zażądać złożenia wyjaśnień w sprawie przyczyn niezłożenia deklaracji lub sprawozdania finansowego lub wezwać do ich złożenia, jeżeli nie zostały złożone mimo takiego obowiązku”. Zaznaczyć należy, że o ile możliwe jest ukaranie w sytuacji, gdy pomimo prawidłowego wezwania wzywany bezzasadnie odmawia lub nie dokonuje w terminie wyznaczonym w wezwaniu złożenia wyjaśnień w sprawie przyczyn niezłożenia deklaracji (art. 262 § 1 pkt 2 o.p. w zw. z art. 280 o.p.), o tyle nie jest możliwe nałożenie kary porządkowej w przypadku niewykonania wezwania do złożenia deklaracji⁴⁴¹. Zaznaczyć jednak należy, że w tej sytuacji możliwe jest pociągnięcie osoby do odpowiedzialności z art. 54 kodeksu karnego skarbowego⁴⁴².

Dla porządku wydaje się również właściwe zwrócenie uwagi na kontrolę skarbową, która regulowana była przepisami ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej⁴⁴³ (dalej: ustawa o kontroli skarbowej). Ustawą z dnia 25 czerwca 2010 r. o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz niektórych innych ustaw⁴⁴⁴ ustawodawca wprowadził rozdz. 5a

⁴³⁹ Dz. U. poz. 1649.

⁴⁴⁰ Uzasadnienie do ustawy z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, s. 85.

⁴⁴¹ Tak również: R. Dowgier, *Komentarz do art. 274a o.p.*, [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz, t. II, Procedury podatkowe. Art. 120-344*, Warszawa 2022, s. 937.

⁴⁴² Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (tekst jedn. Dz. U. 2023 r., poz. 818).

⁴⁴³ Tekst jedn. Dz. U. z 2016 r. poz. 2261.

⁴⁴⁴ Dz. U. 2010 r., nr 127, poz. 858.

zatytułowany „Kara pieniężna”. Rozdział ten, składający się z jednego artykułu – art. 43a ustawy o kontroli skarbowej, stanowił w ustępie 1, iż: „W przypadku nieudzielenia informacji, o których mowa w art. 7c ust. 1 i art. 7d ust. 1 i 2, Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej lub dyrektor urzędu kontroli skarbowej może, w drodze decyzji, nałożyć na podmiot, o którym mowa w art. 7c ust. 1 i art. 7d ust. 1 i 2, karę pieniężną w wysokości do 5000 zł”. Zauważalny jest tu dyscyplinujący charakter analizowanego przepisu. Ustawodawca umożliwia organom zastosowanie sankcji o charakterze majątkowym celem uzyskania enumeratywnie wskazanych informacji. Również i w tej regulacji organy administracji publicznej uzyskały uprawnienie, aby działać w ramach uznania administracyjnego, na co wskazuje użyte przez ustawodawcę sformułowanie „Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej lub dyrektor urzędu kontroli skarbowej może (...)”. Wskazuje to, iż nie przewidziano w tych przypadkach automatyzmu w nakładaniu kary pieniężnej⁴⁴⁵. Podkreślić jednak należy, iż kara pieniężna nakładana na podstawie art. 43a ustawy o kontroli skarbowej nakładana była w formie decyzji, a zastosowanie w tej procedurze miały przepisy kodeksu postępowania administracyjnego (tak: art. 43a ust. 5 ustawy o kontroli skarbowej). Niemniej ustawodawca zauważył potrzebę wprowadzenia instytucji prawnej mającej charakter dyscyplinujący uczestników kontroli celem usprawnienia prowadzonych czynności.

Przy wprowadzaniu kolejnych zmian w przepisach nie zapomniano również o zapewnieniu właściwym organem możliwości stosowania środków dyscyplinujących. Kontrola skarbową została bowiem zniesiona na mocy art. 159 pkt 1 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej⁴⁴⁶. Większość przepisów ustawy o KAS (z nielicznymi wyjątkami) weszła w życie z dniem 1 marca 2017 r. Z tym dniem weszły w życie również przepisy regulujące dwie procedury: kontrolę celno-skarbową oraz audyt. Nowe przepisy nie przewidywały jednak regulacji odrębnych, tak jak było to rozwiązane legislacyjnie w ustawie o kontroli skarbowej. Ustawodawca zdecydował się jednak na zastosowanie techniki legislacyjnej polegającej na odpowiednim stosowaniu przepisów o karach porządkowych zawartych w o.p. W zakresie kontroli celno-skarbowej zawarte jest odesłanie w art. 94 ust. 1 pkt 2 ustawy o KAS, natomiast w zakresie audytu odesłanie do rozdziału dotyczącego kar porządkowych zawarte zostało w art. 98 pkt 2 ustawy o KAS. Zachowując właściwości tych procedur należy dokonywać ewentualnego odpowiedniego stosowania przepisów o.p. Technika odpowiedniego stosowania przepisów jest

⁴⁴⁵ D. Zalewski, A. Melezini, *Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz praktyczny*, Warszawa 2015, s. 583.

⁴⁴⁶ Dz. U. 2016 r., poz. 1948.

możliwa w tych przypadkach do zastosowania i może stanowić realny instrument organu celem usprawnienia procedur.

Mając na uwadze powyższe rozważania zawarte w niniejszym rozdziale wydaje się właściwe wyodrębnić w ramach procedury nałożenia kary porządkowej kilku etapów:

- 1) etap I – wystąpienie okoliczności wskazanych w art. 262 § 1-3 o.p. aktualizujących uprawnienie organu podatkowego do nałożenia kary porządkowej (przesłanki pozytywne), przy jednoczesnym braku przesłanki negatywnej (art. 262 § 4 o.p.⁴⁴⁷),
- 2) etap II – skorzystanie przez organ podatkowy z przysługującego w ramach uznania administracyjnego uprawnienia i podjęcie działań mających na celu nałożenie kary porządkowej na podmiot (w tym również ustalenie wysokości tej kary)⁴⁴⁸,
- 3) etap III – wydanie indywidualnego aktu administracyjnego (postanowienia), w ramach którego zmaterializowane zostaje stanowisko organu podatkowego i jego doręczenie adresatowi postanowienia,
- 4) etap IV – uiszczenie przez adresata postanowienia kary porządkowej ewentualnie skorzystanie z przysługujących prawem instytucji ukierunkowanych na uchylenie kary porządkowej.

⁴⁴⁷ Zgodnie z art. 262 § 4 o.p.: „Kary porządkowej, o której mowa w § 1, nie stosuje się, jeżeli dokonanie czynności jest uzależnione od wyrażenia zgody przez stronę lub innego uczestnika postępowania, a zgoda taka nie została wyrażona”.

⁴⁴⁸ WSA w Poznaniu orzekł natomiast, że: „(...) warunkiem prawidłowego zastosowania przepisu art. 262 Ordynacji podatkowej jest przeprowadzenie postępowania wyjaśniającego, nie tylko co do przesłanek wymienionych w tym przepisie (podmiot, prawidłowość wezwania, brak uzasadnionej przyczyny niewystąpienia), lecz także rodzaju i stopnia zawinienia oraz ewentualnych skutków, jakie pociąga w konkretnym przypadku uchybienie wezwaniu” – wyrok WSA w Poznaniu z dn. 22.07.2020 r., sygn. akt I SA/Po 219/20, CBOSA.

Rozdział 5

Problemy praktyczne związane ze stosowaniem kary porządkowej w polskim postępowaniu podatkowym

5.1. Uwagi wprowadzające

Po dokonanej w ramach poprzednich rozdziałów analizie zakresu podmiotowego oraz przedmiotowego instytucji kary porządkowej (rozdział 3), jak również procedury związanej z nakładaniem kary porządkowej i ewentualnym stosowaniem środków prawnych ukierunkowanych na uchylenie tejże kary (rozdział 4) warto przeanalizować również dorobek orzeczniczy stanowiący o praktycznych problemach związanych z omówionymi zagadnieniami.

Jak stwierdza D. Strzelec: „(...) nawet najdoskonalsze przepisy procesowe nie będą w stanie unormować wszystkich kwestii, jakie mogą pojawić się w trakcie podejmowanych czynności postępowania”⁴⁴⁹. Mając to na uwadze, w ramach niniejszego rozdziału dokonano podziału problemów na związane z aspektami materialnymi kary porządkowej oraz procedurami w zakresie stosowania kary porządkowej.

Struktura analizy każdego z problemów oparta została na schemacie przewidującym: zidentyfikowanie występującego problemu (jednostkowego bądź występującego wielokrotnie w orzecznictwie), opisie problemu zawartego w wybranym orzeczeniu (teza lub opis szerszy problemu), a następnie komentarzu własnym opisującym dane zagadnienie, który finalnie zakończony zostaje wnioskami.

5.2. Zagadnienia problematyczne związane z aspektami materialnymi kary porządkowej

5.2.1. Uwagi wprowadzające

W niniejszym podrozdziale zostaną poddane analizie pojawiające się problemy związane z aspektami materialnymi kary porządkowej. Przez pojęcie to rozumie się pojawiające się wątpliwości co do strony podmiotowej lub przedmiotowej instytucji kary porządkowej zawartej w o.p.

⁴⁴⁹ D. Strzelec, *Naruszenia przepisów postępowania przez organy podatkowe*, Warszawa 2009, s. 112.

Każdemu z tych problemów poświęcony został oddzielny podrozdział.

5.2.2. Odmowa złożenia zeznań przez osobę fizyczną reprezentującą osobę prawną

Jednym z problemów często występujących w praktyce, co potwierdza orzecznictwo sądowe, jest odmowa złożenia zeznań przez osobę fizyczną reprezentującą osobę prawną. W jednym z wyroków NSA orzekł, że: „Przesłuchanie osoby wchodzącej w skład organu zarządzającego osoby prawnej - w sprawie tej osoby prawnej - w charakterze świadka prowadzi do naruszenia uprawnienia strony do odmowy składania zeznań we własnej sprawie”⁴⁵⁰.

Teza postawiona przez NSA (choć nie bezpośrednio związana z zagadnieniem kary porządkowej), to w sposób pośredni w sposób oczywisty rzutuje na rozwiązanie pewnych problemów mogących pojawić się w związku z jej nakładaniem. Nawiązując do rozważań poczynionych we wcześniejszym zagadnieniu dotyczącym rozróżnienia zeznań od wyjaśnień, za słuszny uznać można pogląd wyrażony przez NSA. Należy rozróżniać przesłuchanie świadka (uregulowane w art. 195-196 o.p.) od przesłuchania strony (art. 199 o.p.). Jak orzeczono dalej w przedmiotowym wyroku: „Strona może skorzystać z prawa do odmowy zgody na przesłuchanie w charakterze strony bez podawania przyczyn swej decyzji. Natomiast świadek może odmówić złożenia zeznań tylko w sytuacji wskazanej w art. 196 § 1 o.p. Stanowiące przesłankę skorzystania z tego prawa powiązania, zachodzące pomiędzy świadkiem a stroną, występować mogą tylko pomiędzy osobami fizycznymi, konsekwencją czego jest brak uprawnienia do odmowy złożenia zeznań przez świadka w sprawie, w której stroną postępowania jest osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej. W świetle tych wniosków przesłuchanie osoby wchodzącej w skład organu zarządzającego osoby prawnej - w sprawie tej osoby prawnej - w charakterze świadka prowadzi do naruszenia uprawnienia strony do odmowy składania zeznań we własnej sprawie”.

Zasadne jest stanowisko sądu przejawiające się przede wszystkim w rozróżnieniu dwóch instytucji uregulowanych w o.p., jak również z uwagi na podejście wychodzące poza literalne brzmienie przepisu, a mianowicie z uwzględnieniem nie tylko wykładni funkcjonalnej, ale również systemowej. Przyjmując założenie wskazane przez NSA, należy stwierdzić, iż na osobę wchodzącą w skład organu zarządzającego osoby prawnej - w sprawie tej osoby prawnej

⁴⁵⁰ Wyrok NSA z dn. 17.01.2023 r., sygn. akt I FSK 1696/18, CBOSA.

– nie może zostać nałożona kara porządkowa za brak złożenia zeznań w sprawie, jeżeli w sposób jednoznaczny odmówi ich złożenia.

W tym miejscu należy w sposób jednoznaczny podkreślić i odróżnić składanie zeznań od sytuacji uczynienia zadość wezwaniu na podstawie art. 155 o.p. W orzecznictwie pojawiają się m.in. orzeczenia w ramach których możliwe jest nałożenie w tym zakresie kary porządkowej na prezesa spółdzielni mieszkaniowej (wyrok NSA z dn. 6 października 2021 r., sygn. akt III FSK 249/21, CBOSA).

5.2.3. Zastępowanie zeznań strony jej wyjaśnieniami

Praktyka organów podatkowych poddana późniejszej kontroli sądowo-administracyjnej ukazuje problem związany z postępowaniem dowodowym, który polega na próbie zastępowania zeznań strony jej wyjaśnieniami. Organy podatkowe wzywają bowiem stronę postępowania w trybie art. 155 o.p. do złożenia stosownych wyjaśnień w sprawie podejmując tym samym próbę „obejścia” warunku przewidzianego przez ustawodawcę w art. 199 o.p., iż strona musi wyrazić zgodę na złożenie zeznań (niezależnie od tego, czy zeznania te miały być złożone osobiście, czy w formie pisemnej). Dodatkowo w przesłanym wezwaniu pouczają o możliwości nałożenia kary porządkowej w przypadku nieuczynienia zadość temu wezwaniu.

W jednym z wyroków NSA orzekł, że: „Wyjaśnienia nie mogą zastępować zeznań, a wezwanie do ich złożenia, kierowane w trybie art. 155 § 1 ordynacji podatkowej, nie może być głównym instrumentem służącym do odtworzenia stanu faktycznego. Wyjaśnienia mogą co najwyżej wspomagać ustalenie stanu faktycznego, nie mogą natomiast zastępować postępowania dowodowego”⁴⁵¹.

Kwestia zastępowania zeznań strony jej wyjaśnieniami złożonymi w toku postępowania podatkowego była już przedmiotem rozstrzygnięć sądów administracyjnych (zarówno WSA, jak i NSA) i wydaje się, że ten problem praktyczny został już rozstrzygnięty – nie można bowiem zastępować zeznań strony jej wyjaśnieniami. Jak słusznie stwierdza B. Brzeziński

⁴⁵¹ Wyrok NSA z dn. 10.10.2018 r., sygn. akt II FSK 3241/16, CBOSA.

i W. Morawski: „(...) naiwna byłaby wiara, że poprzez żonglerkę nazwami instytucji prawnych organ podatkowy może ukryć rzeczywistą treść sformułowanego przezeń żądania”⁴⁵².

Zgodnie z art. 199 o.p.: „Organ podatkowy może przesłuchać stronę po wyrażeniu przez nią zgody. Do przesłuchania strony stosuje się przepisy dotyczące świadka, z wyłączeniem przepisów o środkach przymusu”. Zwrócić więc należy uwagę, iż przesłuchać stronę można dopiero po wyrażeniu przez nią zgody. Jest to więc warunek konieczny, aby środek ten mógł być uznany za dowód. Wskazuje się na to, że dowód z przesłuchania strony ma charakter uzupełniający⁴⁵³. Dodatkowo zgodnie z art. 159 § 1a o.p. należy pamiętać o tym, że: „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”. Jak wskazuje D. Strzelec: „Wyjaśnienia są istotnym środkiem umożliwiającym komunikację organu podatkowego ze stroną, w tym również w ramach podejmowanych przez organy czynności procesowych (...) Mogą one stanowić podstawę do ustalenia prawnie relewantnych okoliczności, natomiast same nie mogą kształtować podstawy rozstrzygnięcia organu podatkowego co do istoty. Wyznaczają jedynie zakres postępowania dowodowego, a także określają jego kierunek”⁴⁵⁴. Zdaniem WSA we Wrocławiu: „Wyjaśnienia są istotnym, 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. Jednakże z uwagi na fakt, że wyjaśnienia nie mają waloru środka dowodowego, tym samym nie mogą ono zasadniczo zastąpić dowodu z przesłuchania strony przewidzianego w art. 199 o.p.”⁴⁵⁵.

Podobnie zasadnie zauważył NSA, orzekając, iż: „W kontekście zakwestionowanej przez stronę skarżącą na etapie postępowania sądownoadministracyjnego możliwości uzyskania przez organ podatkowy od strony wyjaśnień zamiast zeznań dodatkowo należy zauważyć, co podkreśla się też w orzecznictwie sądowym, że wyjaśnienia składane organowi podatkowemu przez stronę postępowania podatkowego, w formie pisemnej czy ustnej, stanowią przekaz

⁴⁵² B. Brzeziński, W. Morawski, *Zastępowanie zeznań strony jej wyjaśnieniami – przykład „obejścia prawa” przez organy podatkowe*, „Przegląd Podatkowy” 2011, nr 5, s. 11.

⁴⁵³ W. Chrościelewski, W. Nykiel, *Postępowanie podatkowe*, [w:] W. Nykiel (red.), *Polskie prawo podatkowe. Podręcznik akademicki*, Warszawa 2015, s. 122

⁴⁵⁴ D. Strzelec, *Dowody w postępowaniu podatkowym*, Warszawa 2013, s. 159.

⁴⁵⁵ Wyrok WSA we Wrocławiu z dn. 2.04.2009 r., sygn. akt I SA/Wr 1327/08, CBOSA.

informacyjny zgodny z wolą przekazującego, niezależnie od tego, czy wynikają z jego własnej inspiracji, czy też są odpowiedzią na wezwanie organu podatkowego. Zatem wezwanie do złożenia wyjaśnień nie narusza wynikającego z art. 199 Ordynacji podatkowej prawa strony skarżącej do niewyrażenia zgody na złożenie zeznań⁴⁵⁶. Zgodnie bowiem ze stanowiskiem NSA: „(...) przesłuchanie strony stanowi samodzielny środek dowodowy w sensie procesowym, lecz ze względu na źródło i możliwości pozyskania informacji taki sam jak wyjaśnienia. Organ miał prawo wyboru, jaki środek procesowy zastosować w postępowaniu. Skoro wezwał stronę do złożenia wyjaśnień w trybie art. 155 § 1 o.p., to skarżący nie mógł, odmawiając złożenia wyjaśnień, skorzystać z prawa do odmowy zeznań, do czego jak twierdzi był uprawniony w świetle art. 199 o.p.”⁴⁵⁷.

Jak wskazuje P. Pietarsz: „Zarówno w przypadku przesłuchania, jak i wyjaśnień strona wypowiada się we własnej sprawie, aczkolwiek przesłuchanie dokonywane jest pod rygorem odpowiedzialności karnej. Inaczej jest w przypadku wyjaśnień. Nie ma tu rygoru odpowiedzialności karnej za zeznanie nieprawdy lub zatajenie prawdy. Ponadto, warto wskazać, że przepisy OrdPU w przeciwieństwie do Kodeksu postępowania cywilnego nie przewidują nawet zakazu kłamstwa w odniesieniu do stron składających wyjaśnienia. Zatem, strona na gruncie postępowania podatkowego, czy też kontroli podatkowej składając wyjaśnienia może kłamać i w zasadzie nie ponosi z tego powodu jakichkolwiek bezpośrednich skutków prawnych. Zbliża to pozycję strony w postępowaniu podatkowym (kontroli podatkowej) do pozycji oskarżonego w postępowaniu karnym. Negatywne konsekwencje strona może ponieść tylko w przypadku bezzasadnego odmówienia złożenia wyjaśnień. Takie zachowanie naraża podatnika na poniesienie kary porządkowej przewidzianej w art. 262 § 1 OrdPU”⁴⁵⁸.

W zakresie istotności wyjaśnień w postępowaniu podatkowym trafnie zauważył WSA we Wrocławiu, iż: „(...) wyjaśnienia są istotnym, 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

⁴⁵⁶ Wyrok NSA z dn. 29.05.2020 r., sygn. akt II FSK 2755/19, CBOSA.

⁴⁵⁷ Wyrok NSA z dn. 20.10.2017 r., sygn. akt II GSK 181/16, CBOSA. Podobnie: wyrok NSA z dn. 13.12.2012 r., sygn. akt II FSK 905/11, CBOSA.

⁴⁵⁸ P. Pietarsz, *Wyjaśnienia strony a przesłuchanie strony w procedurze podatkowej*, „Monitor Podatkowy” 2005, nr 5, s. 25.

postępowania dowodowego”⁴⁵⁹. Słusznie wskazuje się (m.in. w przywołanym wyroku WSA we Wrocławiu), że odróżnienie wyjaśnień od zeznań należy rozpatrywać, mając na uwadze, iż wyjaśniać można to, co nie jest jasne, ale jest znane, tyle że budzi wątpliwości. Zeznania natomiast to przekazanie posiadanej przez dany podmiot wiedzy o jakimś konkretnym fakcie.

Należy przypomnieć, że z woli ustawodawcy w ramach o.p. odróżniamy instytucję wyjaśnień oraz zeznań w postępowaniu podatkowym. Są to dwa odmienne instrumenty, których nie można stosować zamiennie⁴⁶⁰. Należy mieć na uwadze ewentualną odpowiedzialność karną za złożenie przez stronę fałszywych zeznań, czego nie ma przy ewentualnym nagięciu prawdy w ramach złożonych wyjaśnień, które na wezwanie organu podatkowego jest obligatoryjne. Organ podatkowy nie posiada środków o charakterze dyscyplinującym, które zmusiłyby stronę do złożenia zeznań. Możliwość nałożenia kary porządkowej w formie pieniężnej na stronę została wyłączona z zastosowania zgodnie z art. 262 § 4 o.p., natomiast ewentualne zastosowanie środków przymusu zostało wyłączone z zastosowania na podstawie art. 199 o.p.

5.2.4. Zakres możliwej dokumentacji żądanej przez organ w trybie wezwania

Organ podatkowy w toczącym się postępowaniu podatkowym może żądać przedstawienia dokumentacji w trybie art. 155 o.p., jednak czy zakres żądania jest nieograniczony i zależy jedynie od arbitralnego uznania samego organu? Można również zapytać: czy zobowiązany do przedłożenia dokumentów sam może decydować, które będą wystarczające do wyjaśnienia stanu sprawy? Pytania te stanowią trzon kolejnego z występujących w praktyce problemów dotyczących nakładania kar porządkowych.

W jednym z wyroków NSA orzekł, że: „(...) stanowisko Sądu pierwszej instancji, zgodnie z którym samo przekonanie Skarżącego, że przekazana dokumentacja jest wystarczająca, nie daje mu uprawnienia do odmowy wydania żądanych przez organ dokumentów, należy uznać za prawidłowe (...) oznaczałoby [to], że strona postępowania podatkowego będzie mogła zawsze sprzeciwić się udostępnieniu dokumentów, które w jej ocenie nie przyczyniłyby się do wyjaśnienia sprawy. Przyjęcie takiego stanowiska

⁴⁵⁹ Wyrok WSA we Wrocławiu z dn. 2.04.2009 r., sygn. akt I SA/Wr 1327/08, CBOSA.

⁴⁶⁰ Podobnie: wyrok NSA z dn. 21.10.2005 r., sygn. akt I FSK 185/05, LEX nr 183727.

prowadziłoby w praktyce do pozbawienia organów podatkowych instrumentu niezbędnego do ustalenia prawdy obiektywnej”⁴⁶¹.

Za stanowiskiem wyrażonym w wyroku przez NSA należy stwierdzić, że samo subiektywne przeświadczenie wezwanego co do braku konieczności przedstawienia na wezwanie organu podatkowego wskazanych w wezwaniu dokumentów nie jest wystarczające do stwierdzenia, że wezwanie nastąpiło z naruszeniem przepisów prawa. Pokreślenia wymaga jednak, że organ podatkowy w trybie art. 155 o.p. (wezwanie) może wezwać stronę lub inne osoby do złożenia wyjaśnień, zeznań, przedłożenia dokumentów lub dokonania określonej czynności osobiście, przez pełnomocnika lub na piśmie, jeżeli jest to niezbędne dla wyjaśnienia stanu faktycznego lub rozstrzygnięcia sprawy.

Trafne spostrzeżenie prezentuje w ramach omawianego zagadnienia M. Szymała, wskazując na zagrożenie w relacji możliwości nałożenia przez organ podatkowy kary porządkowej oraz podstawowego prawa jednostki do powstrzymywania się od samooskarżania, stwierdzając, iż: „Osoba taka albo skorzysta z prawa do milczenia, którego <<cena>> będzie kara porządkowa, albo spełni żądanie organu podatkowego i dostarczy mu informacje prawdziwe, ale obciążające ją pod względem karnym skarbowym. Może też skorzystać z trzeciego rozwiązania i przekazać organowi wyjaśnienia niezgodne z prawdą, co będzie oznaczało faktyczne wymuszenie działania nieetycznego, dla strony postępowania podatkowego opłacalnego pod względem finansowym, ale już niekoniecznie opłacalnego dla organu podatkowego, gdyż informacje te zamiast go przybliżać do prawdy materialnej, będą go od niej oddalać. Jest to sytuacja wewnętrznej sprzeczności prawa, ponieważ korzystanie z tego, co jest dozwolone prawem (prawo do obrony, prawo do milczenia, wolność od samooskarżania), nie może być jednocześnie podstawą do nałożenia sankcji, w tym przypadku kary porządkowej”⁴⁶².

W obowiązującym stanie prawnym przepisy o.p. jednoznacznie nie odpowiadają na pytanie, jak należy podchodzić do poruszanego przez M. Szymałę problemu. Powinno się jednak zwrócić uwagę, że np. art. 83 § 2 k.p.a. reguluje podobne kwestie szerzej, stanowiąc, że już sam fakt ewentualnego narażenia podmiotu na hańbę stanowi podstawę do odmowy na pytanie przez świadka. Oczywiście zagadnienie to jest dyskusyjne, niemniej trzeba zauważyć, że podatnik nie ma obowiązku samooskarżania się w ramach toczącego się przeciwko niemu

⁴⁶¹ Wyrok NSA z dn. 2.11.2022 r., sygn. akt I FSK 210/19, CBOSA.

⁴⁶² M. Szymała, *Prawo do obrony a możliwość nałożenia kary porządkowej na stronę postępowania podatkowego*, „Państwo i Prawo” 2017, nr 5, s. 122.

postępowania podatkowego, a obowiązek przedstawienia dokumentów ograniczony jest jedynie do tych, do których posiadania i ewentualnego prowadzenia podatnik zobowiązany jest na podstawie prawa powszechnie obowiązującego.

Należy jednak zgodzić się, że subiektywne przeświadczenie przez podmiot o wystarczającym zakresie przekazanych dokumentów nie stanowi o prawidłowym wykonaniu zobowiązania przesłanego podmiotowi w wezwaniu. Wezwanie powinno zostać bowiem wykonane w sposób pełny w zakresie przepisów prawa.

5.2.5. Przekroczenie ustanowionego w zawiadomieniu zakresu kontroli podatkowej

Podstawowym prawem w toczącej się procedurze jest również prawo do informacji, w szczególności jeżeli mowa o prowadzonej kontroli. Strona powinna być poinformowana, jaki jest jej zakres, aby ze świadomością również mieć możliwość uczestniczenia w niej, jak również ewentualnego przygotowania stosownej dokumentacji. Każde przekroczenie przez organ podatkowy ustanowionego zakresu kontroli pociąga za sobą negatywne konsekwencje dla wartości przeprowadzonych środków dowodowych. Konsekwencją tego może być wystąpienie nieprawidłowości w procedurze nałożenia kary porządkowej. W jednym z wyroków WSA w Krakowie orzekł, że: „(...) brak było podstaw prawnych do wzywania Skarżącego o przedłożenie wymienionych w wezwaniu dokumentów, gdyż zakres wezwania wykraczał w części poza imienne upoważnienie do przeprowadzenia kontroli podatkowej z 24 czerwca 2022 r.”⁴⁶³.

Stanowisko WSA w Krakowie należy uznać za prawidłowe. Organ podatkowy nie może działać w sprawie, w sytuacji gdy przekracza swoje kompetencje ustawowe. Stanowi to w sposób jaskrawy naruszenie zasady legalizmu (art. 120 o.p.). Zasada ta będzie odnosiła się nie tylko do kontroli podatkowej (o czym w powyższym wyroku), ale również do pozostałych procedur, w których zastosowanie będą miały przepisy dotyczące nałożenia kary porządkowej. W sytuacji, gdy organ podatkowy od początku nie działa na podstawie i w granicach prawa, nie dochodzi do zaktualizowania jego pozostałych uprawnień (w postępowaniu w szczególności uprawnień procesowych, takich jak możliwość nałożenia przedmiotowej kary porządkowej).

⁴⁶³ Wyrok WSA w Krakowie z dn. 6.09.2023 r., sygn. akt I SA/Kr 482/23, CBOSA.

5.2.6. Współpraca zobowiązanego z organem podatkowym i elastyczność organu podatkowego

Współpraca pomiędzy zobowiązanym a organem podatkowym powinna dotyczyć nie tylko (ewentualnego późniejszego) postępowania sądownoadministracyjnego, ale przejawiać się już na etapie prowadzonego postępowania podatkowego. Zagadnienie to stanowi kolejny z problemów często występujących w praktyce. W tym zakresie należy zwrócić przykładowo uwagę na jeden z wyroków WSA w Lublinie, w którym orzeczono, że: „(...) należy wyraźnie podkreślić, że skarżący nie odmówił współpracy z organem w sposób, który uniemożliwił zakończenie postępowania. Wskazał on co prawda, że nie prowadzi ewidencji środków trwałych, co w oczywisty sposób uniemożliwia wywiązanie się ze zobowiązania do jej złożenia, ale okoliczność ta nie jest podstawą do stosowania sankcji. W wypadku zaś pozostałych dokumentów księgowych skarżący wskazał na biuro "B", które prowadzi całość tej dokumentacji w formie elektronicznej. W ten sposób wskazał organowi miejsce przechowywania danych i równocześnie sposób pozyskania tych dokumentów. Dodatkowo poinformował też, że dane istotne dla rozliczeń podatkowych przekazywane są systematycznie do właściwego urzędu skarbowego. (...). Skoro skarżący na każdym etapie postępowania, w odpowiedzi na kierowane do niego wezwania organu wskazywał, jakim obowiązkom nie może obiektywnie sprostać, a jakie są wykonalne, ale przez inny niż podatnik podmiot, organ powinien zreformować sposób działania i decyzje dowodowe w sprawie tak, aby doprowadzić do ukończenia postępowania. O tym zaś, że zmiana sposobu działania organu przynosi oczekiwane efekty, świadczy fakt, o którym mowa w skardze, że żądane materiały zostały ostatecznie udostępnione przez biuro księgowe na stosowne wystąpienie organu”⁴⁶⁴.

Organ wystosowując do podmiotu wezwanie, powinien w nim jak najściślej określić, w jakiej formie powinien podmiot uczynić zadość, aby nie pozostawiać pola do domniemań lub niepewności. W przedstawionym powyżej stanie faktycznym podmiot nie unikał kontaktu z organem podatkowym – przeciwnie – był z nim w ciągłym kontakcie. Wezwanie wystosowane przez organ podatkowy nie pozostało bez odzewu, ale podmiot ustosunkował się do niego, wskazując, którym elementom wezwania nie może uczynić zadość, mając na uwadze obiektywne przesłanki blokujące taką możliwość (nie prowadzi ewidencji środków trwałych, jednocześnie nie jest do jej prowadzenia zobowiązany). W odniesieniu do drugiej części

⁴⁶⁴ Wyrok WSA w Lublinie z dn. 26.04.2023 r., sygn. akt I SA/Lu 156/23, CBOSA.

wezwania wskazał, że nie może przekazać stosownej dokumentacji w formie papierowej, ponieważ znajduje się ona w posiadaniu biura rachunkowego (w formie elektronicznej).

Organ podatkowy prowadzący postępowanie dowodowe powinien każdorazowo podejmować stosowane działania (bądź zaniechania) będące odpowiednią reakcją na zdarzenia prawne, które dzieją się w ramach toczącego się postępowania. Zdecydowanie niezasadne było karanie podmiotu karą porządkową (i to wielokrotnie). Zgodnie z art. 122: „W toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym”. Mając na uwadze tę zasadę, organ podatkowy (jeżeli uzna, że dany dowód jest niezbędny do prawidłowego ustalenia stanu faktycznego sprawy) powinien rozważyć podjęcie działań mających na celu jego uzyskanie od innego podmiotu (w tym przypadku biura rachunkowego).

Warto w tym miejscu również podnieść konieczność wzajemnego współdziałania oraz zrozumienia. Jak w mojej ocenie słusznie wskazuje NSA: „Nie można nakładać na podatnika obowiązku przedłożenia dokumentu w formie papierowej w sytuacji, gdy podatnik posiada dokument w formie elektronicznej lub na informatycznym nośniku danych, bowiem wydruk taki składałby się z wielu stron, wiązałoby się z dodatkowymi kosztami, umieszczenie go na standardowych kartkach papieru czyniłoby ten wydruk nieczytelny”⁴⁶⁵. Prawidłowe jest podejście sądu, iż mając na uwadze ciągły rozwój dostępnych środków komunikacji elektronicznej, dotyczy on również w zakresie przesyłania danych między podatnikiem a organem podatkowym. Niezasadne byłoby niedostrzeżenie w tym również możliwości sprawniejszego uczynienia zadość ewentualnemu wezwaniu organu podatkowego poprzez przesłanie wskazanych danych za pomocą tychże środków lub przy wykorzystaniu innego nośnika danych możliwego do odtworzenia w ramach dostępnych systemów organu.

5.2.7. Nałożenie kary porządkowej na kontrahenta strony postępowania

Podmioty prowadzące działalność gospodarczą traktowane są jako profesjonaliści, w szczególności w ramach swojego zakresu działania. Podejmując transakcje z innymi podmiotami znajdującymi się na danym rynku, powinni mieć jednocześnie świadomość konieczności przestrzegania prawa nie tylko przez nich samych, ale również przez swoich

⁴⁶⁵ Wyrok NSA z dn. 18.01.2018 r., sygn. akt II FSK 3642/17, CBOSA.

partnerów biznesowych. W tym zakresie pojawiać się może konieczność uczynienia zadość również wezwaniu organu podatkowego do przedłożenia stosownej dokumentacji dotyczącej dokonania transakcji (lub transakcji) w przypadku prowadzenia postępowania podatkowego przeciwko kontrahentowi. Jak słusznie zauważył w jednym z wyroków NSA: „Wskazana okoliczność nie może zatem zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego prowadzić do wniosku o braku podstaw do zastosowania regulacji określającej karę porządkową. W konsekwencji powyższego chybiony jest, zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, zarzut Skarżącego dotyczący niezasadnego zastosowania art. 262 § 1 pkt 2a w zw. z art. 262 § 1a) O.p.”⁴⁶⁶. Kontrahent strony postępowania został bowiem zobligowany do przedstawienia faktury wraz z innymi dokumentami organowi podatkowemu prowadzącemu postępowanie podatkowe. W braku uczynienia zadość całościowo wezwaniu została na kontrahenta – spółkę - nałożona kara porządkowa.

Moim zdaniem nie można zaakceptować tak wskazanego stanowiska sądu. Pojawiającym się w sprawie problemem jest odpowiedź na pytanie: w jaki sposób zakwalifikować kontrahenta strony postępowania podatkowego? W sposób oczywisty nie kwalifikuje się on do podmiotów wskazanych w sposób enumeratywny w art. 262 § 1 o.p. – nie jest bowiem ani stroną, pełnomocnikiem strony, świadkiem ani biegłym (zob. rozważania wcześniejszych podrozdziałów dotyczące tych podmiotów). Nie sposób dostrzec również możliwości kwalifikacji z uwagi na art. 262 § 1a o.p. W artykule tym bowiem stanowi się, że: „Jeżeli stroną jest osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej (...)”. W analizowanej sprawie nie jest kontrahent-spolka stroną postępowania, a więc również i ta regulacja nie ma zastosowania. W mojej ocenie należałoby wezwać kontrahenta-spolkę jako osobę trzecią zgodnie z art. 262 § 3 pkt 1 o.p. do okazania faktury w zakresie ewentualnych oględzin (podobnie jak inne dokumenty), a dopiero przy braku uczynienia zadość takiemu wezwaniu – nałożyć karę porządkową, jednak na podstawie art. 262 § 1 o.p. w zw. z art. 262 § 3 pkt 1 o.p. Należy pamiętać, że na organie podatkowym ciąży obowiązek wskazania właściwej podstawy prawnej, która uzasadnia nałożenie na podmiot kary porządkowej⁴⁶⁷. O możliwości nałożenia takiej kary porządkowej w razie braku uczynienia zadość wezwaniu oczywiście organ podatkowy powinien również pouczyć wezwanego w przesłanym piśmie.

Na aprobatę w tym zakresie zasługuje jednak stanowisko sądu związane z innym aspektem przedmiotowej sprawy, który również warto poruszyć przy okazji omawiania

⁴⁶⁶ Wyrok NSA z dn. 12.10.2021 r., sygn. akt III FSK 151/21, CBOSA.

⁴⁶⁷ Wyrok WSA w Poznaniu z dn. 19.09.2017 r., sygn. akt I SA/Po 741/07, CBOSA.

niniejszej tematyki, a mianowicie z koniecznością uczynienia zadość wezwaniom organu przez podmioty prowadzące działalność gospodarczą w oficjalnym okresie zawieszenia tejże działalności. Wcześniej obowiązująca ustawa o swobodzie działalności gospodarczej⁴⁶⁸ (art. 14 ust. 4 pkt 5), jak również w chwili obecnej obowiązujące prawo przedsiębiorców⁴⁶⁹ (art. 25 ust. 2 pkt 5) przewiduje regulację, zgodnie z którą w okresie zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej przedsiębiorca wykonuje wszelkie obowiązki nakazane przepisami prawa. Niewątpliwie do takiego obowiązku należałoby uczynienie zadość wezwaniu wystosowanemu przez organ podatkowy.

5.2.8. Wniosek o zmianę miejsca przeprowadzenia czynności a kara porządkowa

Organ podatkowy jest uznawany za gospodarza prowadzonego postępowania podatkowego i podejmuje wszelkie działania niezbędne do wyjaśnienia stanu sprawy. W zakresie jego kompetencji jest również decyzja, gdzie działania te należy podjąć (miejsce). Czy jednak w tym zakresie może zadecydować strona postępowania? Stanowi to problem, który pojawił się m.in. w jednym z wyroków NSA, który orzekł, że: „Nieprzekonujące jest również powoływanie się na brak warunków do przeprowadzenia czynności kontrolnych w jej siedzibie, ponieważ obierając lokal mieszkalny na siedzibę prowadzonego przedsiębiorstwa podatniczka musiała liczyć się z tym, że w miejscu tym mogą być prowadzone interesy, a także dokonywane czynności o charakterze urzędowym. Nałożenie na skarżącą jako na pełnomocnika podatniczki, kary porządkowej za niestawienie się w miejscu wyznaczonym przez kontrolujących jako miejsce przeprowadzenia kontroli, było więc zasadne (...). Była to bowiem siedziba podatniczki, a więc miejsce, w którym czynności kontrolne powinny być wykonywane co do zasady. Złożenie wniosku o przeprowadzenie czynności w innym, prawnie dopuszczalnym, miejscu, nie uprawniało skarżącej do ignorowania powinności stawiennictwa w miejscu wskazanym przez organ przeprowadzający kontrolę”⁴⁷⁰.

Należy zaaprobować stanowisko NSA wyrażone w powyższym wyroku. Niezasadny jest bowiem argument, że w siedzibie podatniczki nie są możliwe do przeprowadzenia czynności z powodu zlokalizowania siedziby w lokalu mieszkalnym. Zgodnie z art. 159 § 1 pkt 5 o.p. w wezwaniu kierowanym do podmiotu organ podatkowy powinien określić: „termin, do

⁴⁶⁸ Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. Nr 173 poz. 1807 ze zm.).

⁴⁶⁹ Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (tekst jedn. Dz. U. z 2024 r. poz. 236).

⁴⁷⁰ Wyrok NSA z dn. 3.10.2017 r., sygn. akt II FSK 2286/15, CBOSA.

którego żądanie powinno być spełnione, albo dzień, godzinę i miejsce zgłoszenia się osoby wzywanej lub jej pełnomocnika”. Wobec tego to organ podatkowy w sposób obiektywny, a nie zobowiązany w sposób subiektywny decyduje, które miejsce jest właściwe do przeprowadzenia czynności. Jeżeli więc nie stawia się w miejscu i terminie określonym w wezwaniu, organ podatkowy uprawniony jest do nałożenia na zobowiązanego kary porządkowej. Zobowiązany nie może również w sposób wiążący wskazywać organom podatkowym miejsca, w którym mają być przeprowadzone czynności.

5.2.9. Złożenie wyjaśnień a obawa przed ujawnieniem tajemnicy przedsiębiorstwa

Każdy przedsiębiorca powinien podejmować stosowne działania celem zabezpieczenia prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej. Jednym z takich działań jest niewątpliwie odpowiednie zabezpieczenie informacji, które po ewentualnym pojawieniu się w sferze ogólnej mogłyby narazić przedsiębiorcę na straty. Należy w tym miejscu zadać wobec tego pytanie: czy w obawie o ochronę szeroko rozumianej przez stronę tajemnicy przedsiębiorca może odmówić złożenia wyjaśnień? Zagadnienie to pojawiło się również na wokandzie sądów administracyjnych. Wskazać należy w tym miejscu m.in. na wyrok NSA: „Otóż ta argumentacja strony, która pojawiła się w reakcji na czwarte wezwanie organu do przedstawienia informacji o powierzchni budynku zajętej przez najemców prowadzących działalność gospodarczą w żadnej mierze nie usprawiedliwia odmowy udzielenia tych informacji. Po pierwsze, strona nie skonkretyzowała w czym udzielona organom podatkowym, a żądana przez nich informacja naruszałaby tajemnicę poszczególnych przedsiębiorców wynajmujących u skarżącej powierzchnię użytkową. Samo ogólne powołanie się na tajemnicę przedsiębiorstwa, w sytuacji gdy chodzi o ustalenie powierzchni, na której prowadzi ono swą działalność jest niewystarczające”⁴⁷¹.

W mojej ocenie NSA w powyższej sprawie właściwie podszedł do rozpatrywania niniejszego zagadnienia. Przyjęcie stanowiska zaprezentowanego przez skarżącą mogłoby doprowadzić do takiego obejścia przepisów prawa, które czyniłoby niemożliwym doprowadzenie do zakończenia postępowania. Właściwie również należy zwrócić uwagę na definicję legalną pojęcia „tajemnica przedsiębiorstwa”, która skonstruowana została w ustawie

⁴⁷¹ Wyrok NSA z dn. 29.05.2020 r., sygn. akt II FSK 2754/19, CBOSA.

o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji⁴⁷². Zgodnie z art. 11 ust. 2 tej ustawy: „Przez tajemnicę przedsiębiorstwa rozumie się informacje techniczne, technologiczne, organizacyjne przedsiębiorstwa lub inne informacje posiadające wartość gospodarczą, które jako całość lub w szczególnym zestawieniu i zbiorze ich elementów nie są powszechnie znane osobom zwykle zajmującym się tym rodzajem informacji albo nie są łatwo dostępne dla takich osób, o ile uprawniony do korzystania z informacji lub rozporządzania nimi podjął, przy zachowaniu należytej staranności, działania w celu utrzymania ich w poufności”. Wskazuje się na dwa aspekty, które muszą być spełnione w zakresie ochrony tajemnicy przedsiębiorstwa: materialny oraz formalny. Aspekt materialny rozumiany jest jako odnoszący się do jej wartości gospodarczej, w tym technicznej, technologicznej lub organizacyjnej, natomiast formalny jako wola utajnienia danych informacji, przejawiająca się czynnościami, które przedsiębiorca przedsięwziął, by zapewnić poufność określonych danych⁴⁷³. Podkreśla się również, że tajemnica przedsiębiorcy musi być oceniana w sposób obiektywny, oderwany od woli danego przedsiębiorcy⁴⁷⁴.

5.2.10. Odmowa złożenia zeznań przez małżonka osoby będącej reprezentantem osoby prawnej

Stosunki rodzinne często przenikają różne płaszczyzny codzienności, docierając również do aspektów zawodowych podejmowanych przez małżonków. Mogą oni bowiem mieć informacje o podejmowanych działaniach (bądź zaniechaniach) swojego współmałżonka, a przez to stanowią - zdaniem organów podatkowych - właściwe źródło uzyskania informacji w ramach toczącego się postępowania podatkowego. Jak orzekł w jednym z wyroków NSA: „(...) przewidziane w art. 196 § 1 O.p. prawo świadka do odmowy zeznań przysługuje wyłącznie wtedy, gdy stroną w postępowaniu podatkowym jest osoba fizyczna, bowiem przewidziane w tym przepisie stosunki prawnorodzinne nie mogą istnieć z udziałem osób prawnych lub jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej”⁴⁷⁵.

Stanowisko takie należy w pełni zaakceptować. Mając bowiem na uwadze treść art. 196 § 1 o.p.: „Nikt nie ma prawa odmówić zeznań w charakterze świadka, z wyjątkiem małżonka

⁴⁷² Ustawa z dnia 16 kwietnia 1993 r. o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji (tekst jedn. Dz. U. z 2022 r. poz. 1233).

⁴⁷³ Tak np.: wyrok WSA w Poznaniu z dn. 3.10.2019 r., sygn. akt IV SA/Po 606/19, LEX nr 2728517.

⁴⁷⁴ Tak np.: wyrok NSA z dn. 12.02.2015 r., sygn. akt I OSK 759/14, LEX nr 1753618.

⁴⁷⁵ Wyrok NSA z dn. 20.01.2016 r., sygn. akt II FSK 3226/13, CBOSA.

strony, wstępnych, zstępnych i rodzeństwa strony (...)). Ustawodawca wprowadził w tym przepisie ogólną zasadę, że nikt nie ma prawa odmówić zeznań w charakterze świadka poza wyjątkami wskazanymi wprost w ustawie. Przepis ten stanowi gwarancję realizacji zasady prawdy obiektywnej. Domaganie się więc przez stronę skarżącą poszerzenia kręgu podmiotów uprawnionych do odmowy składania zeznań poza ustawowe wyjątki jest niezasadne⁴⁷⁶. W sposób oczywisty, gdy małżonek jest jednocześnie podmiotem właściwym do reprezentowania osobny prawnej, to nie nabywa on z mocy prawa statusu strony w toczącym się postępowaniu. Stroną dalej pozostaje dana osoba prawna, z tym że działa za nią właściwie umocowany reprezentant. W sposób oczywisty żona nie mogła w tym przypadku odmówić złożenia zeznań powołując się na art. 196 § 1 o.p.⁴⁷⁷.

Zastanović by się jednak należało, czy miałyby ona możliwość odmowy odpowiedzi na poszczególne pytania zgodnie z art. 196 § 2 o.p? Moim zdaniem jak najbardziej tak, pod warunkiem, że według jej najlepszych informacji udzielenie odpowiedzi na pytanie mogłoby narazić ją lub jej bliskich na odpowiedzialność karną, karną skarbową albo spowodować naruszenie obowiązku zachowania ustawowo chronionej tajemnicy zawodowej.

5.3. Zagadnienia problematyczne związane z aspektami proceduralnymi kary porządkowej

5.3.1. Uwagi wprowadzające

W niniejszym podrozdziale zostaną poddane analizie pojawiające się problemy związane z aspektami proceduralnymi kary porządkowej. Przez pojęcie to rozumie się pojawiające się wątpliwości co do procedury nakładania kary porządkowej uregulowanej w O.p., jak również co do procedury stosowania instytucji prawnych ukierunkowanych na uchylenie przedmiotowej kary.

Każdemu z tych problemów poświęcony został oddzielny podrozdział.

⁴⁷⁶ Wyrok NSA z dn. 14.01.2016 r., sygn. akt II FSK 3104/13, CBOSA.

⁴⁷⁷ W tym miejscu należy również zaznaczyć wyrok NSA z dn. 24.06.2015 r., sygn. akt II FSK 1337/13, CBOSA, w którym to NSA odniósł się do braku możliwości odmowy złożenia zeznań, w sytuacji gdy organ nie dopuścił do rejestrowania przebiegu przesłuchania świadka za pomocą kamery przez pełnomocnika strony.

5.3.2. Zaniechanie zastosowania środków przymusu z uwagi na możliwość ustalenia stanu faktycznego innymi środkami dowodowymi

Mnogość możliwych do wykorzystania przez organ podatkowy środków dowodowych nie przesądza o konieczności przeprowadzenia ich wszystkich w ramach każdego z prowadzonych postępowań podatkowych. Pojawia się wobec tego konieczność dokonania każdorazowo oceny, który ze środków jest niezbędny celem kompleksowego wyjaśnienia stanu faktycznego. Mając na uwadze tak postawione pytanie, należy wskazać, że kolejnym z problemów często występujących w praktyce (co potwierdza orzecznictwo sądowe) jest zaniechanie zastosowania środków przymusu z uwagi na możliwość ustalenia przez organ podatkowy stanu faktycznego innymi środkami dowodowymi. W jednym z wyroków NSA orzekł, iż: „(...) wbrew twierdzeniom autora skargi kasacyjnej organ wywiązał się z tego obowiązku. Dlatego nieprzeprowadzenie dowodu z zeznań świadka - nabywcy pojazdu nie miało istotnego wpływu na wynik pracy. Świadek bowiem mógł się wypowiedzieć jedynie na temat stanu spornego samochodu w dniu jego nabycia w czerwcu 2012 r., a nie w dniu jego nabycia wewnątrzwspólnotowego. Stąd rezygnacja z tego środka dowodowego i to w sytuacji, gdy, jak wynika z akt administracyjnych, świadek przebywał za granicą, nie miała wpływu na wynik sprawy. Tym samym stwierdzenie przez organ, a następnie przez sąd pierwszej instancji, że zgromadzony w sprawie materiał dowodowy w sposób dostateczny wykazał, że nabyty wewnątrzwspólnotowo pojazd został wyprodukowany jako samochód osobowy i mimo dokonywanych w nim zmian przez skarżącego nie utracił tego charakteru, pozbawiło racji przeprowadzenie środka dowodowego z zeznań świadka”⁴⁷⁸.

Organy podatkowe mają obowiązek czynienia jedynie takich ustaleń faktycznych, które mają znaczenie dla sprawy, co wynika z treści art. 122 o.p. i powiązanego z nim art. 187 §1 tej ustawy, jak też art. 188 o.p. Jasne jest, że to organ podatkowy jest gospodarzem prowadzonego postępowania. Zgodnie art. 187 § 1 o.p.: „Organ podatkowy jest obowiązany zebrać i w sposób wyczerpujący rozpatrzeć cały materiał dowodowy”. Artykuł ten wyraża tzw. zasadę prawdy obiektywnej lub zasadę zupełności (kompletności) postępowania dowodowego⁴⁷⁹. Zdaniem H. Dzwonkowskiego: „Materiał dowodowy jest zupełny, jeśli zebrano i rozpatrzono wszystkie

⁴⁷⁸ Wyrok NSA z dn. 17.09.2017 r., sygn. akt I GSK 187/17, CBOSA.

⁴⁷⁹ B. Brzeziński (red.), M. Kalinowski (red.), A. Olesińska (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2015, s. 822.

dowody, przeprowadzono wnioski dowodowe, a udowodniony stan faktyczny stanowi pełną, spójną i logiczną całość”⁴⁸⁰. Jednak - jak zauważa ten sam Autor: „Nie zbiera się bowiem materiału dowodowego w sposób <<wyczerpujący>>. Należy go zebrać tak, aby był cały i kompletny”⁴⁸¹.

Postępowanie podatkowe charakteryzuje się własnymi rozwiązaniami w zakresie ciężaru dowodu (na organie podatkowym ciąży dołożenie szczególnej staranności w ustaleniu stanu faktycznego), jednak podatnik powinien również aktywnie uczestniczyć w postępowaniu dowodowym, ponieważ dopiero przy jego aktywnym udziale możliwe jest odtworzenie stanu faktycznego w sposób pełny i niepozostawiający wątpliwości⁴⁸². Natomiast prawo realizowane przez stronę poprzez zgłaszanie żądań dowodowych stanowi jedną z podstawowych gwarancji realizacji i obrony interesu prawnego strony w postępowaniu podatkowym i uzupełnia zasadę czynnego udziału strony w tym postępowaniu⁴⁸³. Jak podnosi A. Hanusz: „Ciężar dowodu nakładany jest bowiem, ogólnie rzecz ujmując, w sposób bezpośredni, a więc na podstawie przepisów materialnego prawa podatkowego, oraz w sposób pośredni w ramach ogólnej konstrukcji danego podatku (...). Ten ostatni sposób powoduje, iż obarczanie strony ciężarem dowodu, wymagającym wykazania danych okoliczności, najczęściej przez podatnika interpretowane jest w praktyce zbyt szeroko. Powoduje to, że taki sposób interpretacji reguł dowodowych włącza stronę postępowania w sferę obowiązku dowodzenia, zarezerwowaną wyłączeni dla organów podatkowych. (...) W konsekwencji organy podatkowe przerzucają obowiązek dostarczenia środków dowodowych oraz wyjaśnienia sprawy na stronę postępowania”⁴⁸⁴.

Wobec powyższego przepis art. 187 o.p. należy z wykorzystaniem wykładni językowej i zaznaczyć, że „wyczerpujące” ma być „rozpatrzenie całego materiału dowodowego”. Organ powinien w uzasadnieniu odnieść się do materiału, wskazać, którym dowodom dał wiarę i dlaczego, a którym tej wiary odmówił i jakie ku temu miał powody. Uznanie, że przymiot „wyczerpania” miałby odnosić się do zebrania wszystkich dowodów, które w sposób bezpośredni lub pośredni związane są ze sprawą rodziłoby obawy w zakresie prowadzenia postępowań, które nigdy by się nie skończyły z uwagi na mnogość dowodów. Zauważyć należy,

⁴⁸⁰ H. Dzwonkowski, *Komentarz do art. 187 o.p.*, [w:] C. Kosikowski (red.), H. Dzwonkowski (red.), A. Huchla (red.), *Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2003, s. 497.

⁴⁸¹ *Ibidem*.

⁴⁸² W. Sawa, *Ciężar dowodu w postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” 2001, nr 3, s. 56.

⁴⁸³ R. Kubacki, *Specyfika podatkowego postępowania dowodowego*, „Przegląd Podatkowy” 1999, nr 12, s. 35.

⁴⁸⁴ A. Hanusz, *Ciężar dowodu w postępowaniu podatkowym, uwagi de lege lata*, [w:] A. Pomorska (red.), *Polski system podatkowy. Założenia a praktyka*, Lublin 2004, s. 441.

że postępowanie dowodowe charakteryzuje się dynamizmem. Przeprowadzenie jednego dowodu przez organ może rodzić konieczność przeprowadzenia innych dowodów, na które organ został nakierunkowany właśnie tym pierwotnie przeprowadzonym dowodem. Organ podatkowy jako gospodarz postępowania powinien ocenić, w którym momencie prowadzonego postępowania dowodowego uzyskał już dowody, na podstawie których może w sposób prawidłowy zrealizować zasadę prawdy obiektywnej. Powinien również pamiętać o dyspozycji art. 200 o.p., tj. przed wydaniem decyzji organ podatkowy wyznaczyć stronie siedmiodniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego⁴⁸⁵.

Moim zdaniem ocena organu podatkowego powinna więc opierać się na odpowiedzi na dwa podstawowe pytania:

- 1) czy przeprowadzenie konkretnego dowodu (z urzędu czy też na żądanie strony) jest niezbędne celem prawidłowego ustalenia stanu faktycznego sprawy?
- 2) czy dana okoliczność nie została już udowodniona innymi środkami dowodowymi w toczącym się postępowaniu?

Jeżeli organ uzna, że przeprowadzenie konkretnego dowodu jest niezbędne celem ustalenia prawidłowego stanu faktycznego sprawy, jak również nie ma możliwości, by daną okoliczność udowodnić innymi środkami dowodowymi, wówczas powinien dążyć do realizacji i przeprowadzenia danego dowodu. Jeżeli nie będzie jednak w stanie przeprowadzić danego dowodu, powinien skorzystać z przysługujących w o.p. uprawnień i zdecydować się na nałożenie kary porządkowej. Każdorazowo jednak przed nałożeniem kary porządkowej organ powinien odpowiedzieć na dwa powyżej wskazane pytania.

5.3.3. Konieczność obligatoryjnego stosowania przez organ podatkowy kary porządkowej

W praktyce codziennej organów podatkowych pojawia się również pytanie, czy należy obligatoryjnie stosować karę porządkową w sytuacji spełnienia okoliczności uzasadniających jej nałożenie? Czy ewentualny brak działania organu w tym zakresie może okazać się na etapie późniejszego postępowania odwoławczego bądź kontroli sądowno-administracyjnej zarzutem? W tym zakresie należy zwrócić uwagę m.in. na jeden z wyroków WSA w Poznaniu, który orzekł, że: „Nie ulega wątpliwości, iż to organy podatkowe powinny zebrać w sposób

⁴⁸⁵ Wyjątki od zasady wyrażonej w art. 200 § 1 o.p. ustawodawca zrehabilitował w art. 200 § 2 o.p.

wyczerpujący materiał dowodowy w sprawie, jeżeli chcą wykazać fakt nieopłacenia zobowiązania podatkowego przez podatnika. Jeżeli zebranie materiału dowodowego, który by ten fakt ponad wszelką wątpliwość udowadniał, jest niemożliwe, należy z tego wyciągnąć wniosek, iż w tym stanie rzeczy nie jest możliwe udowodnienie podatnikowi ciążącego na nim zobowiązania podatkowego. Dlatego też nie było możliwe wydanie przez organy podatkowe decyzji nakładającej na skarżącego konieczność uiszczenia zobowiązania podatkowego, skoro brak było dostatecznych dowodów umożliwiających wydanie takiej decyzji”⁴⁸⁶.

Organ podatkowy prowadzący postępowanie podatkowe powinien mieć na uwadze całokształt przepisów regulujących przebieg procedury oraz w taki sposób „ułożyć” potencjalny przebieg postępowania dowodowego, aby rozstrzygnięcie sprawy w drodze decyzji miało miejsce w czasie adekwatnym do stopnia skomplikowania sprawy, jak również okoliczności w niej występujących. Niewątpliwie jednak to na organie podatkowym spoczywa obowiązek stwierdzenia, że całość materiału dowodowego wydane w sprawie pozwala (z zachowaniem zasad postępowania podatkowego – w tym przypadku szczególnie zasady prawdy obiektywnej) do wydania rozstrzygnięcia.

Ustawodawca nie bez powodu wprowadza w ramach postępowania możliwość prowadzenia postępowania wpadkowego (incydentalnego) w sprawie nałożenia kary porządkowej. Jest to procedura, która może mieć finalnie kolosalne znaczenie w odniesieniu do całej sprawy. Pozwala bowiem na uzyskanie przez organ podatkowy materiałów (np. dokumentów) i wydanie właściwej decyzji w sprawie. Organ podatkowy nie może zapominać o możliwości stosowania kary porządkowej. Co prawda należy się zgodzić, że ustawodawca pozostawia w tym zakresie organowi stosunkowo szerokie pole działania w ramach uznania administracyjnego – w tym również decyzję, czy organ podejmie działania mające na celu ukaranie podmiotu karą porządkową, czy też nie – jednak jest to jedno z „narzędzi” pozwalających na dotarcie do prawdy obiektywnej.

Jeżeli organ podatkowy nie uzyska potwierdzenia pewnych faktów w sprawie za pomocą informacji pochodzących z wezwania skierowanego do podmiotu, to może nałożyć karę porządkową za niesubordynację względem organów władzy państwowej. Jednak organy podatkowe, wskazując na potrzebę zachowania również zasady zaufania obywateli do organów władzy państwowej, wolą nie stosować kar porządkowych, a raczej dojść do porozumienia bez konieczności podejmowania kroków prawnych, które mogą być odebrane przez podmiot jako

⁴⁸⁶ Wyrok WSA w Poznaniu z dn. 12.06.2019 r., sygn. akt I SA/Po 780/18, CBOSA.

kara w znaczeniu kryminalnym. Zaznaczyć jednak należy, że takie rozumowanie mogłoby w skrajnych przypadkach doprowadzić do niemożności procedowania w sprawie z uwagi na brak materiału dowodowego, dlatego organy podatkowe powinny stosować karę porządkową, jeżeli danego faktu nie mogą udowodnić innymi środkami dowodowymi.

5.3.4. Brak wskazania przesłanek nałożenia kary porządkowej

Uzasadnienie postanowienia stanowi jego integralną część stanowiącą wyjaśnienie organu w zakresie rozstrzygnięcia w nim zawartego. Prawidłowo i kompleksowo skonstruowane uzasadnienie tworzy między organem a podatnikiem stan pewności i zrozumienia w zakresie rozstrzygnięcia w nim zawartego. Organy podatkowe rezygnują jednak nieraz ze wskazania przesłanek nałożenia na podmiot kary porządkowej. W jednym z przykładowych wyroków WSA w Warszawie orzekł, że: „Nie można zarzucić organom braku wyjaśnienia przesłanek, które legły u podstaw wymierzania kary pieniężnej, w szczególności poprzez brak wskazania jakich informacji pełnomocnik nie przedstawił na żądanie organu podatkowego, gdyż w swoich rozstrzygnięciach organy podatkowe odnosiły się do wezwań z: 17 kwietnia 2019 r. i 21 maja 2019 r., które to wezwania wskazywały na konkretne dokumenty/wyjaśnienia”⁴⁸⁷.

Nie można zgodzić się ze stanowiskiem WSA w Warszawie, iż w postanowieniu o nałożeniu kary porządkowej nie muszą być zawarte (zgodnie ze stanem sprawy) informacje, jakich pełnomocnik nie przedstawił na wezwanie organu podatkowego. W sposób oczywisty nałożenie kary porządkowej następuje w formie postanowienia, które chronologicznie jest ewentualnym następstwem niezastosowania się przez podmiot do doręzonego wezwania. Organ podatkowy w uzasadnieniu postanowienia powinien konkretnie i wprost odnosić się do całości okoliczności danej sprawy, wskazując, jakie przesłanki z art. 262 § 1 pkt § 1-3 o.p. ziściły się (np. jakie konkretnie informacje nie zostały przekazane na wezwanie organu).

⁴⁸⁷ Wyrok WSA w Warszawie z dn. 30.09.2020 r., sygn. akt III SA/Wa 935/20, CBOSA.

5.3.5. Brak wskazania okoliczności wpływających na wymiar kary porządkowej

Działanie organu w ramach uznania administracyjnego pozwala na dostosowanie reakcji prawnej organu względem okoliczności pojawiających się w sprawie, jak również na pewną indywidualizację w tym zakresie. Dlatego wskazać należy na jeden z problemów często występujących w praktyce, a mianowicie na brak wskazywania przez organy podatkowe na okoliczności wpływające na wymiar kary porządkowej. Przykładowo w jednym z wyroków NSA orzekł, że: „Należy zgodzić się z zarzutami skargi kasacyjnej, że zarówno organ I instancji jak i organ odwoławczy w żaden sposób nie uzasadnili wymiaru kary i nie podali skarżącemu jakichkolwiek okoliczności wpływających na jej wymiar i że mimo tego braku sąd I instancji zaakceptował to uchybienie”⁴⁸⁸.

Organ podatkowy wydający postanowienie o nałożeniu kary porządkowej powinien w sposób jasny i jednoznaczny dążyć do wyjaśnienia ukaranemu wszelkich okoliczności sprawy, które wpłynęły na wymierzenie przedmiotowej kary. Jednocześnie wydaje się właściwe zaznaczenie, które z okoliczności zaistniałych w sprawie stanowiły okoliczności łagodzące wymiar kary, a które go dodatkowo obciążały. Wiedza i świadomość podatnika stanowią w tym momencie fundament do zrozumienia popełnionego przez niego ewentualnego błędu, korektę nieprawidłowych działań, jak również zapobieganie podobnym naruszeniom w przyszłości. Organ poprzez takie działanie realizuje również zasadę przekonywania obowiązującą w postępowaniu podatkowym.

5.3.6. Jednozdaniowe uzasadnienie postanowienia o nałożeniu kary porządkowej

Nie ma jednej miary powszechnie przyjętej w zakresie obszerności tekstu uzasadnienia postanowienia. Zależy to od mnogości czynników i okoliczności występujących w danej sprawie. Pojawiającym się jednak problemem wydaje się być skrajna „ubogość” uzasadnienia postanowienia o nałożeniu kary porządkowej. W jednym z wyroków WSA w Łodzi orzekł, że: „W ocenie Sądu uzasadnienie zaskarżonego postanowienia, jak i poprzedzającego je postanowienia pierwszoinstancyjnego, w zakresie wysokości nałożonej na skarżącego kary pieniężnej, jest zbyt ogólnikowe i lakoniczne, w zasadzie sprowadzające się do jednego zdania.

⁴⁸⁸ Wyrok NSA z dn. 16.03.2017 r., sygn. akt I FSK 1735/15, CBOSA. Sprawy podobne: wyrok NSA z dn. 22.01.2009 r., sygn. akt II FSK 1462/07, CBOSA; wyrok WSA w Gliwicach z dn. 2.03.2022 r., sygn. akt I SA/Gl 1602/21, CBOSA; wyrok WSA w Gliwicach z dn. 4.12.2020 r., sygn. akt I SA/Gl 1239/20, CBOSA.

Tymczasem uzasadnienie pełni istotną rolę jako element aktu administracyjnego, gdyż pozwala na poznanie motywów podjęcia tego aktu, stronie na podjęcie merytorycznej polemiki z organem, sądowi administracyjnemu zaś umożliwia skontrolowanie prawidłowości podjętego rozstrzygnięcia, w tej sprawie określenia wysokości kary pieniężnej⁴⁸⁹.

Uzasadnienie postanowienia o nałożeniu kary porządkowej stanowi jego obligatoryjny element z uwagi na fakt, iż na postanowienie to przysługuje zażalenie (art. 210 § 5 zd. 2 o.p. w zw. z art. 219 o.p. w zw. z art. 262 § 5 o.p.). Poprzez uzasadnienie organ podatkowy realizuje nie tylko dyspozycję powyższej przytoczonych artykułów, ale również zasadę przekonywania obywateli (art. 124 o.p.), jak również zasadę budowania zaufania obywateli do organów władzy publicznej (art. 121 § 1 o.p.). To właśnie z uzasadnienia postanowienia adresat może dowiedzieć się, jakie były przesłanki nałożenia kary porządkowej. Organ podatkowy powinien więc dołożyć wszelkich starań, aby uzasadnienie prezentowało nie tylko właściwy ciąg chronologiczny zdarzeń, które wystąpiły w przedmiotowej sprawie, ale również odzwierciedlało dokonane przez organ podstawienie odpowiednich przepisów prawa pod ustalony stan faktyczny.

Sytuacja zaprezentowana w powyższym wyroku WSA w Łodzi stanowi sytuację skrajnie niedopuszczalną. Organ podatkowy potraktował uzasadnienie w znaczeniu skrajnie technicznym uznając, że jedno zdanie wystarczy, by uczynić zadość wymaganiom ustawowym. Można zaryzykować stwierdzenie, jakoby jedno zdanie uzasadnienia w znaczeniu procesowym miało skutek identyczny z całkowitą rezygnacją przez organ z uzasadnienia postanowienia. W mojej ocenie słusznie orzekł w tym zakresie NSA, stwierdzając, iż: „Ustalenia i oceny organów podatkowych powinny być przedstawione w uzasadnieniu rozstrzygnięć w sposób jednoznaczny i niezmuszający adresata rozstrzygnięcia do snucia domysłów co do motywów, którymi kierowały się organy nakładając karę porządkową”⁴⁹⁰.

W tym miejscu również należy zwrócić uwagę na stanowisko NSA, zgodnie z którym deficyt w uzasadnieniu może być uzupełniony przez organ odwoławczy, bowiem: „Na gruncie rozpoznawanej sprawy rację ma autor skargi kasacyjnej, że organ I instancji nie poczynił rozważań co do wysokości nałożonej kary porządkowej. Mimo to, w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, w kontekście całokształtu okoliczności sprawy owo uchybienie nie miało istotnego wpływu na wynik sprawy, albowiem co istotne zostało ono dostrzeżone

⁴⁸⁹ Wyrok WSA w Łodzi z 24.11.2022 r., sygn. akt I SA/Łd 478/22, CBOSA. Sprawy podobne: wyrok NSA z dn. 15.06.2011 r., sygn. akt II FSK 265/10, CBOSA.

⁴⁹⁰ Wyrok NSA z dn. 28.05.2019 r., sygn. akt II FSK 1809/17, CBOSA.

i skorygowane przez organ odwoławczy, czym nie uchybiono w istotny sposób zasadzie dwuinstancyjności postępowania”⁴⁹¹. Sąd dodatkowo uzasadniał to niewywiązaniem się zobowiązanego do uczynienia zadość wezwaniu w zakresie przedstawienia organowi podatkowemu znacznej liczby dokumentów. Skoro nie były one znane organowi I instancji, a uzyskał je organ odwoławczy, to na podstawie prawidłowo zgromadzonego materiału dowodowego był w stanie uzupełnić uchybienia powstałe działaniami organu pierwszej instancji i wydać w tym zakresie merytoryczne rozstrzygnięcie.

5.3.7. Brak pouczenia w wezwaniu o możliwości nałożenia kary porządkowej

Prawo do informacji realizowane może być na wielu płaszczyznach. Jedną z nich jest niewątpliwie również pouczenie, które powinno być zawarte w piśmie skierowanym przez organ podatkowy do adresata i nie powinien on rezygnować z jego umieszczania. Przykładowo w jednym z wyroków NSA orzekł, że: „Warunkiem wymierzenia kary porządkowej w związku z niedopełnieniem obowiązku określonego w art. 262 Ordynacji podatkowej jest ponadto pouczenie przez organ podatkowy osoby zobowiązanej do jego wykonania o skutkach niezastosowania się do wezwania”⁴⁹².

Jak orzekł WSA w Krakowie: „Należy wskazać na trzy przesłanki, które muszą być spełnione łącznie, aby organ mógł wymierzyć karę porządkową; (1) bezzasadne niedopełnienie obowiązku wynikającego z wezwania, (2) prawidłowość wezwania, (3) prawidłowe pouczenie osoby wezwanej o skutkach prawnych niezastosowania się do wezwania”⁴⁹³. Jak wynika z podanego przykładowego orzecznictwa, pouczenie to wydaje się, że stanowi również jeden z warunków koniecznych do prawidłowego wymierzenia kary porządkowej. W sytuacji braku przekazania tej informacji wcześniej podatnikowi nie jest on świadomy ewentualnych negatywnych skutków. Tak więc przy braku pouczenia nie jest możliwe nałożenie na podatnika kary porządkowej.

⁴⁹¹ Wyrok NSA z dn. 6.12.2018 r., sygn. akt II FSK 3501/16, CBOSA.

⁴⁹² Wyrok NSA oz. Poznań z dn. 29.08.2002 r., sygn. akt I SA/Po 533/01, CBOSA. Sprawy podobne: wyrok NSA z dn. 24.11.2010 r., sygn. akt II FSK 1233/09, CBOSA; wyrok WSA w Lublinie z dn. 3.12.2013 r., sygn. akt I SA/Lu 675/13, CBOSA; wyrok WSA w Krakowie z dn. 28.11.2012 r., sygn. akt I SA/Kr 1410/12, CBOSA; wyrok WSA w Lublinie z dnia 26.04.2023 r., sygn. I SA/Lu 157/23, CBOSA.

⁴⁹³ Wyrok WSA w Krakowie z dn. 28.11.2012 r., sygn. akt I SA/Kr 1410/12, CBOSA.

5.3.8. Powtórne nałożenie kary porządkowej

Zagadnieniem praktycznym, które wydaje się bardzo problematyczne, jest możliwość powtórnego nałożenia na ten sam podmiot kary porządkowej. Tytułem przykładu można wskazać, iż w jednym z wyroków WSA w Poznaniu podkreślał, że: „Zauważyć należy, że kara porządkowa jest sankcją administracyjną, służącą dyscyplinowaniu uczestników postępowania. Każdorazowe wystąpienie okoliczności wskazanych w tym przepisie może skutkować wymierzeniem przez organ podatkowy takiej kary. Zatem zarzut skarżącego, że karę porządkową nałożono na niego już z powodu pierwszego niestawienia się na wezwanie jest bezzasadny”⁴⁹⁴.

Należy zwrócić uwagę, że przepisy o.p. nie rozstrzygają *ex lege* o możliwości wielokrotnego nałożenia kary porządkowej na podmioty wymienione w art. 262 o.p. Wydaje się, że jest to niedoskonałość przedmiotowej regulacji, która stanowi problem praktyczny do rozwiązania. Moim zdaniem stanowisko WSA w Poznaniu należy uznać za słuszne. Zagadnienie to zostało szerzej opisane w rozdziale 4.4. Postępowanie w sprawie nałożenia kary porządkowej, gdzie wskazuję na możliwość uznania zasady 1:1, np. po każdorazowo wysłanym i prawidłowo doręczonym wezwaniu aktualizuje się względem organu podatkowego możliwość nałożenia kary porządkowej w sytuacji nieuczynienia zadość żądaniom organu podatkowego. Mając na uwadze wagę przedmiotowego zagadnienia, jak również brak możliwości uzupełnienia tej luki w prawie, uważam, że powinny w tym zakresie nastąpić działania legislacyjne⁴⁹⁵.

5.3.9. Bezprzedmiotowość postępowania podatkowego a kara porządkowa

Postępowanie w sprawie nałożenia kary porządkowej (jak wskazano we wcześniejszych częściach niniejszej pracy) jest przykładem postępowania wpadkowego w ramach toczącego się właściwego postępowania podatkowego. Możliwa jest więc sytuacja, gdy będą te procedury toczyły się równolegle. Pojawia się w tym miejscu (jak również w orzecznictwie) pytanie: jakie powinno być wydane rozstrzygnięcie w ramach postępowania w sprawie nałożenia kary porządkowej w sytuacji bezprzedmiotowości postępowania właściwego? W jednym

⁴⁹⁴ Wyrok WSA w Poznaniu z dn. 25.10.2010 r., sygn. akt I SA/Po 449/10, CBOSA.

⁴⁹⁵ Szerzej na ten temat patrz zob. 7 zawierający wnioski końcowe.

z przykładowych dla tego problemu wyroków WSA w Lublinie orzekł, że: „Zaistniała w sprawie głównej bezprzedmiotowość postępowania (ustanie przedmiotu sprawy) czyni również bezprzedmiotowym postępowanie obejmujące między innymi gromadzenie dowodów, a w konsekwencji odpada motyw dyscyplinowania uczestników postępowania do działań w tym zakresie, a więc i nakładania kar porządkowych”⁴⁹⁶.

Zgodnie z art. 208 § 1 o.p.: „Gdy postępowanie z jakiegokolwiek przyczyny stało się bezprzedmiotowe, w szczególności w razie przedawnienia zobowiązania podatkowego, organ podatkowy wydaje decyzję o umorzeniu postępowania”. NSA orzekł, że bezprzedmiotowość postępowania występuje, gdy: „(...) brak jest podstaw prawnych do merytorycznego rozstrzygnięcia danej sprawy w ogóle, bądź nie było podstaw do jej rozpoznania w drodze postępowania administracyjnego. Bezprzedmiotowość postępowania oznacza brak któregoś z elementów stosunku materialnoprawnego, skutkującego tym, iż nie można załatwić sprawy przez rozstrzygnięcie jej co do istoty. Bezprzedmiotowość zachodzi wówczas, gdy w sposób oczywisty organ podatkowy stwierdził brak podstaw prawnych i faktycznych do merytorycznego rozpatrzenia sprawy”⁴⁹⁷. Należy zgodzić się więc ze stanowiskiem zaprezentowanym przez WSA w Lublinie i przyjąć, że w sytuacji braku podstaw do rozstrzygnięcia postępowania głównego w sposób oczywisty nie występuje również uzasadnienie do prowadzenia postępowania zażaleniowego w ramach występującego postępowania wpadkowego.

5.3.10. Stwierdzenie bezprzedmiotowości postępowania podatkowego w trakcie postępowania zażaleniowego

Należy zastanowić się również nad ewentualnym rozwiązaniem w przypadku stwierdzenia bezprzedmiotowości postępowania podatkowego, w sytuacji gdy prowadzone jest postępowanie zażaleniowe w ramach nałożenia kary porządkowej. Kolejnym z problemów występujących w praktyce jest stwierdzenie bezprzedmiotowości postępowania podatkowego w trakcie postępowania zażaleniowego dotyczącego nałożenia kary porządkowej. Jeżeli w trakcie procedowania w ramach postępowania zażaleniowego (postępowanie incydentalne) ziściłyby się przesłanki do umorzenia postępowania głównego, to w takiej sytuacji organ

⁴⁹⁶ Wyrok WSA w Lublinie z dn. 27.11.2015 r., sygn. akt I SA/Lu 538/15, CBOSA.

⁴⁹⁷ Wyrok NSA z dn. 27.02.2019 r., sygn. akt II GSK 2059/18, CBOSA.

wyższego stopnia rozpatrujący zażalenie na postanowienie o nałożeniu kary porządkowej powinien na podstawie art. 262 § 5 o.p. w zw. z art. 233 § 1 pkt 3 o.p. w zw. z art. 239 o.p. wydać postanowienie o umorzeniu postępowania zażaleniowego.

5.3.11. Obliczenie terminu przedawnienia w zakresie kar porządkowych

Niejasność przepisów oraz brak logiki w działaniu legislacyjnym prowadzić może do wielu problemów praktycznych. Przykładem tego jest obliczanie terminów przedawnienia w zakresie kar porządkowych. W jednym z wyroków NSA orzekł, że: „Z uwagi na wskazane wyżej cechy kary pieniężnej możliwe i uzasadnione jest stosowanie do niej odpowiednio art. 68 § 1 o.p. i art. 70 o.p. Pierwszy z tych przepisów (stosowany odpowiednio) określa bowiem termin, w jakim najpóźniej postanowienie o nałożeniu kary może być wydane (przy założeniu, że termin ten upłynie w toku postępowania), przy czym terminem początkowym w przypadku kar pieniężnych będzie ostatni dzień terminu wyznaczonego do dokonania czynności, wymienionej w art. 262 § 1 pkt 1-2 o.p. Obowiązek zapłaty kary nałożonej ostatecznym postanowieniem trwa natomiast do momentu upływu terminu przedawnienia kary, określonego odpowiednio w art. 70 o.p. Kara może być zatem egzekwowania także po zakończeniu postępowania, w którym czynność wskazana w art. 262 § 1 o.p. nie została wykonana przez stronę, jej pełnomocnika, świadka lub biegłego. Regulacja z art. 263 § 4 o.p. usuwa zatem stan niepewności prawnej, jaka istniałaby w razie niezakreślenia terminu przedawnienia do wydania postanowienia o nałożeniu kary i do jej egzekwowania”⁴⁹⁸.

W pierwszej kolejności należy uznać za prawidłowe stanowisko, iż stosując odpowiednio art. 70 o.p. ustawodawca dopuszcza możliwość egzekwowania kary porządkowej nałożonej przez organ podatkowy również po zakończeniu postępowania podatkowego, co pozostaje w zgodzie z regułami wykładni oraz zasadami odpowiedniego stosowania przepisów.

Nie można zaakceptować jednak stanowiska sądu, iż art. 68 § 1 o.p. (stosowany odpowiednio) określa termin, w jakim najpóźniej postanowienie o nałożeniu kary może być wydane (przy założeniu, że termin ten upłynie w toku postępowania), przy czym terminem początkowym w przypadku kar pieniężnych będzie ostatni dzień terminu wyznaczonego do dokonania czynności, wymienionej w art. 262 § 1 pkt 1-2 O.p. W mojej ocenie należy stanąć

⁴⁹⁸ Wyrok NSA z dn. 10.03.2017 r., sygn. akt II FSK 3123/15, CBOSA.

na stanowisku, że obecne brzmienie przepisu głównego oraz odpowiednie stosowanie przy tym przepisu odsyłającego nie prowadzą do takich wniosków, a umożliwiają organowi podatkowemu wydanie postanowienia o nałożeniu kary porządkowej również po zakończeniu postępowania podatkowego⁴⁹⁹.

Wskazać przy tym należy, że obecnie nałożenie kary porządkowej możliwe jest również w ramach czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej oraz audytu⁵⁰⁰.

5.3.12. Odpowiednie stosowanie do kar porządkowych terminów dotyczących przedawnienia

Tematyka właściwego dostosowania przepisów w ramach ich „odpowiedniego stosowania” powoduje rozbieżności w rozumieniu poszczególnych przepisów i prowadzić może do pojawienia się nieprawidłowości. Potwierdza to również orzecznictwo sądowe, w którym pojawia się zagadnienie odpowiedniego stosowania art. 68 § 1 i art. 70 ordynacji podatkowej w odniesieniu do kar porządkowych. Tytułem przykładu należy wskazać, że w jednym z wyroków WSA w Rzeszowie orzekł, że: „W ocenie Sądu prawidłowa wykładnia art. 263 § 4 Ordynacji podatkowej prowadzi do wniosku, że kara porządkowa może być nałożona (w drodze postanowienia), co obejmuje również doręczenie postanowienia nakładającego tę karę (art. 212 w związku z art. 239 Ordynacji podatkowej), w zależności od sposobu powstania zobowiązania podatkowego, w terminach określonych w art. 68 § 1 i art. 70 ordynacji podatkowej. Oznacza to, że w sytuacji gdy zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego zobowiązania (art. 21 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej), to termin ten wynosi 3 lata, licząc od końca roku kalendarzowego w którym powstał obowiązek podatkowy; zaś w sytuacji gdy zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania (art. 21 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej) - w terminie 5 lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Użycie przez ustawodawcę w art. 263 § 4 Ordynacji podatkowej zwrotu normatywnego: <<odpowiednio>> oznacza, że termin, w którym organ może nałożyć karę porządkową należy

⁴⁹⁹ Szerzej zob. rozdz. 4.8. niniejszej pracy.

⁵⁰⁰ Szerzej zob. rozdz. 4.10 niniejszej pracy.

odróżnić w zależności od sposobu powstania zobowiązania podatkowego w danym podatku, co do określonej kategorii podatników. W ocenie Sądu w zaprezentowanej wyżej interpretacji prawa uwzględniono dyrektywę uwzględniania w pierwszej kolejności tekstu ustawy, ale także dyrektywy w celu danego unormowania i dyrektywy wykładni systemowej”⁵⁰¹. Odnosząc się do innego sposobu rozumienia przepisów, WSA w Rzeszowie wskazała, że wykraczają poza "odpowiednie" stosowanie do kar porządkowych przepisów art. 68 § 1 i art. 70 o.p. i wykraczają poza dopuszczalny zakres interpretacji prawa.

W postępowaniu kasacyjnym NSA orzekł jednak, że: „Dokonując wykładni art. 263 § 4 O.p. Sąd pierwszej instancji nie uwzględnił tego, że postępowanie podatkowe nie zawsze musi dotyczyć zobowiązania podatkowego. Może ono dotyczyć przykładowo odpowiedzialności osoby trzeciej, stwierdzenia nadpłaty. Ponadto nie dostrzegł, że o ile ustawodawca odesłał do odpowiedniego stosowania art. 70, o tyle w przypadku art. 68 odesłał tylko do § 1 tego przepisu, co, jak słusznie wskazano w skardze kasacyjnej, mogłoby budzić wątpliwości co do terminu nałożenia kary w przypadku zobowiązań, o których mowa w art. 68 § 2 O.p. Przyjęta w zaskarżonym wyroku wykładnia mogłaby zatem prowadzić do nierównego traktowania osób, na które nałożono karę, w zależności od przedmiotu postępowania, a więc kryterium obojętnego z punktu widzenia obowiązku, do wykonania którego kara ma przymusić. Sąd nie zauważył również, że kara może być nałożona tylko w trakcie postępowania podatkowego. Stwierdzenie upływu terminów z art. 68 § 1 i art. 70 O.p. przez organ podatkowy powinno zaś powodować umorzenie postępowania jako bezprzedmiotowego”⁵⁰².

Sposób rozumienia przepisów dotyczących odpowiedniego art. 68 § 1 o.p. oraz art. 70 o.p. poczyniony przez WSA w Rzeszowie słusznie został skorygowany przez NSA. Nie jest dopuszczalne rozumienie odpowiedniego stosowania przepisów w ten sposób, że termin, w którym organ może nałożyć karę porządkową, należy odróżnić w zależności od sposobu powstania zobowiązania podatkowego w danym podatku co do określonej kategorii podatników. Wykładnia przedmiotowego przepisu prowadzi do wniosku, że zgodnie z art. 68 § 1 o.p. organ podatkowy ma 3 lata (licząc od końca roku, w którym doszło do okoliczności wskazanej w art. 262 § 1 – 3 o.p.) na doręczenie postanowienia o nałożeniu kary porządkowej. W odniesieniu do art. 70 o.p. należy wskazać, że od momentu prawidłowego doręczenia postanowienia o nałożeniu kary porządkowej organ ma 5 lat, licząc od końca roku

⁵⁰¹ Wyrok WSA w Rzeszowie z dn. 12.05.2015 r., sygn. akt I SA/Rz 194/16, CBOSA.

⁵⁰² Wyrok NSA z dn. 10.03.2017 r., sygn. akt II FSK 1963/16, CBOSA.

kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności kary porządkowej na wyegzekwowanie należności.

Nie można się jednak zgodzić ze stanowiskiem NSA, jakoby: „Sąd nie zauważył również, że kara może być nałożona tylko w trakcie postępowania podatkowego”. W stanie prawnym obowiązującym w dacie wydania przedmiotowego wyroku nałożenie kary porządkowej (oprócz postępowania podatkowego) możliwe było również m.in. w ramach kontroli podatkowej (art. 292 o.p.) czy postępowania kontrolnego (art. 31 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej).

Podkreślenia wymaga również fakt, że w analizowanym wyroku NSA stwierdza, że: „Kara pieniężna jest świadczeniem pieniężnym”. Fakt możliwości zapłaty kary porządkowej w pieniądzu (fizycznym bądź elektronicznym) jest niepodważalny, jednak jedynie w ramach zasygnalizowania warto zwrócić uwagę na pojawiające się pojęcie kary pieniężnej.

Instytucja przedawnienia nie powinna jednak być pojmowana w kategorii praw podmiotowych jednostki, w tym przypadku podatnika. Nie istnieje również konstytucyjne "prawo do przedawnienia", czy choćby ekspektatywa takiego prawa⁵⁰³. Jak wskazuje A. Rotter: „(...) instytucja przedawnienia jest wyrazem woli ustawodawcy dotyczącym ograniczenia w czasie trwania stosunków prawnych w sytuacji, gdy ich cel nie jest lub nie może być zrealizowany”⁵⁰⁴. Celem przedawnienia jest w szczególności ochrona pewności i stabilności obrotu, jak również funkcja dyscyplinująca⁵⁰⁵.

5.3.13. Konieczność wskazania naruszenia przepisów, które nastąpiło w związku z nieprzeprowadzeniem środka dowodowego

Kolejnym z problemów często występujących w praktyce, co potwierdza orzecznictwo sądowe, jest zagadnienie konieczności wskazywania naruszenia przepisów, które nastąpiło w związku z nieprzeprowadzeniem danego środka dowodowego. Problem ten poruszany był m.in. w jednym z wyroków, w którym NSA orzekł, że: „W przypadku zaś L. Z., której organ nie przesłuchał z uwagi na to, że nie stawiała się w wyznaczonym terminie, pełnomocnik Skarżącego argumentował, iż organ mógł zastosować kary porządkowe oraz środki przymusu

⁵⁰³ Wyrok TK z dn. 25.05.2004 r., sygn. akt SK 44/03, LEX nr 113003.

⁵⁰⁴ A. Rotter, *Przedawnienie w prawie podatkowym*, Warszawa 2018, s. 24.

⁵⁰⁵ *Ibidem*, s. 25-30.

przewidziane w art. 262 § 1 i 1a oraz art. 263 § 3 O.p. Tyle tylko, że tak jak w przypadku pozostałych świadków, strona nie wyjaśniła, dlaczego przeprowadzenie tego dowodu było konieczne. Samo wskazanie, że jako prezes spółki (kontrahenta Skarżącego) dysponowała ona wiedzą dotyczącą rzetelności zakwestionowanych faktur, należy uznać za niewystarczające. Tak pobieżne przedstawienie okoliczności, których miałyby dotyczyć jej zeznania, bez odniesienia ich do ustaleń stanu faktycznego zawartego w zaskarżonej decyzji, jest niewystarczające i nie daje odpowiedzi, dlaczego organy miałyby zastosować wobec L. Z. karę porządkową bądź środek przymusu. Tym bardziej, że aby rozważania na temat zasadności zastosowania kary porządkowej miały jakiegokolwiek znaczenie, strona wpierw powinna wykazać, że nieprzesłuchanie świadka wiązało się z uchybieniem określonych przepisów Ordynacji podatkowej dotyczących prowadzenia postępowania dowodowego oraz ustalania stanu faktycznego. Ponadto strona powinna przedstawić rzeczową argumentację, wskazującą, że uchybienie to mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy. Tego jednak autor skargi kasacyjnej nie uczynił”⁵⁰⁶.

Należy zgodzić się, że po stronie organu pozostaje wybór, czy dany dowód dopuścić w sprawie, czy też w drodze postanowienia go odrzucić. Jeżeli jednak organ decyduje się na dopuszczenie dowodu z zeznań świadka i czyni przygotowania do jego przeprowadzenia (w szczególności wysłał wezwanie do osobistego stawienia się przez świadka), to jednocześnie aktualizuje się uprawnienie organu do zastosowania kary porządkowej w sytuacji, gdy świadek nie czyni zadość przesłanemu wezwaniu. W związku z tym nie można zgodzić się ze stanowiskiem sądu, iż „(...) aby rozważania na temat zasadności zastosowania kary porządkowej miały jakiegokolwiek znaczenie, strona wpierw powinna wykazać, że nieprzesłuchanie świadka wiązało się z uchybieniem określonych przepisów Ordynacji podatkowej dotyczących prowadzenia postępowania dowodowego oraz ustalania stanu faktycznego. Ponadto strona powinna przedstawić rzeczową argumentację, wskazującą, że uchybienie to mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy”⁵⁰⁷. Sam fakt niestawiennictwa świadka na wezwanie organu stanowi już o możliwości zdyscyplinowania takiego świadka w drodze nałożenia kary porządkowej i przepis nie wymaga, aby wykazać w tym zakresie uchybienie określonych przepisów Ordynacji podatkowej dotyczących postępowania dowodowego. Nie można jednak zapomnieć o uznaniowym charakterze nałożenia przez organ kary porządkowej.

⁵⁰⁶ Wyrok NSA z dn. 14.12.2022 r., sygn. akt II FSK 1053/22, CBOSA.

⁵⁰⁷ *Ibidem*.

5.3.14. Możliwość zastosowania ulgi w zakresie kary porządkowej

Odpowiedź dyscyplinująca organu podatkowego na niewłaściwe działanie, zaniechanie bądź zachowanie zobowiązanego ma swój wyraz właśnie w ewentualnym nałożeniu kary porządkowej. Czy jednak w odniesieniu do zastosowanej przez organ podatkowy kary porządkowej możliwe jest zastosowanie ulg przewidzianych w o.p.? Jak orzekł WSA we Wrocławiu: „Jest ona środkiem dyscyplinującym uczestników postępowania podatkowego. Nie jest zatem środkiem represji karnej, ale sankcją administracyjną nakładaną przez organ podatkowy w formie aktu administracyjnego (postanowienia) na uczestnika postępowania podatkowego. Należy zatem przyjąć, że kara porządkowa ma charakter niepodatkowej należności budżetowej, o jakiej mowa w art. 2 §1 pkt 1 O.p. Stosownie do art. 2 § 2 O.p., do kary porządkowej, jako niepodatkowej należności budżetowej, należy stosować przepisy działu III Ordynacji podatkowej, jeśli do ich ustalenia lub określenia uprawnione są inne niż wymienione w § 1 pkt 1 organy”⁵⁰⁸.

W związku z tym, że ani w postępowaniu podatkowym, ani w procedurach podatkowych, do których w chwili obecnej mają zastosowanie przepisy rozdz. 22 o karze porządkowej, nie została przewidziana możliwość nałożenia kary porządkowej przez inny organ niż organ podatkowy, to zastosowanie ulgi w zakresie nałożonej kary porządkowej nie jest możliwe. Należałoby jednak zastanowić się nad ewentualną możliwością zastosowania ulg, o których mowa w art. 67a i nast. o.p. względem należności wynikających z kary porządkowej (o czym szerzej we wnioskach niniejszej pracy).

5.3.15. Nałożenie kilku kar porządkowych jednego dnia

Mnogość nałożenia kar porządkowych (o czym była mowa w jednym ze wcześniejszych problemów) przybiera swój kumulatywny charakter w sytuacji, gdy organ podatkowy decyduje się na nałożenie kilku kar porządkowych na zobowiązanego jednego dnia. Zagadnieniem tym zajmował się NSA w trzech wyrokach z dnia 11 marca 2010 r.⁵⁰⁹. W analizowanych sprawach świadek został wezwany na trzy przesłuchania (dwa na godzinę

⁵⁰⁸ Wyrok WSA we Wrocławiu z dn. 19.11.2014 r., sygn. akt I SA/Wr 1419/14.

⁵⁰⁹ Wyrok NSA z dn. 11.03.2010 r., sygn. akt II FSK 1724/08, CBOSA; wyrok NSA z dn. 11.03.2010 r., sygn. akt II FSK 1725/08, CBOSA; wyrok NSA z dn. 11.03.2010 r., sygn. akt II FSK 1726/08, CBOSA.

9:00 oraz jedno na godzinę 11:00 w siedzibie tego samego organu podatkowego). Nie stawiał się na wszystkie wezwania, argumentując to „złym samopoczuciem związane z wysokimi temperaturami i przewlekłą alergią”. Jak wskazał w wyrokach NSA: „Organy podatkowe nie są zobowiązane z urzędu do prowadzenia postępowania w celu ustalenia przyczyn nieobecności. Nie są jednak zwolnione od oceny przyczyn nieobecności wskazanych przez stronę”. Za niestawiennictwo zostały nałożone na świadka trzy kary porządkowe. Takiego sposobu działania organu podatkowego nie podzielił jednak ani WSA rozpatrujący sprawę w I instancji, ani NSA. W przytoczonych wyrokach podkreślono, iż: „Za słuszne uznać należy stanowisko Sądu pierwszej instancji, że brak jest podstaw prawnych do wymierzania wielokrotnej grzywny w przypadku wezwania świadka na przesłuchanie w jednym dniu na potrzeby kilku równolegle toczących się postępowań. Rozwiązanie przewidziane dyspozycją art. 262 ord. pod. ma na celu zdyscyplinowanie uczestników postępowania podatkowego w dbałości o to, aby postępowanie to przebiegało sprawnie i kończyło się w przewidzianym prawem terminie konkretnym rozstrzygnięciem. Ma więc ono na celu usprawnienie postępowania jako pewnego procesu, w znaczeniu technicznym. Nie służy zaś jako sankcja w przypadku niestawiennictwa”⁵¹⁰.

Z tak przedstawioną argumentacją sądu można się w mojej ocenie zgodzić jedynie połowicznie. Mając na uwadze rozważania poczynione we wcześniejszym rozdz. 4.5. dotyczące zasady 1:1, należałoby wskazać, że możliwe jest wielokrotne wymierzenie kary porządkowej świadkowi za niestawiennictwo na przesłuchaniach (nawet jeżeli odbywają się one jednego dnia). W sytuacji wskazanej w wyrokach należałoby jednak zadać pytanie: czy organ powinien był postąpić w taki sposób, że wyznaczył godzinę dwóch przesłuchań na 9:00? Moim zdaniem zdecydowanie nie. Godziny te powinny być wskazywane w sposób rozsądny z uwzględnieniem czasu na przeprowadzenie danej czynności. Nierozsądne byłoby na pewno wyznaczanie jednego przesłuchania na 9:00, a kolejnego np. na 9:05, co powodowałoby wpadanie w skrajność.

Mając to na uwadze, uważam, że powinny być w tej sytuacji wyznaczone ewentualnie dwie kary porządkowe. Jedna za niestawiennictwo na przesłuchaniu o godzinie 9:00 w jednej sprawie (z nałożenia drugiej kary porządkowej za niestawiennictwo na drugim przesłuchaniu o godzinie 9:00 organ podatkowy, mając na uwadze względy słuszności oraz możliwość działania w ramach uznania administracyjnego, powinien odstąpić), natomiast druga kara

⁵¹⁰ *Ibidem*.

porządkowa mogła być wymierzona za niestawiennictwo na przesłuchaniu o godzinie 11:00. Potencjalnie można dostrzec sytuację, w której świadek przekonany o niesłuszności prowadzonego postępowania bezzasadnie nie stawiałby się na jedno przesłuchanie, a wykonał obowiązek stawiennictwa na to o innej godzinie. Co prawda w niniejszej sprawie nie było takiej sytuacji bowiem świadek niestawiennictwo na wszystkich trzech przesłuchaniach argumentował złym samopoczuciem oraz alergią.

Zgadzam się, że kara porządkowa ma na celu usprawnienie postępowania jako pewnego procesu w znaczeniu technicznym, jednak dostrzegalnie stanowi ona wprost sankcję za niestawiennictwo. Niestawiennictwo, które właśnie utrudnia zakończenie konkretnej procedury. Oczywiście organ powinien rozważyć, czy dowód z przesłuchania świadka jest niezbędny celem prawidłowego ustalenia stanu faktycznego sprawy i rozważyć jego ponowne wezwanie. Na marginesie jednak z pewnością nie można się zgodzić z przyjętą nomenklaturą przez sąd i zstępowaniem pojęcia "kara porządkowa" – „grzywną”.

Rozdział 6

Kara porządkowa w procedurach podatkowych wybranych państw europejskich

6.1. Uwagi wprowadzające

Na potrzebę wprowadzania ładu i porządku w ramach toczącego się postępowania administracyjnego czy szerzej – postępowania podatkowego – uwagę zwraca nie tylko polski ustawodawca. Przepisy dotyczące instytucji zbliżonych do kary porządkowej uregulowane zostały również w porządkach prawnych innych państw.

W niniejszym rozdziale zostaną przedstawione regulacje wprowadzone w Królestwie Niderlandów, Republice Federalnej Niemiec, Republice Austrii, Republice Czeskiej oraz w Republice Słowacji.

Niewątpliwie analiza ta pozwoli na zbadanie sposobu uregulowania instytucji mających na celu dyscyplinowanie uczestników postępowania podatkowego, jak również dostrzeżenie potencjalnych zmian możliwych do wprowadzenia w polskim porządku prawnym, które pozwoliłyby na wyeliminowanie z praktyki pojawiających się problemów w stosowaniu kar porządkowych.

6.2. Kara porządkowa w postępowaniu podatkowym w Królestwie Niderlandów

Podstawowym aktem prawnym w zakresie podatków w Holandii jest ustawa z dnia 4 czerwca 1992 r. Ogólne prawo administracyjne, stb. 1992, 315 (*Algemene wet bestuursrecht* – dalej jako: a.w.b.).

Analizując zagadnienie kary porządkowej w postępowaniu podatkowym w Niderlandach należy zwrócić w a.w.b. uwagę na rozdz. 5 „Egzekucja” (*Handhaving*).

Zgodnie z art. 5:1 a.w.b. „naruszenie” (*overtreding*) definiuje się jako: zachowanie sprzeczne z przepisami ustawy lub zgodnie z jakimkolwiek przepisem prawa⁵¹¹, natomiast sprawcę (*overtreder*) jako osobę, która dopuszcza się naruszenia lub uczestniczy w nim⁵¹².

⁵¹¹ Art. 5:1 ust. 1 a.w.b. – tłum. własne.

⁵¹² art. 5:1 ust. 2 a.w.b. – tłum. własne.

Ustawodawca stanowi również wprost, iż naruszeń mogą dopuścić się zarówno osoby fizyczne, jak i osoby prawne⁵¹³, *ergo* ewentualna dopuszczalność nałożenia sankcji przewidzianych w analizowanym rozdziale możliwa jest zarówno względem osób fizycznych, jak i prawnych.

Przez pojęcie sankcji administracyjnej (*bestuurlijke sanctie*) rozumie się obowiązek nałożony lub uprawnienie wstrzymane przez organ administracyjny z powodu naruszenia⁵¹⁴. Wyróżnia się dwa typy sankcji uregulowanych w przedmiotowym rozdziale:

- 1) sankcja naprawcza (*herstelsanctie*) - sankcja administracyjna mająca na celu częściowe lub całkowite usunięcie naruszenia lub zakończenie naruszenia, zapobieżenie ponownemu naruszeniu lub usunięcie albo ograniczenie skutków naruszenia⁵¹⁵,
- 2) sankcja o charakterze represyjnym (*bestraffende sanctie*) - sankcja administracyjna, której celem jest wyrządzenie dolegliwości naruszającemu⁵¹⁶.

Powyżej wskazane sankcje należy jednocześnie odróżnić od kary administracyjnej (*bestuurlijke boete*), która uregulowana jest w tytule 5.4 a.w.b. Zgodnie z art. 5:40 ust. 1 a.w.b.: „Przez karę administracyjną rozumie się: sankcję karną, polegającą na bezwarunkowym obowiązku zapłaty kwoty pieniężnej”⁵¹⁷. Zauważyć należy, że z woli ustawodawcy kara administracyjna ma charakter sankcyjny, a dodatkowo wskazuje się wprost, że należy do materii właściwej prawu karnemu.

Wydaje się, że konstrukcyjnie polskiej karze porządkowej odpowiada sankcja naprawcza (*herstelsanctie*).

Uprawnienie do nałożenia sankcji administracyjnej istnieje jedynie w zakresie, w jakim zostało przyznane w przepisach prawa. Sankcja administracyjna zostanie nałożona przez organ tylko wtedy, gdy naruszenie i sankcja są opisane wprost w przepisie prawa poprzedzającym dane zachowanie lub na jego podstawie⁵¹⁸. Wprost zostało zapisane w a.w.b., iż organ nie nakłada sankcji administracyjnej, jeżeli naruszenie było uzasadnione⁵¹⁹.

⁵¹³ Art. 5:1 ust. 3 a.w.b. – tłum. własne.

⁵¹⁴ Art. 5:2 ust. 1 lit. a a.w.b. – tłum. własne.

⁵¹⁵ Art. 5:2 ust. 1 lit. b a.w.b. – tłum. własne.

⁵¹⁶ Art. 5:2 ust. 1 lit. c a.w.b. – tłum. własne.

⁵¹⁷ Art. 5:40 ust. 1 a.w.b. – tłum. własne.

⁵¹⁸ Art. 5:4 a.w.b. – tłum. własne.

⁵¹⁹ Art. 5:5 a.w.b. – tłum. własne.

Organ nakłada sankcję administracyjną w drodze decyzji (*de beschikking*)⁵²⁰. W decyzji powinno być wprost wskazane naruszenie przepisów, jakiego dopuścił się dany podmiot oraz wymieniony naruszony przepis, jak również (w razie potrzeby) wskazanie miejsca i czasu, w którym zaobserwowano naruszenie⁵²¹. Jeżeli naruszone zostały dwa lub więcej przepisów, za naruszenie każdego z nich organ może nałożyć sankcję administracyjną⁵²². W sytuacji gdy sankcja administracyjna zrealizowana ma być przez zapłatę kwoty pieniężnej, wówczas kwota ta wpływa do budżetu danego organu (chyba że przepis stanowi inaczej)⁵²³. Kwota ta może zostać pobrana od sprawcy w drodze tytułu egzekucyjnego⁵²⁴.

Organ może zastosować sankcje naprawcze takie jak:

- 1) nakaz administracyjny (*last onder bestuursdwang*)⁵²⁵,
- 2) kara pieniężna (*last onder dwangsom*)⁵²⁶.

Nakaz administracyjny może polegać na całkowitym lub częściowym naprawieniu naruszenia lub uprawnieniu organu do wykonania polecenia w drodze czynności faktycznych, jeżeli polecenie nie zostanie wykonane lub nie zostanie wykonane w terminie⁵²⁷.

Kara pieniężna obejmować może nakaz całkowitego lub częściowego naprawienia naruszenia lub obowiązek zapłaty kwoty pieniężnej w przypadku niezrealizowania obowiązku lub jego nieterminowego wykonania⁵²⁸. Organ ustala karę pieniężną jako kwotę ryczałtową lub jako kwotę za jednostkę czasu, w którym nakaz nie był wykonywany, lub za naruszenie nakazu⁵²⁹. Wysokość nałożonej przez organ kary pieniężnej powinna być rozsądna, proporcjonalnie do wagi naruszonego interesu i zamierzonego skutku kary⁵³⁰. Kara pieniężna powinna zostać uiszczona w terminie sześciu tygodni⁵³¹.

Organ, który wydał postanowienie w sprawie nałożenia kary pieniężnej, może na wniosek sprawcy: uchylić postanowienie, zawiesić jego wykonanie na czas określony lub zmniejszyć karę w przypadku trwałej lub czasowej całkowitej lub częściowej niezdolności

⁵²⁰ Art. 5:9 a.w.b. - tłum własne.

⁵²¹ *Ibidem*.

⁵²² Art. 5:8 a.w.b. – tłum. własne.

⁵²³ Art. 5:10 ust. 1 a.w.b. – tłum. własne.

⁵²⁴ Art. 5:10 ust. 2 a.w.b. – tłum. własne.

⁵²⁵ Sekcja 5.3.1. a.w.b. – tłum. własne.

⁵²⁶ Sekcja 5.3.2. a.w.b. – tłum. własne.

⁵²⁷ Art. 5:21 a.w.b. – tłum. własne.

⁵²⁸ Art. 5:31d a.w.b. – tłum. własne.

⁵²⁹ Art. 5:32b ust. 1 a.w.b. – tłum. własne.

⁵³⁰ Art. 5:32b ust. 3 a.w.b. – tłum. własne.

⁵³¹ Art. 5:33 a.w.b. – tłum. własne.

sprawcy do pracy⁵³². Dodatkowo organ może na wniosek sprawcy uchylić nakaz, jeżeli nakaz ten obowiązywał przez okres jednego roku bez przepadku kary pieniężnej⁵³³.

Od postanowienia o nałożeniu kary porządkowej przysługuje stronie środek odwoławczy⁵³⁴. Strona składająca odwołanie powinna w miarę możliwości załączyć do odwołania kopię postanowienia, które skarży⁵³⁵.

Należy jednak zaznaczyć, że organ nie nałoży kolejnej sankcji naprawczej, dopóki obowiązuje inna sankcja naprawcza nałożona za to samo naruszenie⁵³⁶.

6.3. Kara porządkowa w postępowaniu podatkowym w Republice Federalnej Niemiec

Podstawowym aktem prawnym w zakresie podatków w Republice Federalnej Niemiec jest Ordynacja podatkowa z dnia 1 października 2002 r. (BGBl. I s. 3866; 2003 I s. 61 ze zmianami) (*Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002* – dalej jako: A.O.).

Analizując zagadnienie kary porządkowej w postępowaniu podatkowym w Republice Federalnej Niemiec, należy zwrócić w A.O. uwagę na część piątą „Proces ściągania podatków” (*Erhebungsverfahren*), sekcję trzecią „Egzekucja z tytułu świadczeń innych niż roszczenia pieniężne” (*Vollstreckung wegen anderer Leistungen als Geldforderungen*), podsekcję pierwszą: „Egzekucja z tytułu działań, tolerancji lub zaniechań” (*Vollstreckung wegen Handlungen, Duldungen oder Unterlassungen*): § 328, § 329, § 330, § 331, § 332, § 333, § 334 oraz § 335 A.O.

Zgodnie z § 328 ust. 1 A.O. środkami przymusu jest:

- 1) kara pieniężna,
- 2) wykonanie zastępcze,
- 3) przymus bezpośredni.

Zauważyć należy pewną gradację środków przymusu wprowadzoną przez niemieckiego ustawodawcę. Z pewnością nałożenie kary pieniężnej będzie mniej dotkliwe dla podatnika niż zastosowanie jakiegś z form przymusu bezpośredniego. Celem powyżej

⁵³² Art. 5:34 ust. 1 a.w.b. – tłum. własne.

⁵³³ Art. 5:34 ust. 2 a.w.b. – tłum. własne.

⁵³⁴ Art. 5:39 ust. 1 a.w.b. – tłum. własne.

⁵³⁵ Art. 5:39 ust. 3 a.w.b. – tłum. własne.

⁵³⁶ Art. 5:6 a.w.b. – tłum. własne.

wymienionych środków przymusu jest jednak wykonanie czynności, przyzwolenie lub zaniechanie⁵³⁷. Co jednak istotne – ustawodawca w ust. 2 ustanowił 3 dyrektywy, które organ stosujący środki przymusu powinien mieć na względzie:

- 1) określanie środków przymusu, które powodują najmniejszą szkodę dla zobowiązanego⁵³⁸,
- 2) określanie środków przymusu, które powodują najmniejszą szkodę dla ogółu społeczeństwa⁵³⁹,
- 3) określanie środków przymusu proporcjonalnie do ich celu⁵⁴⁰.

Zgodnie z § 329 A.O. kara pieniężna nakładana przez organ podatkowy na indywidualnego podatnika nie może przekroczyć każdorazowo kwoty 25.000 euro. Ustawodawca w A.O. nie zdecydował się na wprowadzenie minimalnej kwoty kary pieniężnej. Pozostawił również organom w ramach uznania możliwość określenia wymiary kary pieniężnej. Oczywiście przy wyborze, a następnie wymiarze środka przymusu organ powinien mieć na względzie dyrektywy, o których była mowa powyżej.

Kolejnym środkiem przymusu zgodnie z A.O. jest wykonanie zastępcze, przez które rozumie się nałożenie obowiązku wykonania czynności zamiennej (czynności, która może być wykonana przez inną osobę) w drodze zlecenia organu przez inną osobę na koszt zobowiązanego, w sytuacji gdy ten nie wykona przedmiotowej czynności⁵⁴¹.

W końcu ostatecznie (jeżeli kara pieniężna lub wykonanie zastępcze nie prowadzi do pożądanego rezultatu lub jest niewykonalne) organ podatkowy może zmusić zobowiązanego do działania, tolerowania lub powstrzymania się od działania lub może sam dokonać czynności⁵⁴².

Zgodnie z § 332 ust. 1 A.O. organ podatkowy informuje podatnika na piśmie o możliwości zastosowania wobec niego środków przymusu. W razie obawy, że udaremni to wykonanie aktu administracyjnego, który ma być egzekwowany, wystarczy zagrozić środkami

⁵³⁷ § 328 ust. 1 A.O. – tłum. własne.

⁵³⁸ § 328 ust. 2 zd. 1 A.O. – tłum. własne.

⁵³⁹ *Ibidem*.

⁵⁴⁰ § 328 ust. 2 zd. 2 A.O. – tłum. własne.

⁵⁴¹ § 330 A.O. – tłum. własne.

⁵⁴² § 331 A.O. – tłum. własne.

przymusu ustnie lub w inny sposób odpowiedni do sytuacji⁵⁴³. W każdym przypadku należy jednak wyznaczyć rozsądny termin na wypełnienie nałożonego obowiązku⁵⁴⁴.

Groźba zastosowania wobec podmiotu środków przymusu może być połączona z aktem administracyjnym, w którym nakazuje się działanie, przyzwolenie lub zaniechanie⁵⁴⁵. Ustawodawca wprowadza wobec powyższego obowiązek zawarcia pouczenia w wydanym przez organ podatkowy akcie administracyjnym. Zaznacza się w § 332 ust. 2 zd. 2 A.O., iż musi ona odnosić się do konkretnego środka przymusu i być wydana oddzielnie dla każdego indywidualnego obowiązku. Kara pieniężna musi być zagrożona w określonej wysokości⁵⁴⁶.

Ustawodawca stanowi również wprost w § 332 ust. 3 A.O., iż ponowne zagrożenie w odniesieniu do tego samego obowiązku jest dopuszczalne tylko wtedy, gdy pierwotnie zagrożony środek przymusu okaże się nieskuteczny. Jeżeli od zobowiązanego wymaga się przyzwolenia lub powstrzymania się, środek przymusu może zostać zagrożony za każdy przypadek nieprzestrzegania⁵⁴⁷. W sytuacji gdy czynność może zostać zrealizowana w drodze wykonania zastępczego, obowiązkiem organu podatkowego jest również określenie wstępnego oszacowania kosztów już w pouczeniu skierowanym do podmiotu⁵⁴⁸. Zaznaczyć należy, że jest to jedynie wstępna wysokość oszacowania kwoty wykonania zastępczego, która w zależności od okoliczności zaistniałych w danej sprawie może się zmienić.

W sytuacji gdy obowiązek nie zostanie spełniony w terminie określonym wprost w pouczeniu lub jeżeli osoba podlegająca obowiązkowi go nie spełni, wówczas organ podatkowy jest uprawniony do zastosowania środka przymusu wskazanego w pouczeniu⁵⁴⁹.

Zgodnie z § 334 ust. 1 A.O., jeżeli kara pieniężna nałożona na osobę fizyczną jest nieściągalna, sąd rejonowy może, na wniosek organu podatkowego i po wysłuchaniu osoby odpowiedzialnej, zarządzić areszt zastępczy. Warunkiem możliwości zastosowania aresztu zastępczego jest wskazanie możliwości jego zastosowania już w momencie zagrożenia karą pieniężną⁵⁵⁰. Jeżeli sąd rejonowy zarządzi areszt zastępczy, wyda nakaz aresztowania, w którym należy określić organ wnioskujący, osobę odpowiedzialną i powód aresztowania⁵⁵¹.

⁵⁴³ § 332 ust. 1 zd. 2 A.O. – tłum. własne.

⁵⁴⁴ § 332 ust. 1 zd. 3 A.O. – tłum. własne.

⁵⁴⁵ § 332 ust. 2 zd. 1 A.O. – tłum. własne.

⁵⁴⁶ § 332 ust. 2 zd. 3 A.O. – tłum. własne.

⁵⁴⁷ § 332 ust. 3 zd. 2 A.O. – tłum. własne.

⁵⁴⁸ § 332 ust. 4 A.O. – tłum. własne.

⁵⁴⁹ § 333 A.O. – tłum. własne.

⁵⁵⁰ § 334 ust. 1 zd. 2 A.O. – tłum. własne.

⁵⁵¹ § 334 ust. 1 zd. 3 A.O. – tłum. własne.

O zastosowaniu aresztu zastępczego decyduje sąd rejonowy w drodze postanowienia⁵⁵². W tych sprawach sądem właściwym jest sąd, w którego okręgu dłużnik ma miejsce zamieszkania lub, w przypadku braku miejsca zamieszkania, miejsce zwykłego pobytu⁵⁵³. Od decyzji sądu rejonowego przysługuje odwołanie zgodnie z sekcjami 567-577 kodeksu postępowania cywilnego⁵⁵⁴. Okres zatrzymania wynosi co najmniej jeden dzień i nie więcej niż dwa tygodnie⁵⁵⁵. Jeżeli jednak roszczenie o zapłatę kary jest przedawnione, areszt nie może być dłużej wykonywany⁵⁵⁶.

Jeżeli jednak w sytuacji, gdy po zastosowaniu przez organ podatkowy jednego z ustawowo dostępnych środków przymusu podatnik wypełni ciążący na nim obowiązek, wówczas egzekucja zostaje umorzona⁵⁵⁷.

6.4. Kara porządkowa w postępowaniu podatkowym w Republice Austrii

Podstawowym aktem prawnym w zakresie podatków w Austrii jest Federalny kodeks podatkowy 1961, BGBl. Nr. 194/1961 ze zmianami (*Bundesabgabenordnung* – dalej jako: B.A.O.).

Analizując zagadnienie kary porządkowej w postępowaniu podatkowym w Austrii należy zwrócić uwagę na § 111, § 112 oraz § 112a B.A.O., na podstawie których można wyróżnić możliwość nałożenia przez organ podatkowy kar takich, jak:

- 1) kara przymusowa (*die Zwangsstrafe*)⁵⁵⁸,
- 2) kara porządkowa (*die Ordnungsstrafe*)⁵⁵⁹,
- 3) kara za złośliwość (*die Mutwillensstrafe*)⁵⁶⁰.

Organy podatkowe są uprawnione do egzekwowania przestrzegania nakazów działania wydanych na podstawie ustawowych uprawnień spełnienia pewnych obowiązków przez podmioty w postępowaniu (w szczególności do świadczenia usług, które ze względu na swój

⁵⁵² § 334 ust. 2 zd. 2 A.O. – tłum. własne.

⁵⁵³ § 334 ust. 2 zd. 3 A.O. – tłum. własne.

⁵⁵⁴ § 334 ust. 2 zd. 4 A.O. – tłum. własne.

⁵⁵⁵ § 334 ust. 3 A.O. – tłum. własne.

⁵⁵⁶ § 334 ust. 4 A.O. – tłum. własne.

⁵⁵⁷ § 335 A.O. – tłum. własne.

⁵⁵⁸ § 111 B.A.O. – tłum. własne.

⁵⁵⁹ § 112 B.A.O. – tłum. własne.

⁵⁶⁰ § 112a B.A.O. – tłum. własne.

szczególny charakter nie mogą być świadczone przez stronę trzecią) poprzez nałożenie kary. Usługi takie obejmują również elektroniczne przysyłanie wniosków i dokumentów, jeżeli istnieje taki obowiązek.

Przed nałożeniem kary przymusowej należy wezwać stronę do wypełnienia nałożonego na nią zobowiązania pod groźbą nałożenia przez organ podatkowy kary przymusowej oraz wyznaczyć racjonalny termin na wypełnienie zobowiązania⁵⁶¹. Żądanie i groźba zastosowania kary przymusowej powinny co do zasady być sporządzone na piśmie⁵⁶². Kara przymusowa nakładana przez organ podatkowy nie może przekroczyć 5.000 euro⁵⁶³. Strona nie może jednak odwoływać się od samej groźby zastosowania kary przymusowej⁵⁶⁴.

Zgodnie z § 112 ust. 1 B.A.O., to na organie podatkowym przeprowadzającym daną czynność urzędową spoczywa obowiązek zapewnienia utrzymania porządku i przestrzeganie dobrych obyczajów⁵⁶⁵. Osoby, które zakłócają czynność urzędową lub naruszają dobre obyczaje poprzez niestosowne zachowanie, są upominane⁵⁶⁶. Jeżeli jednak nie odniesie to skutku, organ podatkowy, po uprzednim ostrzeżeniu, może⁵⁶⁷:

- 1) pozbawić daną osobę prawa do zabrania głosu,
- 2) usunąć osobę z danej czynności i pouczyć o konieczności wyznaczenia upoważnionego przedstawiciela,
- 3) ukarać osobę karą porządkową w wysokości do 700 euro.

Co ciekawe, organ podatkowy może nałożyć karę porządkową w wysokości do 700 euro również na osoby, które używają obraźliwego języka w pisemnych wypowiedziach⁵⁶⁸. Nałożenie kary porządkowej nie wyklucza postępowania karnego za to samo wykroczenie⁵⁶⁹.

Specyficzna instytucja „kary za złośliwość” została przewidziana przez austriackiego ustawodawcę w § 112a B.A.O. Organ podatkowy może bowiem nałożyć karę za złośliwość w wysokości do 700 euro za umyślne wykroczenie na osoby, które „wydają się bezmyślnie d.r.

⁵⁶¹ § 111 ust. 2 zd. 1 B.A.O. – tłum. własne.

⁵⁶² § 111 ust. 2 zd. 2 B.A.O. – tłum. własne.

⁵⁶³ § 111 ust. 3 B.A.O. – tłum. własne.

⁵⁶⁴ § 111 ust. 4 B.A.O. – tłum. własne.

⁵⁶⁵ § 112 ust. 1 B.A.O. – tłum. własne.

⁵⁶⁶ § 112 ust. 2 zd. 1 B.A.O. – tłum. własne.

⁵⁶⁷ § 112 ust. 2 zd. 2 B.A.O. – tłum. własne.

⁵⁶⁸ § 112 ust. 3 B.A.O. – tłum. własne.

⁵⁶⁹ § 112 ust. 4 B.A.O. – tłum. własne.

korzystać z pracy organu podatkowego” lub podają nieprawidłowe informacje z zamiarem opóźnienia sprawy⁵⁷⁰.

6.5. Kara porządkowa w postępowaniu podatkowym w Republice Czeskiej

Podstawowym aktem prawnym w zakresie podatków w Republice Czeskiej jest ustawa nr 280 z 2009 roku, ordynacja podatkowa, z 22.07.2009 roku (*Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád ze dne 22.7.2009* – dalej jako: d.r.).

Analizując zagadnienie kary porządkowej w postępowaniu podatkowym w Republice Czeskiej, należy zwrócić uwagę na część czwartą „Konsekwencje naruszenia obowiązków administracji podatkowej i odszkodowania” (*Následky porušení povinností při správě daní a náhrady*), tytuł II „Grzywny i kary” (*Pokuty a penále*): § 247, § 248 oraz § 249 d.r.

Organ podatkowy może nałożyć grzywnę porządkową (*pořádková pokuta*) na osobę, która w trakcie prowadzonego postępowania podatkowego poważnie utrudnia wykonywanie zadań administracji podatkowej poprzez:

- 1) zakłócanie porządku (pomimo wcześniejszego upomnienia)⁵⁷¹,
- 2) niestosowanie się do poleceń pracownika organu⁵⁷²,
- 3) zachowanie obraźliwie wobec urzędnika lub osoby zaangażowanej w administrację podatkową (pomimo wcześniejszego upomnienia)⁵⁷³.

W sytuacji wystąpienia powyżej wskazanych sytuacji organ podatkowy może nałożyć na podmiot karę do 50.000 koron czeskich⁵⁷⁴. Ustawodawca zapisał w § 247 ust. 3 d.r., iż grzywnę w takiej maksymalnej wysokości można również nałożyć na osobę, która składa rażąco obraźliwe oświadczenie⁵⁷⁵. Natomiast grzywnę porządkową w kwocie do 500.000 koron czeskich może organ podatkowy nałożyć na podmiot, który poważnie utrudnia pracę administracji podatkowej, nie stosując się, bez wystarczającego usprawiedliwienia,

⁵⁷⁰ § 112a B.A.O. – tłum. własne.

⁵⁷¹ § 247 ust. 1 lit. a d.r. – tłum. własne.

⁵⁷² § 247 ust. 1 lit. b d.r. – tłum. własne.

⁵⁷³ § 247 ust. 1 lit. c d.r. – tłum. własne.

⁵⁷⁴ § 247 ust. 1 d.r. – tłum. własne.

⁵⁷⁵ § 247 ust. 3 d.r. – tłum. własne.

w określonym terminie do żądania spełnienia obowiązku proceduralnego o charakterze niepieniężnym nałożonego na nią przez prawo lub organ podatkowy⁵⁷⁶.

Organ podatkowy może nałożyć grzywnę porządkową na konkretny podmiot nie później niż w ciągu toku do daty popełnienia czynu stanowiącego podstawę do nałożenia przedmiotowej grzywny⁵⁷⁷. Co istotne – w d.r. zapisano wprost, że grzywna porządkowa może być nakładana wielokrotnie, jeżeli poprzednio nałożenie grzywny nie doprowadziło do naprawienia szkody, a stan naruszenia prawa nadal się utrzymuje⁵⁷⁸. Grzywna porządkowa jest płatna w terminie 15 dni od dnia uprawomocnienia się decyzji (*rozhodnutí*) o nałożeniu grzywny porządkowej⁵⁷⁹.

Czeski ustawodawca wskazuje w § 248 ust. 1 d.r. dyrektywę dla organu podatkowego chcącego nałożyć grzywnę porządkową, aby grzywna nie była rażąco nieproporcjonalna do znaczenia naruszonego obowiązku, za którego niedopełnienie jest nakładana i wagi konsekwencji dla administracji podatkowej⁵⁸⁰.

Warto wspomnieć, że grzywna stanowi dochód budżetu, z którego opłacana jest działalność organu podatkowego⁵⁸¹.

Przepisy d.r. przewidują również uproszczoną procedurę nakładania grzywny porządkowej. Zastosowanie tej procedury możliwe jest jednak, gdy spełnione są łącznie cztery warunki⁵⁸²:

- 1) kwota grzywny porządkowej nie przekracza 5.000 koron czeskich,
- 2) osoba, na którą nałożono grzywnę, uzna powody nałożenia na nią grzywny porządkowej,
- 3) osoba, na którą nałożono grzywnę, uzna kwotę nałożonej na nią grzywny porządkowej,
- 4) osoba, na którą nałożono grzywnę porządkową, zapłaci ją na miejscu.

Łączne spełnienie powyższych warunków umożliwia organowi podatkowemu (reprezentowanego przez upoważnionego pracownika) wpisanie kwoty grzywny i powodów jej

⁵⁷⁶ § 247 ust. 2 d.r. – tłum. własne.

⁵⁷⁷ § 247 ust. 4 d.r. – tłum. własne.

⁵⁷⁸ § 247 ust. 5 d.r. – tłum. własne.

⁵⁷⁹ § 248 ust. 2 d.r. – tłum. własne.

⁵⁸⁰ § 248 ust. 1 d.r. – tłum. własne.

⁵⁸¹ § 248 ust. 3 d.r. – tłum. własne.

⁵⁸² § 249 ust. 1 d.r. – tłum. własne.

nałożenia do protokołu przesłuchania, na którym ustalono powody nałożenia grzywny porządkowej lub powody nałożenia grzywny za nieprzestrzeganie obowiązku o charakterze niepieniężnym⁵⁸³. Istotne jest, że od grzywny porządkowej nałożonej w trybie uproszczonym nie przysługuje odwołanie⁵⁸⁴.

Grzywna porządkowa za nieprzestrzeganie obowiązku o charakterze niepieniężnym nałożona w trybie uproszczonym jest płatna z chwilą zarejestrowania decyzji⁵⁸⁵. Pokwitowanie zapłaty grzywny porządkowej musi zawierać numer protokołu⁵⁸⁶. Osoba, na którą nałożono grzywnę porządkową, otrzymuje kopię protokołu bez konieczności składania w tym zakresie oddzielnego wniosku⁵⁸⁷. Pokwitowania zapłaty grzywny porządkowej za nieprzestrzeganie obowiązku o charakterze niepieniężnym wystawia Ministerstwo Finansów⁵⁸⁸.

6.6. Kara porządkowa w postępowaniu podatkowym w Republice Słowacji

Podstawowym aktem prawnym w zakresie podatków na Słowacja jest kodeks podatkowy 1992, 511/1992 Zb. (*Zákon Slovenskej národnej rady z 30. septembra 1992 o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov* – dalej jako: d.p.).

Analizując zagadnienie kary porządkowej w postępowaniu podatkowym na Słowacji należy zwrócić uwagę na § 35 ust. 15, 16, 17, 18, 21 oraz § 35a d.p.

Jeżeli podatnicy nie wypełniają któregokolwiek z obowiązków o charakterze niepieniężnych, który wynika z d.p. lub innych przepisów przewidzianych w ustawach szczególnych, wówczas organ podatkowy może nałożyć grzywnę (*pokuta*)⁵⁸⁹. Ustawodawca zaznaczył jednak, że wysokość nałożonej grzywny nie może przekroczyć kwoty 33.190 euro⁵⁹⁰. W d.p. zaznaczono wprost, że grzywna może być nakładana wielokrotnie⁵⁹¹. Jeżeli jednak nałożenie grzywny po raz pierwszy nie przyniosło zamierzonych efektów dyscyplinujących i stan niezgodności z prawem nadal trwa, wówczas w przypadku powtórnego ukarania możliwe

⁵⁸³ § 249 ust. 1 d.r. – tłum. własne.

⁵⁸⁴ *Ibidem*.

⁵⁸⁵ § 249 ust. 2 d.r. – tłum. własne.

⁵⁸⁶ *Ibidem*.

⁵⁸⁷ *Ibidem*.

⁵⁸⁸ § 249 ust. 3 d.r. – tłum. własne.

⁵⁸⁹ § 35 ust. 15 zd. 1 d.p. – tłum. własne.

⁵⁹⁰ *Ibidem*.

⁵⁹¹ § 35 ust. 15 zd. 2 d.p. – tłum. własne.

jest wymierzenie grzywny w wysokości maksymalnej podwójnego wymiaru, tj. w wysokości do 66.380 euro⁵⁹². Warto w tym miejscu zaznaczyć, że jeżeli zaistnieje jednak konieczność powtórnego ukarania podatnika, organ podatkowy zobowiązany jest do utrzymania maksymalnej wysokości grzywny przewidzianej w § 35 ust. 15 zd. 1 d.p.⁵⁹³.

Grzywna może być również nałożona na osoby trzecie⁵⁹⁴. Zgodnie z § 6 ust. 3 d.p. osobami trzecimi są: świadkowie, osoby posiadające dokumenty i inne rzeczy niezbędne w postępowaniu podatkowym, eksperci, audytorzy i tłumacze, poręczyciele, poddłużnicy i płatnicy działający w ramach postępowań zabezpieczających i windykacyjnych, syndycy masy upadłościowej, syndycy specjalni, zastępcy syndyków lub syndycy równoważący, władze państwowe i samorządowe, inne osoby, które mają obowiązek współdziałania w postępowaniu podatkowym w zakresie i w sposób określony ustawą. Osoby trzecie mają prawa i obowiązki uczestników postępowania, jeżeli ustawa tak stanowi⁵⁹⁵.

Jako naruszenie obowiązków o charakterze niepieniężnym można wskazać nieuczynienie zadość przez podmiot wezwaniu organu podatkowego, o którym mowa w § 27 d.p. W wystosowanym do podmiotu wezwaniu organ podatkowy wskazuje, jakie mogą być skutki niezastosowania się do przedmiotowego wezwania⁵⁹⁶. Jeżeli jednak osoba wezwana nie stawia się bez usprawiedliwienia (nawet po wielokrotnym wezwaniu), organ podatkowy może żądać jej przymusowego doprowadzenia⁵⁹⁷. W tym celu może zwrócić się z prośbą o pomoc m.in. policji⁵⁹⁸.

Dokonując wymierzenia grzywny, organ podatkowy bierze pod uwagę wagę, czas trwania i skutki niezgodnej z prawem sytuacji⁵⁹⁹. Grzywnę nakłada się w drodze decyzji (*rozhodnutiu o uložení pokuty*), od której przysługuje ukaranemu środek zaskarżenia w postaci odwołania (*odvolanie*)⁶⁰⁰. Odwołanie wnosi się w terminie 15 dni od dnia doręczenia decyzji⁶⁰¹.

⁵⁹² *Ibidem*.

⁵⁹³ *Ibidem*.

⁵⁹⁴ § 35 ust. 15 zd. 3 d.p. – tłum. własne.

⁵⁹⁵ § 6 ust. 4 d.p. – tłum. własne.

⁵⁹⁶ § 27 ust. 1 d.p. – tłum. własne.

⁵⁹⁷ § 27 ust. 2 d.p. – tłum. własne.

⁵⁹⁸ § 27 ust. 3 d.p. – tłum. własne.

⁵⁹⁹ § 35 ust. 16 d.p. – tłum. własne.

⁶⁰⁰ § 35 ust. 18 d.p. – tłum. własne.

⁶⁰¹ § 46 ust. 5 zd. 1 d.p. – tłum. własne.

Należy jednak wskazać, że nałożenie grzywny nie wygasa obowiązków o charakterze niepieniężnym, za niedopełnienie których została ona nałożona⁶⁰². Nie można nałożyć grzywny na podmiot, jeżeli upłynęło 5 lat od końca roku, w którym doszło do naruszenia prawa⁶⁰³.

Przepisy d.p. przewidują również możliwość nałożenia grzywny blokowej lub grzywny na bloczku (*bloková pokuta*), jeżeli organ podatkowy stwierdzi wystąpienie naruszeń przepisów d.p. lub innych ustaw szczególnych⁶⁰⁴. Grzywna na bloczku może zostać nałożona na osoby fizyczne do maksymalnej wysokości 165 euro⁶⁰⁵. Jest to uproszczona procedura nałożenia grzywny, która uprawnia osobę fizyczną do opłacenia tak nałożonej grzywny już w miejscu jej wymierzenia na bloczku⁶⁰⁶. Grzywnę na bloczku może nałożyć na osobę fizyczną także organ podatkowy będący organem niewłaściwym miejscowo dla danej osoby⁶⁰⁷. Od grzywny nałożonej w trybie § 35a d.p. nie przysługuje odwołanie⁶⁰⁸. W zawiadomieniu o nałożeniu grzywny należy wskazać, na kogo, kiedy i za jakie naruszenie została nałożona⁶⁰⁹. Dokument stwierdzający o nałożeniu kary na bloczku jest jednocześnie potwierdzeniem zapłaty kary blokowej na miejscu w gotówce⁶¹⁰. Jeżeli osoba fizyczna nie uiszcza grzywny blokowej na miejscu, wystawia się zawiadomienie o nałożeniu kary za grzywnę nieuiszczoną na miejscu (*pokutový blok*) wraz z pouczeniem o sposobie uiszczenia grzywny właściwemu organowi podatkowemu, o terminie jej uiszczenia oraz o konsekwencjach nieuiszczenia grzywny⁶¹¹. Pracownik organu podatkowego legitymuje swoje uprawnienie do nałożenia grzywny na bloczku poprzez okazanie legitymacji służbowej⁶¹².

⁶⁰² § 35 ust. 17 d.p. – tłum. własne.

⁶⁰³ § 35 ust. 21 zd. 2 d.p. – tłum. własne.

⁶⁰⁴ § 35a d.p. – tłum. własne.

⁶⁰⁵ § 35a § 1 zd. 1 d.p. – tłum. własne.

⁶⁰⁶ *Ibidem*.

⁶⁰⁷ § 35a § 1 zd. 2 d.p. – tłum. własne.

⁶⁰⁸ § 35a § 1 zd. 3 d.p. – tłum. własne.

⁶⁰⁹ § 35a § 1 zd. 4 d.p. – tłum. własne.

⁶¹⁰ § 35a § 1 zd. 5 d.p. – tłum. własne.

⁶¹¹ § 35a § 1 zd. 6 d.p. – tłum. własne.

⁶¹² § 35a § 2 d.p. – tłum. własne.

Wnioski

Zasadniczy problem badawczy, którego próba rozwiązania została podjęta w niniejszej rozprawie doktorskiej, sprowadzał się do odpowiedzi na pytanie: czy w obecnym stanie prawnym regulacje prawne dotyczące stosowania kary porządkowej w polskim postępowaniu podatkowym umożliwiają osiągnięcie celów stawianych przez ustawodawcę i stanowią kompleksową regulację przedmiotowej instytucji? Jeżeli nie umożliwiają osiągnięcia stawianych jej celów – jakie zmiany należałoby wprowadzić do polskiego porządku prawnego, aby je osiągnąć?

Rozważania prowadzone w rozdz. 1 niniejszej pracy pozwoliły na wskazanie, iż kara porządkowa stosowana w ramach polskich procedur stanowi instytucję prawną (instytucję procesową), która powinna zostać zakwalifikowana jako gwarancja procesowa. W gwarancji procesowej dominujący wydaje się być jej charakter represyjny z jednoczesnym elementem prewencyjnym oraz gwarancyjnym. Represja ta ma wywierać wpływ na dany podmiot. Proponuje się wobec tego podział kar porządkowych na kary porządkowe w celu przymuszenia oraz kary porządkowe w celu wymuszenia, w ramach których czynnikiem odróżniającym jest ingerencja w wolność osobistą jednostki, która wystąpi w ramach stosowania kary porządkowej celem przymuszenia, a nie będzie zauważalna przy karach porządkowych w celu wymuszenia, gdzie dominujący będzie czynnik ekonomicznego nacisku na jednostkę.

Analiza poczyniona w rozdz. 1.2. oraz 1.3. pozwoliła na zredagowanie autorskiej definicji kary porządkowej. Proponuje się więc definiować karę porządkową jako: „instytucję procesową, której celem jest przymuszenie uczestnika postępowania do uczestnictwa w wykonywanych czynnościach procesowych lub do wymuszenia dokonania określonej czynności w toku postępowania (do których uczestnictwa lub wykonania jest zobowiązany na podstawie przepisów), lub wymuszenie zachowania licującego z powagą sądu albo organu, a które to czynności lub zachowanie mają wpływ na ustalenie prawdy obiektywnej oraz szybkość postępowania”.

Mając na uwadze analizę instytucji mających spełniać rolę kary porządkowej w polskim postępowaniu cywilnym, karnym, administracyjnym oraz podatkowym można wskazać na występujące podobieństwa i różnice, których możliwe jest również odpowiednie skatalogowanie. Podobieństwa te - jak wykazano w pracy - sprowadzają się do: podstawy prawnej nałożenia kary, celu proceduralnego, któremu służą, konkretyzacji strony podmiotowej

oraz strony przedmiotowej, jak również występowania uznania w ramach procedury nałożenia kary na podobieństwo formy aktu, w drodze którego jest nałożona, czy dopuszczenia możliwości stosowania środków odwoławczych. Jednocześnie nie może ująć uwadze, że w ramach tych siostrzanych regulacji występują pewne elementy odmienne. Przeprowadzona analiza wykazała w tym zakresie różnicę w: terminologii (naruszającą jednocześnie ogólnie pojętą spójność systemu prawa), dotyczącą źródła wymiaru kary, wysokości wymiaru kary, w opisie strony przedmiotowej, jak również różnicę w zakresie możliwości multiplikowania tej kary.

Mając to na uwadze, należy stwierdzić, że nie występuje w polskim porządku proceduralnym jeden model stosowania kary porządkowej, który byłby uniwersalny i stosowany w ramach analizowanych postępowań.

Analiza prowadzona w ramach rozdz. 2 z wykorzystaniem metody historycznoprawnej pozwoliła na jednoznaczne stwierdzenie, iż ustawy podatkowe okresu międzywojennego nie regulowały w Polsce instytucji kary porządkowej (choć co ciekawe pomysł taki pojawił się w projekcie ordynacji podatkowej z 1930 roku, lecz ostatecznie regulacje te nie weszły w życie). Nie oznacza to jednak, że instytucje dyscyplinujące podmioty w ramach prowadzonych postępowań nie były wykorzystywane w tamtym okresie, gdyż należy zwrócić szczególną uwagę na rozporządzenie Prezydenta RP z dnia 22.03.1928 r. o postępowaniu przymusowym w administracji. W powojennych przepisach podatkowoprawnych ustawodawca nie wprowadził również rewolucyjnych zmian – pomimo wprowadzenia dekretu z dnia 28 stycznia 1947 r. o egzekucji administracyjnej świadczeń pieniężnych – zastosowanie dalej miało rozporządzenie Prezydenta RP z 1928 regulujące kary pieniężne celem przymuszenia. Przepisy te uchylone zostały dopiero wraz z wprowadzeniem do polskiego porządku prawnego ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

Instytucję kary porządkowej przewidywał dopiero projekt ordynacji podatkowej uchwalony ostatecznie w 1997 r. Przepisy regulujące przedmiotową instytucję ewoluowały na przestrzeni lat. Zauważalna jest zmiana w zakresie zarówno podmiotowym, jak i przedmiotowym. Nie sposób nie zauważyć zmiany polegającej na rezygnacji ustalania możliwej maksymalnej kwoty kary porządkowej w drodze zmiany ustawy na rzecz regulacji przewidującej ogłaszanie maksymalnej kwoty w drodze ogłoszenia jej przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych w drodze obwieszczenia w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej "Monitor Polski", do dnia 15 sierpnia danego roku (w porozumieniu z Prezesem Głównego Urzędu Statystycznego). Zmianę tę obowiązującą od

1 stycznia 2003 r. należy ocenić pozytywnie, gdyż rezygnacja z określania górnej granicy kary porządkowej odbywa się obecnie z pominięciem trybu procedowania ustawowego, co stanowi znaczące ułatwienie proceduralne. Nie sposób jednak nie zauważyć, że od 2013 r. kwota ta nie była zmieniona aż do 2021 r. (2.900 zł). Od tego momentu rokrocznie zauważalny jest skuteczny wzrost tej kwoty – w 2022 r. do poziomu 3.000 zł (wzrost o 100 zł), w 2023 r. do poziomu 3.300 zł (wzrost o 300 zł) oraz w 2024 r. do poziomu 3.700 zł (wzrost o 400 zł). Zmiana maksymalnej kwoty kary porządkowej w 2024 r. jest największą zmianą, ponieważ w stosunku do 2023 r. wzrosła o 400 zł, gdy w przypadku zmian w latach 1998 – 2022 różnica względem wcześniejszej maksymalnej kwoty kary porządkowej utrzymywała się na poziomie 100 zł.

Mając na uwadze rozważania poczynione w rozdz. 1 oraz 3 należy stwierdzić, że kara porządkowa nakładana w ramach toczącego się postępowania podatkowego stanowi instytucję prawną, która może być zaliczona jako gwarancja procesowa. W zależności od tego, jaka będzie forma zastosowanej kary, można ją również zaliczyć jako niepodatkową należność budżetową (kara porządkowa w formie ekonomicznej), do której w sposób oczywisty będą miały zastosowanie przepisy o.p.

Rozdział 22 o.p. zatytułowany jest „Kary porządkowe”. Zwrot w postaci liczby mnogiej „kary” analizowany z wykorzystaniem wykładni językowej, jak również wykładni *ad rubricam* prowadzi do wniosku, że zawarto w nim więcej niż jedną instytucję prawną, która pełni funkcję kary porządkowej. Ustawodawca jednak posługuje się pojęciem kary porządkowej przy nakładaniu na konkretny podmiot, w konkretnym stanie faktycznym kary o charakterze ekonomicznym. Dodatkowo należy zwrócić uwagę na unormowanie art. 263 § 3 o.p. i zastanowić się, czy przewidziana w tym przepisie możliwość zastosowania wobec świadków lub biegłych środków przymusu przewidzianych w przepisach szczególnych nie stanowi również kary porządkowej. Moim zdaniem jak najbardziej należałoby ją zakwalifikować jako instytucję prawną mającą na celu osiągnięcie celów kary porządkowej.

Ta nieścisłość terminologiczna powinna zostać wyeliminowana przez ustawodawcę w drodze zmiany o.p. Moim zdaniem właściwe jest pozostawienie niezmiennie tytułu rozdziału 22 „Kary porządkowe”, natomiast pojawiające się w przepisach art. 262, 262a oraz 263 o.p. pojęcie kary porządkowej powinno zostać zamienione na karę pieniężną.

Dokonanie przedmiotowej zmiany pozwoli na wprowadzenie ładu terminologicznego doprowadzi do ujednolicenia pojęć w ramach innych polskich postępowań. Pojęcie kary

pieniężnej jako instytucji mającej charakter kary porządkowej pojawia się bowiem w ramach postępowania karnego. W mojej ocenie występujące w przepisach procedury cywilnej oraz administracyjnej pojęcie grzywny nie odzwierciedla w sposób pełny charakteru tej instytucji. Może w pewnym zakresie powodować pewne zamieszanie poprzez utożsamianie grzywny z karą funkcjonującą w ramach kodeksu karnego, na co nie można się zgodzić. W sposób oczywisty kara pieniężna ma na celu dyscyplinowanie podmiotów wskazanych w sposób enumeratywny określonych w art. 262 o.p. Należy także zwrócić uwagę na przejawiający się jej charakter represyjny, prewencyjny oraz edukacyjny.

Analiza zakresu podmiotowego kary porządkowej w polskim postępowaniu podatkowym pozwala stwierdzić, że ustawodawca przewidział szeroki katalog podmiotów, na które może zostać nałożona ta kara: strona, pełnomocnik strony, świadek, biegły, osoba trzecia, uczestnik rozprawy czy osoby, którym podatnik zlecił prowadzenie lub przechowanie ksiąg podatkowych, lub dokumentów będących podstawą zapisów w tych księgach (biura rachunkowe). Katalog ten jest zupełny i nie ma w chwili obecnej potrzeby, aby został on rozszerzony. Należy jednak zwrócić jedynie uwagę, iż mogą pojawić się problemy w zakresie stosowania tych przepisów przy klasyfikowania podmiotów do jednej ze wskazanej powyżej kategorii, w szczególności jako strony.

Zakres przedmiotowy stosowania kary porządkowej został przez ustawodawcę podzielony na dwie grupy: pierwsza dotyczy okoliczności, za które może być nałożona kara porządkowa na podmioty bezpośrednio związane z toczącym się postępowaniem (tj. stronę, pełnomocnika strony, świadka czy biegłego). Zawarty w art. 262 § 1 o.p. enumeratywnie wymieniony zakres przedmiotowy właściwy jest bowiem dla wszystkich tych podmiotów. W zakresie drugiej grupy – podmiotów związanych pośrednio z toczącym się postępowaniem podatkowym (osoba trzecia, uczestnik rozprawy czy osoby, którym podatnik zlecił prowadzenie lub przechowanie ksiąg podatkowych, lub dokumentów będących podstawą zapisów w tych księgach (biura rachunkowe)) ustawodawca przypisał zakres przedmiotowy każdorazowo każdemu z tych podmiotów w sposób jednoznaczny określony w przepisie art. 262 § 3 o.p.

W sposób jednoznaczny należy również stwierdzić, iż organ podatkowy nakładający na konkretny podmiot karę porządkową działa w ramach dyskrejonalnej władzy, a mówiąc konkretniej – w ramach uznania administracyjnego, gdyż to właśnie jemu pozostawiona jest do wyboru wysokość ewentualnie nałożonej kary porządkowej przy uwzględnieniu całokształtu okoliczności danej sprawy. Właściwy jest w sprawie nałożenia kary porządkowej jest organ

podatkowy, który prowadzi dane postępowanie, a więc należy przyjąć, że ma on najlepszą i aktualną wiedzę na temat sytuacji konkretnych podmiotów.

Analiza procedury nakładania na podmiot kary porządkowej pozwoliła na wyodrębnienie i opisanie konkretnych etapów w zakresie procedury nałożenia kary porządkowej. Wydaje się właściwe opisanie czterech etapów obejmujących całość mogących się pojawić okoliczności w tym postępowaniu wpadkowym (co zostało szczegółowo opisane w rozdz. 4 niniejszej pracy).

Ewentualne skorzystanie przez podmiot z przysługujących zgodnie z o.p. instytucji ukierunkowanych na uchylenie kary porządkowej (zażalenie lub wniosek o usprawiedliwienie niestawiennictwa bądź niewykonania nałożonego przez organ podatkowy zobowiązania) uzależnione jest od spełnienia konkretnych przesłanek, jak również w sposób oczywisty od woli podmiotu. O ile wszystkie podmioty uprawnione są do złożenia zażalenia na postanowienie nakładające karę porządkową, o tyle złożenie wniosku o usprawiedliwienie nieobecności bądź niewykonania zobowiązania nałożonych na podstawie art. 262 § 1 o.p. Moim zdaniem stanowi to niedopatrzenie ustawodawcy i ostatecznie pominięcie możliwości złożenia wniosku o usprawiedliwienie przez podmioty wymienione w art. 262 § 3 o.p. Nic nie stoi na przeszkodzie, aby również podmioty wymienione w art. 262 § 3 o.p. miały możliwość usprawiedliwienia swojego niewykonania zobowiązania (jeżeli takie oczywiście zostało na nie nałożone). Postuluję wobec tego rozszerzenie stosowania przedmiotowej regulacji również przez podmioty wymienione w art. 262 § 3 o.p. W tym zakresie niezbędna oczywiście powinna być interwencja ustawodawcy poprzez zmianę przepisu. Usprawiedliwienie będzie realizowało zarówno cel dyscyplinujący, jak i edukacyjny czy wychowawczy. W sposób jasny mogłyby złożyć wniosek o usprawiedliwienie osoby trzeciej i osoby, którym podatnik zlecił prowadzenie lub przechowanie ksiąg podatkowych, lub dokumentów będących podstawą zapisów w tych księgach (biura rachunkowe). Kontrowersje może budzić możliwość usprawiedliwienia przez uczestnika rozprawy, który swoim zachowaniem utrudniałby jej przebieg. Dlaczego jednak nie mógłby złożyć usprawiedliwienia i uznania swojej winy w działaniu wraz z zobowiązaniem do dalszego zachowania z powagą liczącą organowi? Usprawiedliwienie wraz z zobowiązaniem do dalszego właściwego zobowiązania byłoby wciągane przez do protokołu z rozprawy, który stanowi odzwierciedlenie wszelkich zdarzeń, które miały miejsce podczas jej przebiegu.

Podobna luka jest dostrzegalna w związku z brakiem odesłania do art. 262 § 1a i 2 o.p. Mając na uwadze powyższe, proponuję zmianę zakresu zastosowania przedmiotowej regulacji, aby art. 262 § 6 o.p. otrzymał brzmienie:

„Organ podatkowy, który nałożył karę porządkową, może, na wniosek ukaranego, złożony w terminie 7 dni od dnia doręczenia postanowienia o nałożeniu kary porządkowej, uznać za usprawiedliwione niestawiennictwo lub niewykonanie innych obowiązków, o których mowa w § 1-3, i uchylić postanowienie nakładające karę”.

Analiza zgromadzonego materiału w postaci orzecznictwa pozwoliła również na zdiagnozowanie problemów, które ostatecznie można podzielić na dwie zasadnicze kategorie:

- 1) problemy praktyczne związane z aspektami materialnymi kary porządkowej,
- 2) problemy praktyczne związane z aspektami proceduralnymi kary porządkowej.

Do pojawiających się problemów praktycznych związanych z aspektami materialnymi kary porządkowej można zaliczyć:

- 1) odmowę złożenia zeznań przez osobę fizyczną reprezentującą osobę prawną,
- 2) zastępowanie zeznań strony jej wyjaśnieniami,
- 3) określenie zakresu możliwej dokumentacji żądanej przez organ w trybie wezwania,
- 4) przekroczenie ustanowionego w zawiadomieniu zakresu kontroli podatkowej,
- 5) współpracę zobowiązanego z organem podatkowym i elastyczność organu podatkowego,
- 6) nałożenie kary porządkowej na kontrahenta strony postępowania,
- 7) nałożenie kary porządkowej w sytuacji, gdy podmiot złoży wniosek o zmianę miejsca przeprowadzenia czynności,
- 8) złożenie wyjaśnień a obawa przed ujawnieniem tajemnicy przedsiębiorstwa,
- 9) odmowę złożenia zeznań przez małżonka osoby będącej reprezentantem osoby prawnej.

Do pojawiających się problemów praktycznych związanych z aspektami proceduralnymi kary porządkowej można natomiast zaliczyć:

- 1) zaniechanie zastosowania środków przymusu z uwagi na możliwość ustalenia stanu faktycznego innymi środkami dowodowymi,
- 2) konieczność obligatoryjnego stosowania przez organ podatkowy kary porządkowej,
- 3) brak wskazania przesłanek nałożenia kary porządkowej,
- 4) brak wskazania okoliczności wpływających na wymiar kary porządkowej,

- 5) jednozdaniowe uzasadnienie postanowienia o nałożeniu kary porządkowej,
- 6) brak pouczenia w wezwaniu o możliwości nałożenia kary porządkowej,
- 7) powtórne nałożenie kary porządkowej,
- 8) bezprzedmiotowość postępowania podatkowego a kara porządkowa,
- 9) procedury, w ramach których może zostać nałożona kara porządkowa,
- 10) stwierdzenie bezprzedmiotowości postępowania podatkowego w trakcie postępowania zażaleniowego,
- 11) odpowiednie stosowanie do kar porządkowych terminów dotyczących przedawnienia,
- 12) konieczność wskazania naruszenia przepisów, które nastąpiło w związku z nieprzeprowadzeniem środka dowodowego,
- 13) możliwość zastosowania ulgi w zakresie kary porządkowej,
- 14) nałożenie kilku kar porządkowych jednego dnia.

Poddany materiał pozwolił na stwierdzenie, że więcej problemów dotyczących procedury nałożenia kary porządkowej związanych jest z jej aspektami proceduralnymi, jednak nie można stwierdzić, że by były to problemy unikatowe i charakterystyczne jedynie dla kar porządkowych. Można w ich ramach w sposób oczywisty wyróżnić pewne elementy odróżniające, jak np. możliwość powtórnego nałożenia kary porządkowej, miarkowanie kar, wskazywanie okoliczności czy stosowanie terminów dotyczących przedawnienia.

Część z pojawiających się problemów możliwa jest do eliminacji w drodze działania legislacyjnego ustawodawcy. Przykładem jest zmiana art. 263 § 3 o.p., który w obecnym brzmieniu odsyła do odpowiedniego stosowania w zakresie kary porządkowej przepisów art. 68 § 1 i art. 70 o.p. i skutkuje możliwością nałożenia kary porządkowej na podmiot w okresie 3 lat (zgodnie z odpowiednim stosowaniem z art. 68 § 1 o.p.), a następnie wprowadza się termin przedawnienia 5 letni (zgodnie z odpowiednim stosowaniem art. 70 o.p.). Terminy te są zdecydowanie za długie i mogą wprowadzać stan niepewności w odniesieniu do podatnika. W orzecznictwie podnoszony jest brak przyjęcia zasady współmierności okresów

przedawnienia zobowiązań podatkowych⁶¹³. Postuluje się⁶¹⁴, wobec tego, rezygnację z przedmiotowego zapisu i zastąpienie tego artykułu przepisami o treści:

„art. 263 § 4 o.p.

Doręczenie postanowienia organu podatkowego o nałożeniu kary porządkowej po upływie miesiąca od końca miesiąca, w którym organ wydał rozstrzygnięcie w danej sprawie, nie wywołuje skutków prawnych.”

„art. 263 § 5 o.p.

Termin przedawnienia poboru kary pieniężnej wynosi 1 rok od dnia, w którym postanowienie w sprawie kary stało się ostateczne.”

W zakresie miarkowania kary porządkowej proponuję wprowadzenie oddzielnego przepisu, który wprost stanowiłby o możliwości miarkowania kary porządkowej. Nowy artykuł powinien zostać umieszczony po art. 262a o.p., który stanowi o ustalaniu maksymalnej kwoty kary porządkowej. W tym zakresie należy zaaprobować treściowy postulat legislacyjny złożony przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego⁶¹⁵ i wydaje się prawidłowe wyodrębnienie osobnej jednostki redakcyjnej w tym zakresie o numerze 262b, która nie powodowałaby „przesunięcia” pozostałych artykułów obecnie obowiązującej o.p.:

„art. 262b o.p.

§ 1. Organ podatkowy przy określaniu wysokości kary pieniężnej bierze pod uwagę w szczególności:

- 1) wagę, czas trwania i skutki niezgodnego z prawem zachowania,
- 2) okoliczności, w których doszło do niezgodnego z prawem zachowania,

⁶¹³ Wyrok NSA z dn. 9.08.2018 r., sygn. akt II FSK 2170/16, CBOSA.

⁶¹⁴ Postulat podnoszony również przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego.

⁶¹⁵ *Nowa ordynacja podatkowa. Z prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego*, Białystok 2017, s. 578.

3) działania podjęte przez stronę w celu usunięcia skutków niezgodnego z prawem zachowania.

§ 2. Kary pieniężnej nie nakłada się, jeżeli do niezgodnego z prawem zachowania doszło na skutek klęski żywiołowej, działania siły wyższej, wypadku losowego lub innej ważnej przyczyny, których strona nie mogła przewidzieć, ani którym nie mogła zapobiec.”

Proponuję również modyfikację w zakresie art. 262 § 5a o.p., który otrzymałby treść:

„art. 262 § 5a o.p.

Termin płatności kary pieniężnej wynosi 14 dni od dnia doręczenia postanowienia, o którym mowa w § 5. Wysokość kary pieniężnej ulega zmniejszeniu do 75% kwoty określonej w postanowieniu, o którym mowa w § 5 w przypadku uregulowania jej w terminie 7 dni od dnia doręczenia postanowienia.”

Zasadne byłoby wydłużenie możliwego czasu na uiszczenie kary do 14 dni przy jednoczesnym wprowadzeniu możliwości zmniejszenia kary w przypadku wpłaty kary w terminie 7 dni, licząc od dnia doręczenia postanowienia o nałożeniu kary. Wprowadzenie tej ulgi pozwoli na zmobilizowanie osób ukaranych do jak najszybszego wpłacenia nałożonej kary, co pozwoli na zwiększenie ściągalności nałożonych kar.

Pojawiający się stan niepewności w zakresie możliwości ponownego nałożenia kary porządkowej wyeliminowany byłby poprzez dodanie jednostki redakcyjnej w ramach art. 262 poprzez dodanie § 5b o treści:

„art. 262 § 5b o.p.

Kara pieniężna może być nakładana wielokrotnie. Organ podatkowy, nakładając ponownie karę porządkową, bierze pod uwagę całokształt okoliczności sprawy”.

Z doświadczeń innych państw europejskich w zakresie nakładania kary porządkowej można wysnuć wniosek, że nie istnieje jeden, dający się wyodrębnić i możliwy do zastosowania

w praktyce model nakładania kar porządkowych. Regulacje te we wszystkich przypadkach w znajdują się aktach prawnych w randze ustawy, dotyczących ściśle prawa podatkowego (zazwyczaj w ramach przepisów dotyczących postępowania podatkowego). We wszystkich przepisach możliwość nałożenia kary porządkowej i określenie jej wysokości zostało pozostawione władzy i uznaniu organu podatkowego.

Zauważalna jest zdecydowana dysproporcja między możliwymi maksymalnymi karami porządkowymi w Polsce i w innych krajach. Możliwa do nałożenia maksymalna kara porządkowa w Polsce jest zdecydowanie niższa niż w innych państwach. Wydawałoby się wobec tego właściwym podniesienie kary porządkowej (co jest zauważalne na przestrzeni lat) do takiego poziomu, aby jej ewentualne nałożenie stanowiło faktyczny, odczuwalny skutek u ukaranego.

Warto również wskazać, że pewne doświadczenia, które funkcjonują w analizowanych państwach, zostały wprowadzone również w Polsce. Postuluję dwie zmiany legislacyjne: jedną o charakterze materialnym, drugą o charakterze proceduralnym.

W zakresie zmiany o charakterze materialnym proponuję poszerzenie zakresu przedmiotowego art. 262 § 1 o.p. i dodanie w § 3a o treści:

„art. 262 § 3a o.p.

Karę pieniężną, o której mowa w § 1, stosuje się również w stosunku do osoby, która w pismach kierowanych do organu używa zwrotów nieliczących z powagą organu, jak również do osoby, która w tych pismach obraża organ podatkowych lub jego pracowników.”

W zakresie zmiany o charakterze proceduralnym proponuję wprowadzenie uproszczonej procedury nakładania kary porządkowej na osoby fizyczne poprzez dodanie art. 263a o.p. o treści:

„art. 263a o.p.

§ 1 Osoby fizyczne, które uznają przesłanki nałożenia kary pieniężnej, mogą dokonać jej zapłaty w miejscu dokonywania czynności przez organ podatkowy, jeżeli kwota ta nie przekracza 1.000 złotych.

§ 2 Wysokość kary pieniężnej w sytuacji dokonania jej zapłaty zgodnie z § 1 wynosi 75% nałożonej pierwotnie kary pieniężnej.

§ 3 Adnotację o nałożeniu kary pieniężnej umieszcza się w protokole z danej czynności.

§ 4 Ukarany otrzymuje potwierdzenie dokonania zapłaty kary pieniężnej.”

Mając na uwadze powyższe, należy stwierdzić, że dokonano potwierdzania pierwotnie postawionej tezy, iż w obecnym stanie prawnym regulacje prawne dotyczące stosowania kary porządkowej w polskim postępowaniu podatkowym nie umożliwiają osiągnięcia celów stawianych przez ustawodawcę i nie stanowią kompleksowej regulacji przedmiotowej instytucji. Na ten fakt wskazują występujące w praktyce liczne problemy interpretacyjne, jak również braki w zakresie regulacji prawnych mogących zwiększyć efektywność kary porządkowej (co zostało wykazane we wcześniejszych częściach pracy).

Dokonane rozważania stanowiące próbę kompleksowego omówienia zagadnienia dotyczącego kar porządkowych w postępowaniu podatkowym wykazują, że kara porządkowa (postulowana w przyszłości jako terminologiczna kara pieniężna) stanowi zagadnienie pojawiające się w praktyce zarówno organów podatkowych, jak i później rozstrzygających te kwestie sądów administracyjnych.

Wywołanie posłuchu i dyscyplinowanie podmiotów w ramach toczącego się postępowania podatkowego jest zagadnieniem istotnym, które ma na celu również działania prewencyjne oraz edukacyjne, aby uniknąć niewłaściwych zachowań w przyszłości, a tym samym zwiększyć szanse na sprawne prowadzenie postępowania z poszanowaniem wszystkich zasad ogólnych postępowania podatkowego. Wskazuje się również na edukację również organów podatkowych w zakresie możliwości nakładania przedmiotowej kary. Jest ona bowiem jednym z możliwych narzędzi służącym również do wyegzekwowania obowiązków o charakterze niepieniężnym, których spełnienie rzutuje na toczące się postępowanie. Słusznie więc sądy zwracają uwagę organom podatkowym na tę kwestię, podkreślając jednocześnie

konieczność wyzbycia się obaw związanych z karaniem w tej procedurze i finalnie na możliwość stosowania kary porządkowej.

Należy podkreślić, że w obecnie obowiązującym stanie prawnym nie jest możliwe pełne realizowanie celów kary porządkowej, które stawia jej ustawodawca. Niedoskonałości te powinny zostać wyeliminowane w drodze kompleksowych rozwiązań legislacyjnych, których propozycje zostały zaprezentowane powyżej.

BIBLIOGRAFIA

Akty prawne

Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 22 marca 1928 r. o postępowaniu administracyjnym (Dz. U. Nr 36, poz. 341)

Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 22 marca 1928 r. o postępowaniu przymusowym w administracji (Dz.U. Nr 36, poz. 342)

Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 27 października 1933 r. (Dz.U. Nr 84, poz. 624)

Ustawa z dnia 15 marca 1934 r. - Ordynacja Podatkowa (Dz.U. Nr 39, poz. 346)

Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 28 grudnia 1934 r. (Dz.U. Nr 110, poz. 976)

Dekret z dnia 26 października 1945 r. o zmianie rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 22 marca 1928 r. o postępowaniu przymusowym w administracji (Dz.U. Nr 50, poz. 284)

Dekret z dnia 16 maja 1946 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. Nr 27, poz. 173)

Dekret z dnia 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym (Dz.U. Nr 27, poz. 174)

Dekret z dnia 28 stycznia 1947 r. o egzekucji administracyjnej świadczeń pieniężnych (Dz.U. Nr 21, poz. 84)

Dekret z dnia 11 kwietnia 1947 r. - Prawo karne skarbowe (Dz.U. Nr 32, poz. 140)

Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (Dz.U. Nr 16, poz. 93 ze zm.)

Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. - Kodeks postępowania cywilnego (tekst jedn. Dz. U. z 2023 r. poz. 289 ze zm.)

Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. Nr 24, poz. 151)

Ustawa z dnia 26 czerwca 1974 r. - Kodeks pracy (Dz. U. Nr 24, poz. 141 ze zm.)

Ustawa z dnia 31 stycznia 1980 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym oraz o zmianie ustawy - Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. Nr 4, poz. 8)

Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (tekst jedn. Dz. U. z 2016 r. poz. 2261)

Ustawa z dnia 16 kwietnia 1993 r. o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji (tekst jedn. Dz. U. z 2022 r. poz. 1233)

Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jedn. Dz.U. z 2023 r. poz. 120 ze zm.)

Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. - Kodeks karny (tekst jedn. Dz. U. z 2023 r. poz. 289 ze zm.)

Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. - Kodeks postępowania karnego (tekst jedn. Dz. U. z 2023 r. poz. 289 ze zm.)

Ustawa z dn. 10 września 1999 r. - Kodeks karny skarbowy (tekst jedn. Dz. U. z 2023 r. poz. 818)

Ustawa z dnia 15 września 2000 r. - Kodeks spółek handlowych (Dz. U. Nr 94 poz. 1037 ze zm.)

Ustawa z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 169, poz. 1387)

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz. U. z 2023 r. poz. 1852 ze zm.)

Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. Nr 173, poz. 1807 ze zm.)

Ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 217, poz. 1590)

Ustawa z dnia 16 lutego 2007 r. o ochronie konkurencji i konsumentów (Dz. U. Nr 50, poz. 331 ze zm.)

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

Ustawa z dnia 25 czerwca 2010 r. o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 127, poz. 858)

Ustawa z dnia 9 maja 2014 r. o ułatwieniu dostępu do wykonywania niektórych zawodów regulowanych (Dz. U. poz. 768)

Ustawa z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1649)

Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. poz. 1948)

Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców (tekst jedn. Dz. U. z 2024 r. poz. 236)

Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz. U. z 2016 r., poz. 283 ze zm.)

Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 19 sierpnia 2003 r. w sprawie wysokości kwoty wymienionej w art. 262 § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa (M.P. Nr 42, poz. 631)

Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 13 sierpnia 2004 r. w sprawie wysokości kwoty wymienionej w art. 262 § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa (M.P. Nr 35, poz. 614)

Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 11 sierpnia 2005 r. w sprawie wysokości kwoty wymienionej w art. 262 § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa (M.P. Nr 49, poz. 672)

Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 17 sierpnia 2006 r. w sprawie wysokości kwoty wymienionej w art. 262 § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa (M.P. Nr 57, poz. 610)

Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 21 sierpnia 2007 r. w sprawie wysokości kwoty wymienionej w art. 262 § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa (M.P. Nr 54, poz. 615)

Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 6 sierpnia 2008 r. w sprawie wysokości kwoty wymienionej w art. 262 § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa (M.P. Nr 61, poz. 540)

Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 11 sierpnia 2009 r. w sprawie wysokości kwoty wymienionej w art. 262 § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa (M.P. Nr 53, poz. 750)

Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 6 sierpnia 2010 r. w sprawie wysokości kwoty wymienionej w art. 262 § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa (M.P. Nr 59, poz. 782)

Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 2 sierpnia 2011 r. w sprawie wysokości kwoty wymienionej w art. 262 § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa (M.P. Nr 71, poz. 707)

Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 8 sierpnia 2012 r. w sprawie wysokości kwoty wymienionej w art. 262 § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa (M.P. poz. 584)

Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 26 sierpnia 2013 r. w sprawie wysokości kwoty wymienionej w art. 262 § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa (M.P. poz. 736)

Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 18 sierpnia 2014 r. w sprawie wysokości kwoty wymienionej w art. 262 § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa (M.P. poz. 710)

Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 13 sierpnia 2015 r. w sprawie wysokości kwoty wymienionej w art. 262 § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa (M.P. poz. 723)

Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 12 sierpnia 2016 r. w sprawie wysokości kwoty wymienionej w art. 262 § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa (M.P. poz. 796)

Obwieszczenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 10 sierpnia 2017 r. w sprawie wysokości kwoty wymienionej w art. 262 § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa (M.P. poz. 808)

Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 7 sierpnia 2018 r. w sprawie wysokości kwoty wymienionej w art. 262 § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa na rok 2019 (M.P. poz. 780)

Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 12 sierpnia 2019 r. w sprawie wysokości kwoty wymienionej w art. 262 § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa na rok 2020 (M.P. poz. 746)

Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 13 sierpnia 2020 r. w sprawie wysokości kwoty wymienionej w art. 262 § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa na rok 2021 (M.P. poz. 729)

Obwieszczenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 6 sierpnia 2021 r. w sprawie wysokości kwoty wymienionej w art. 262 § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa na rok 2022 (M.P. poz. 735)

Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 3 sierpnia 2022 r. w sprawie wysokości kwoty wymienionej w art. 262 § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa na rok 2023 (M.P. poz. 773)

Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 9 sierpnia 2023 r. w sprawie wysokości kwoty wymienionej w art. 262 § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa na rok 2024 (M.P. poz. 843)

Uchwała Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 5 marca 1994 r. w sprawie zwiększenia dochodów budżetu państwa (M.P. Nr 18, poz. 134)

Rekomendacje Komitetu Ministrów Rady Europy z 11 marca 1980 r. w sprawie wykonywania dyskrecjonalnych kompetencji władz publicznych

austriacki Federalny kodeks podatkowy 1961, BGBl. Nr. 194/1961 ze zmianami (Bundesabgabenordnung)

czeska ustawa nr 280 z 2009 roku, ordynacja podatkowa, z 22.07.2009 roku (Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád ze dne 22.7.2009)

niderlandzka ustawa z dnia 4 czerwca 1992 r. Ogólne prawo administracyjne, stb. 1992, 315 (Algemene wet bestuursrecht)

niemiecka ordynacja podatkowa z dnia 1 października 2002 r. (BGBl. I s. 3866; 2003 I s. 61 ze zmianami) (Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002)

słowacki kodeks podatkowy 1992, 511/1992 Zb. (Zákon Slovenskej národnej rady z 30. septembra 1992 o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov)

Literatura

Adamiak B., Właściwość instancyjna w postępowaniu podatkowym, [w:] S. Pikulski, B. Brzeziński, M. Goettel, A. Biegalski, A. Goettel, D. Gibasiewicz, Ius et lex. Księga jubileuszowa Profesora Andrzeja Kabata, Olsztyn 2004

Arystoteles, Etyka nikomachejska, Warszawa 2008 (Przełożyła, wstępem i komentarzem opatrzyła Daniela Gromska)

Bator A., Język prawniczy, [w:] A. Bator (red.), Wprowadzenie do nauk prawnych. Leksykon tematyczny, Warszawa 2016

Bernaczek K. (red.), Borkowski W. (red.), Dubieński A. (red.), Smolka Z. (red.), „Zbiór Wyroków Najwyższego Trybunału Administracyjnego” 1937, t. 15

Biegalski A., Rozprawa w postępowaniu podatkowym – przebieg i konsekwencje, „Prawo i Podatki” 2007, nr 1

Bielecki L., Publiczne prawa podmiotowe, interes publiczny, władztwo administracyjne, władza dyskrejonalna i inne postacie luzu decyzyjnego, [w:] M. Zdyb, J. Stelmasiak (red.), Prawo administracyjne, Warszawa 2020

Błaś A., Boć J., Ustrój administracji publicznej, [w:] E. J. Nowacka (red.), Ustrój administracji publicznej, Warszawa 2000

Bohentyn A., Dowód z opinii biegłego w jurysdykcyjnym postępowaniu administracyjnym, Warszawa 2020

Boć J., Pojęcie organu administracji publicznej, [w:] J. Boć (red.), Prawo administracyjne, Wrocław 2007

Bogucka I., Państwo prawna a problem uznania administracyjnego, „Państwo i Prawo” 1992, nr 10

Borkowski J., Komentarz do art. 262 o.p., [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. Komentarz 2007, Wrocław 2007

Borkowski J., Postępowanie podatkowe w PRL, [w:] M. Mazurkiewicz (red.), Studia z zakresu polityki finansowej i prawa finansowego, Wrocław 1992

Borkowski J., Adamiak B., Komentarz do art. 155 o.p., [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki (red.), Ordynacja podatkowa, Wrocław 2013

Borkowski J., Adamiak B., Komentarz do art. 217 o.p., [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Wrocław 2017

Borucka-Arctowa M. (red.), O społecznym działaniu prawa, Warszawa 1967

Borucka-Arctowa M. (red.), Świadomość prawna a planowe zmiany społeczne, Wrocław – Warszawa – Kraków – Gdańsk – Łódź 1981

Borucka-Arctowa M., Prawo natury a koncepcja świadomości prawnej, „Studia Prawnicze” 1985, nr 3-4

Borucka-Arctowa M., Woleński J., Wstęp do prawoznawstwa, Kraków 1995

Breczko A., Język prawny a język prawniczy, [w:] A. Jamróz (red.), Wstęp do prawoznawstwa, Białystok 2007

Brzeziński B., Prawo podatkowe, Toruń 1999

Brzeziński B., Przedwojenna ordynacja podatkowa a współczesne standardy przepisów ogólnych prawa podatkowego, „Toruński Rocznik Praw Człowieka i Pokoju” 1992, z. 1

Brzeziński B., Uwagi o języku prawniczym i o potrzebie jego ochrony [w:] W. Miemiec (red.), Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego, Wrocław 2009

Brzeziński B., Kalinowski M., Masternak M., Morawski W., Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny, Gdańsk 2006

Brzeziński B., Kalinowski M., Olesińska A. (red.), Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny, Gdańsk 2015

Brzeziński B., Morawski W., Zastępowanie zeznań strony jej wyjaśnieniami – przykład „obejścia prawa” przez organy podatkowe, „Przegląd Podatkowy” 2011, nr 5

Brzeziński B., Nita A., Nałożenie kary porządkowej na stronę. Glosa do wyroku NSA z dnia 21 października 2011 r., II FSK 775/10, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2013, nr 2

Brzeziński B., Nykiel W., Ekspertyza prawna w postępowaniu w sprawach podatkowych, „Przegląd Podatkowy” 2002, nr 11

Caro L., Problemy skarbowe państwa polskiego, Kraków 1919

Charkiewicz M., Pełnomocnik na gruncie przepisów prawa podatkowego – istota, pozycja prawna i zakres odpowiedzialności, Białystok 2021

Chróścielewski W., Nykiel W., Postępowanie podatkowe, [w:] W. Nykiel (red.), Polskie prawo podatkowe. Podręcznik akademicki, Warszawa 2015

Creswell J. W., Projektowanie badań naukowych. Metody jakościowe, ilościowe i mieszane, Kraków 2013

Czajka Z., Kara porządkowa – wybrane zagadnienia, [w:] B. Kucia-Guściora, M. Münnich, A. Zdunek (red.), Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Procesowe prawo podatkowe, Lublin 2013

Dańczak P., Rozprawa administracyjna w toku postępowania podatkowego, „Przegląd Podatkowy” 2007, nr 6

Daszkiewicz W., Proces karny. Część ogólna, Poznań 1995

Dauter B., Komentarz do art. 262 o.p., [w:] S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2015

Dawidowicz W., Prawo administracyjne, Warszawa 1987

Dąbek D., Prawo sędziowskie w polskim prawie administracyjnym, Warszawa 2010

Doroszewski W. (red.), Słownik języka polskiego, t. 2, Warszawa 1960

Dowgier R., Komentarz do art. 274a o.p. [w:] Etel L. (red.), Ordynacja podatkowa. Komentarz, t. 2, Procedury podatkowe. Art. 120-344, Warszawa 2022

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

Dowgier R., Uznanie w prawie podatkowym, „Przegląd Naukowy Disputatio”, t. XII, nr 1-2

Drabik D., Postępowanie odwoławcze od decyzji urzędów skarbowych. Skargi, zażalenia, odwołania, Warszawa 2006

Dubisz S. (red.), Uniwersalny słownik języka polskiego, t. 3, P-Ś, Warszawa 2003

Dubisz S., Wielki słownik języka polskiego PWN. A-G, Warszawa 2018

Dudka K., Komentarz do art. 285 k.p.k., [w:] K. Dudka (red.), Kodeks postępowania karnego. Komentarz, wyd. II, Warszawa 2020, dostęp LEX

Dudka K., Komentarz do art. 287 k.p.k., [w:] K. Dudka (red.), Kodeks postępowania karnego. Komentarz, wyd. II, Warszawa 2020, dostęp LEX

Duniewska Z., Uznanie administracyjne – władza dyskrecyjna, [w:] M. Stahl (red.), Prawo administracyjne. Pojęcia. Instytucje. Zasady w teorii i orzecznictwie, Warszawa 2021

Dzwonkowski H., Komentarz do art. 1 o.p., [w:] H. Dzwonkowski (red.), Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. 9, Warszawa 2020

Dzwonkowski H., Komentarz do art. 155 o.p., [w:] H. Dzwonkowski (red.), Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2013

Dzwonkowski H., Komentarz do art. 187 o.p., [w:] C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla (red.), Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2003

Dzwonkowski H., Komentarz do art. 197 o.p., [w:] C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, Komentarz. Ustawa Ordynacja podatkowa, Warszawa 2002

Dzwonkowski H., Komentarz do art. 198 o.p., [w:] H. Dzwonkowski (red.), Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2013

Dzwonkowski H., Kondratowska J., Komentarz do art. 263 o.p., [w:] H. Dzwonkowski (red.), Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2018

Dzwonkowski H., Zgierski Z., Procedury podatkowe, Warszawa 2006

Ehrlich S., Przyczynek do problematyki normy i stosunku prawnego, „Państwo i Prawo” 1956, nr 8-9

Ehrlich S., Wstęp do nauki o państwie i prawie, Warszawa 1970

Eichstaedt K., Komentarz do art. 285 k.p.k. [w:] D. Świecki (red.), Kodeks postępowania karnego, t. 1, Komentarz, Warszawa 2023, dostęp LEX

Ereciński T., Nadużycie praw procesowych w postępowaniu cywilnym. Tezy i wstępne propozycje do dyskusji, [w:] P. Grzegorzczak, M. Walasik, F. Zedler (red.), Nadużycie prawa procesowego cywilnego, Warszawa 2019

Etel L., Czy potrzebna jest nowa ordynacja podatkowa? [w:] R. Dowgier (red.), Ordynacja podatkowa. Stan obecny i kierunki zmian, Białystok 2015

Etel L., Opinia biegłego a ekspertyza prawna w postępowaniu podatkowym (http://www.eksperci.uwb.edu.pl/wp-content/uploads/2011/02/opinia_bieglego.pdf [dostęp 4.11.2023])

Etel L., Organy podatkowe i ich właściwość, [w:] L. Etel (red.), Prawo podatkowe, Warszawa 2005

Filik A., Kontrowersje wokół kary porządkowej, [w:] J. Glumińska-Pawlic (red.), Czy w Polsce istnieje system podatkowy?, Katowice 2016

Filipezyk H., Opinia prywatna w postępowaniu podatkowym i sądownoadministracyjnym, MoP 2012, nr 9

Filipek J., Prawo administracyjne. Instytucje ogólne. Część I, Kraków 2005

Filipek J., Sankcjonowane i sankcjonujące stosunki administracyjnoprawne, [w:] Księga pamiątkowa profesora Eugeniusza Ochendowskiego, Toruń 1999

Gizbert-Studnicki T., Wykładnia celowościowa, „Studia Prawnicze” 1985, nr 3 – 4

Gomułowicz A., Podatki a etyka, Warszawa 2013

Gomułowicz A., Skoczylas A., Oszacowanie podstawy opodatkowania (art. 23 o.p.), [w:] Choduń A., Gomułowicz A., Skoczylas A. (red.), Klauzule generalne i zwroty niedookreślone w prawie podatkowym i administracyjnym. Wybrane zagadnienia teoretyczne i orzecznice, Warszawa 2013

Gorąca-Paczuska J., Cel sporządzenia i rola opinii podatkowych, [w:] H. Dzwonkowski (red.), Opinie w sprawach podatkowych. Przykłady opinii podatkowych, Warszawa 2020, dostęp Legalis

Gromski W., Instytucja prawna, [w:] A. Bator (red.), Wprowadzenie do nauk prawnych. Leksykon tematyczny, Warszawa 2016

Gryniuk A., Sankcja prawna a prawny przymus, [w:] G. Skąpska, J. Czapska, K. Daniel, J. Górski, K. Pałeczki (red.), Prawo w zmieniającym się społeczeństwie. Księga jubileuszowa Profesor Marii Boruckiej- Arctowej, Kraków 1992

Grzonka L., Legislacja administracyjna. Zarys zagadnień podstawowych, Warszawa 2011

Hanusz A., Ciężar dowodu w postępowaniu podatkowym, uwagi de lege lata, [w:] A. Pomorska (red.), Polski system podatkowy. Założenia a praktyka, Lublin 2004

Hegel G. W. F., Zasady filozofii prawa, Warszawa 1969

Hermeliński H., Sankcja administracyjna: represja czy dyscyplinowanie? [w:] W. Federczyk (red.), Jedność norm i wartości. Zbiór studiów dedykowanych Profesor Marii Gintowt-Jankowicz, Warszawa 2014

Huchla A., Niepodatkowe należności budżetowe w ustawie o finansach publicznych i ordynacji podatkowej, [w:] W. Miemiec, K. Sawicka (red. nauk.), Instytucje prawnofinansowe w warunkach kryzysu gospodarczego, Warszawa 2014

Ignaczak-Jaworska K., Komentarz do art. 138a o.p., [w:] H. Dzwonkowski (red.), Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2018, dostęp Legalis

Izdebski H., Elementy teorii i filozofii prawa, Warszawa 2011

Jabłońska-Bonca J., Wstęp do nauk prawnych, Gdańsk 1994

Jakubecki A., Sankcje za nadużycie uprawnień procesowych w kodeksie postępowania cywilnego, „Palestra” 2019, nr 11-12

Janicka D., O znaczeniu Ordynacji podatkowej z 1934 r. Uwagi w stulecie rozpoczęcia unifikacji prawa podatkowego w Polsce, [w:] J. Głuchowski, M. Kalinowski, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, A. Nita, A. Olesińska (red.), Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu, t. I, Warszawa 2019

Jaśkowska M., Uznanie administracyjne a inne formy władzy dyskrecyjnej administracji publicznej, [w:] R. Hauser, A. Wróbel, Z. Niewiadomski, System Prawa Administracyjnego, t. 1. Instytucje prawa administracyjnego, Warszawa 2015

Jendrośka J., Nowe instytucje i konstrukcje proceduralnoprawne w k.p.a. w zakresie ochrony interesu społecznego i ochrony interesu indywidualnego, [w:] Rola kodeksu postępowania administracyjnego w doskonaleniu administracji państwowej. Materiały konferencji z okazji 25-lecia kodeksu postępowania administracyjnego, Warszawa 1986

Jendrośka J., Z problematyki kompetencji proceduralnoprawnych organów administracyjnych, [w:] A. Jaroszyński (red.), Aktualne problemy administracji i prawa administracyjnego, Warszawa 1987

Kabas-Komorniczak R., Komentarz do art. 217 o.p., [w:] W. Modzelewski (red.), Komentarz do ordynacji podatkowej, Warszawa 2003

Karlikowska M., Właściwość organów podatkowych w świetle przepisów ordynacji podatkowej, [w:] B. Brzeziński, C. Kosikowski (red.), Studia nad ordynacją podatkową, Łódź – Toruń 1999

Karłowicz J., Kryński A., Niedźwiedzki W., Słownik języka polskiego, t. 1, A – G, Warszawa 1900

Karwat M., Przymus, [w:] M. Karwat, J. Ziółkowski (red.), Leksykon pojęć politycznych, Warszawa 2013

Kędzierski D. V., Metodologia i paradygmat polskich szczegółowych nauk prawnych, „Transformacje Prawa Prywatnego” 2018, nr 3

Kmieciak Z., Procesowe gwarancje ochrony interesu podatnika, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2000, nr 1

Kmiecik R., Orzekanie kar porządkowych z powodu niestawiennictwa świadka lub bezpodstawnej odmowy zeznań, „Przegląd Sądowy” 2010, nr 2

Kmiecik Z. R., Przesłuchanie świadka i strony w postępowaniu administracyjnym, Warszawa 2022

Korybski A., Leszczyński L., Pieniążek A., Wstęp do prawoznawstwa, Lublin 2003

Kosakowski E., Wybrane zagadnienia ogólne prawa podatkowego i karnego skarbowego, Warszawa 2006

Kość A., Podstawy filozofii prawa, Lublin 2005

Kowalski J., Socjologiczny aspekt problemu struktury normy prawnej, [w:] S. Ehrlich (red.), Studia z teorii prawa, Warszawa 1965

Kowalski J., Wstęp do prawoznawstwa, Warszawa 1979

Kozak A., Sformułowanie tekstu prawnego a pewność jego rozumienia, [w:] H. Rot (red.), Prawo i prawoznawstwo wobec zmian społecznych. Materiały II Warsztatów Naukowych Teoretyków Państwa i Prawa (Karpacz, 20 – 22 IX 1990), Wrocław 1990

Krawczyk I., Kara porządkowa za niezłożenie oświadczenia majątkowego, „Prawo i Podatki” 2007, nr 11

Król M., Język prawny i prawniczy, [w:] E. Smoktunowicz, C. Kosikowski (red.), Wielka encyklopedia prawa, Warszawa – Białystok 2000

Kubacki R., Specyfika podatkowego postępowania dowodowego, „Przegląd Podatkowy” 1999, nr 12

Kubas A., Nadużycie prawa procesowego – próba oceny ostatnich zmian legislacyjnych, „Palestra” 2019, nr 11-12

Kulicki J., Procedury kontrolne w sprawach zobowiązań podatkowych, Warszawa 2012.

Kuśnierz W., Przedawnienie w prawie podatkowym, [w:] A. Pomorska (red.), Polski system podatkowy. Założenia a praktyka, Lublin 2004

Kwietko-Bębnowski M., Ordynacja podatkowa. 426 wyjaśnień i interpretacji, Warszawa 2016

Lande J., Studia z filozofii prawa, Warszawa 1959

Langer T., Wstęp do prawoznawstwa, Koszalin 1998

Langrod R., Uwagi do Ordynacji Podatkowej, cz. I, „Gazeta Sądowa Warszawska” 1934, nr 17

Langrod R., Uwagi o projekcie ordynacji podatkowej, „Głos Prawa” 1931, nr 1

Leoński Z., Zarys prawa administracyjnego, Warszawa 2004, 2006

Leszczyński L., Aksjologia w stosowaniu prawa, [w:] A. Korybski, L. Leszczyński (red.), Stanowienie i stosowanie prawa. Elementy teorii, Warszawa 2021

Leszczyński L., Zagadnienia teorii stosowania prawa. Doktryna i tezy orzecznictwa, Kraków 2001

Lewicki M., Pojęcie sankcji prawnej w prawie administracyjnym, „Państwo i Prawo” 2002, nr 8

Łętowski J., Prawo administracyjne. Zagadnienia podstawowe, Warszawa 1990

Majka P., Sankcje w prawie podatkowym, Warszawa 2011

Manowska M., Komentarz do art. 110 k.p.c., [w:] M. Manowska (red.), Kodeks postępowania cywilnego. Komentarz, t. I, Art. 1-477(16), Warszawa 2022, dostęp LEX

Mariański A., Kubiak S., Odpowiedzialność porządkowa i karna skarbową pełnomocnika podatnika, „Prawo i Podatki” 2008, nr 9

Mariański A., Miśkiewicz M., Wolska-Bryńska M., Komentarz do art. 197 o.p., [w:] A. Mariański (red.), Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. 2, Warszawa 2023, dostęp Legalis

Mastalski R., Projekt ordynacji podatkowej. Postępowanie podatkowe, „Przegląd podatkowy” 1996, nr 5

Mastalski R., Wymiar podatków w Polsce w latach 1918 – 1934, „Acta Universitatis Wratislaviensis Przegląd Prawa i Administracji” 1976, t. VII

Matusiakiewicz Ł., Rola i znaczenie dowodu z opinii biegłego w postępowaniu podatkowym, Przegląd Podatkowy 9/2009.

Michalski J., Charakterystyka ordynacji podatkowej, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1934, nr 4

Miemiec M., Władza dyskrecyjna administracji publicznej, [w:] J. Blicharz, P. Lisowski (red.), Prawo administracyjne. Zagadnienia ogólne i ustrojowe, Warszawa 2022

Miernik A., Wymiar niepodatkowych należności budżetowych w prawie polskim, Wrocław 2021

Mincer M., Uznanie administracyjne, Toruń 1983

Morawski L., Wstęp do prawoznawstwa, Toruń 2016

Münnich M., Uczestnicy postępowania podatkowego, [w:] P. Smoleń, W. Wójtowicz (red.), Prawo podatkowe, Warszawa 2023

Niezgódka-Medek M., Komentarz do art. 2 o.p., [w:] S. Babiarczyk, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, J. Rudowski, M. Niezgódka-Medek (red.), Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. XI, Warszawa 2019

Niezgódka-Medek M., Szubiakowski M., Ordynacja podatkowa. Orzecznictwo. Piśmiennictwo, Warszawa 2023

Nita A, Czynniki czasu w prawie podatkowym. Studium z dziedziny zobowiązań podatkowych, Gdańsk 2007

Nita A., Przedawnienie jako instrument kształtowania pewności pozycji prawnej podatnika [w:] Kaźmierczyk A., Franczak A. (red.), Zasada pewności w prawie podatkowym, Warszawa 2018

Nita A., Wymuszona współpraca podatnika w procesie wymiaru podatku, „Państwo i Prawo” 2013, nr 12

Niżnik-Dobosz I., Aksjologia sankcji w prawie administracyjnym, [w:] M. Stahl, R. Lewicka, M. Lewicki (red.), Sankcje administracyjne. Blaski i cienie, Warszawa 2011

Nowa Ordynacja Podatkowa. Z prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego, Białystok 2017

Nowacki J., Studia z teorii prawa, Kraków 2003

Nykiel W., Chróścielewski W., Postępowanie podatkowe, [w:] K. Koperkiewicz-Mordel, W. Nykiel, W. Chróścielewski, Polskie prawo podatkowe, Warszawa 2006

Ochendowski E., O celowości wznowienia dzieła Mariana Zimmermanna pt. Pojęcie administracji publicznej a „swobodne uznanie”, [w:] M. Zimmermann, Pojęcie administracji publicznej a „swobodne uznanie”, Warszawa 2009

Ochendowski E., Prawo administracyjne. Część ogólna, Toruń 2013

Ofiarski Z., Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne, Warszawa 2013

Olesińska A., Polskie prawo podatkowe, Toruń 2012

Opalek K., Z teorii dyrektyw i norm, Warszawa 1974

Opalek K., Zagadnienia teorii prawa i teorii polityki, Warszawa 1986

Opalek K., Wróblewski J., Zagadnienia teorii prawa, Warszawa 1969

Opalek K., Zakrzewski W., Z zagadnień praworządności socjalistycznej, Warszawa 1958

Orłowski J., Uznanie administracyjne w prawie podatkowym, Gdańsk 2005

Orłowski J., Uznanie administracyjne w prawie podatkowym, [w:] B. Brzeziński (red.), Prawo podatkowe. Teorie. Instytucje. Funkcjonowanie, Toruń 2009

Paduch A., Niezdolność świadków do spostrzegania lub komunikowania spostrzeżeń w postępowaniu administracyjnym i w postępowaniu podatkowym, „Forum Prawnicze” 2018

Pazdan M., Komentarz, do art. 25 k.c., [w:] K. Pietrzykowski (red.), Kodeks cywilny, t. I, Komentarz. Art. 1 – 44910, wyd. 10, Warszawa 2020

Piasecka P., Ustanowienie przez świadka pełnomocnika w postępowaniu dowodowym przed organami podatkowymi, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 4

Piątek S., Podmioty administrujące. Organ administracji państwowej, [w:] Z. Rybicki, S. Piątek (red.), Zarys prawa administracyjnego i nauki administracji, Warszawa 1984

Pietrasz P., Komentarz do art. 133 o.p., [w:] L. Etel (red.), Ordynacja podatkowa. Komentarz, t. II. Procedury podatkowe. Art. 120-344, Warszawa 2022

Pietrasz P., Komentarz do art. 197 o.p., [w:] L. Etel (red.), Ordynacja podatkowa. Komentarz, t. II. Procedury podatkowe. Art. 120-344, Warszawa 2022

Pietrasz P., Wyjaśnienia strony a przesłuchanie strony w procedurze podatkowej, „Monitor Podatkowy” 2005, nr 5

Pilich M., Komentarz do art. 25 k.c., [w:] J. Gudowski (red.), Kodeks cywilny. Komentarz, t. I, Część Ogólna, cz. 1 (art. 1 – 554), Warszawa 2021

Podwyszyńska K., Zasady powołania biegłego oraz dowód z jego opinii w postępowaniu podatkowym, „Procedury Administracyjne i Podatkowe” 2021, nr 2

Popławski M., Komentarz do art. 2 o.p., [w:] L. Etel (red.), Ordynacja podatkowa, t. I, Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk, Warszawa 2022

Presnarowicz S., Komentarz do rozdz. 11a o.p., [w:] L. Etel (red.), Ordynacja podatkowa. Komentarz, t. II, Procedury podatkowe. Art. 120-344, Warszawa 2022

Presnarowicz S., Rozstrzygnięcia w jurysdykcyjnym postępowaniu podatkowym, [w:] L. Etel (red.), System prawa finansowego, t. III, Prawo daninowe, Warszawa 2010

„Przegląd Samorządowy” 1938, nr 6

Pukaluk J., Instrukcja przechowywania dowodów podatkowych i płacowych [w:] A. Hołda (red.), Instrukcje księgowe i podatkowe, Warszawa 2021

Rodak B., Komentarz do art. 219 o.p., [w:] A. Mariański (red.), Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2023

Rodak M., Komentarz do art. 133 o.p., [w:] A. Mariański (red.), Ordynacja podatkowa 2023. Komentarz, Warszawa 2023, dostęp Legalis

Rodak M., Komentarz do art. 153 o.p., [w:] A. Mariański (red.), Ordynacja podatkowa 2023. Komentarz, Warszawa 2023, dostęp Legalis

Rot H., Elementy teorii prawa, Wrocław 1992

Rot H., Wstęp do nauk prawnych, Wrocław 1992

Rotter A., Przedawnienie w prawie podatkowym, Warszawa 2018

Sarkowicz R., System prawa, [w:] R. Sarkowicz, J. Stelmach (red.), Teoria prawa, Kraków 1996

Sarna A., Nadużycie przepisów o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych a prawo podatnika do obrony, [w:] A. Franczak (red.), Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji, Warszawa 2021

Sawa W., Ciężar dowodu w postępowaniu podatkowym, „Przegląd Podatkowy” 2001, nr 3

Siemieński R., Dwa problemy w związku z zagadnieniem budowy normy prawnej, „Państwo i Prawo” 1960, nr 8-9

Sieradzka M., Postępowanie przed Prezesem UOKiK według regulacji nowej ustawy o ochronie konkurencji i konsumentów – cz. I, „Monitor Prawniczy” 2007, nr 24

Skorupski M., Kara porządkowa w postępowaniu podatkowym, „Prawo Przedsiębiorcy” 1998, nr 32

Smolak M., Wykładnia celowościowa z perspektywy pragmatycznej, Warszawa 2012

Stahl M., Sankcje administracyjne w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, [w:] Instytucje współczesnego prawa administracyjnego. Księga jubileuszowa Profesora zw. dra hab. Józefa Filipka, Kraków 2001

Staniszewski M., Ordynacja podatkowa dla studentów i praktyków, Poznań 2002

Staniszewski M., Postępowanie podatkowe. Kontrola podatkowa, Warszawa 2011

Stankiewicz R., Piecha J., Prawnie dopuszczalna swoboda działania administracji w realizacji jej zadań, [w:] J. Jagielski, M. Wierzbowski (red.), Prawo administracyjne, Warszawa 2022

Starościak J., Prawo administracyjne, Warszawa 1978

Stefański R. A., Zabłocki S., Komentarz do art. 287 k.p.k., [w:] R. A. Stefański, S. Zabłocki (red.), Kodeks postępowania karnego, t. II, Komentarz do art. 167-296, Warszawa 2019, dostęp LEX

Strzelec D., Dowody w postępowaniu podatkowym, Warszawa 2013

Strzelec D., Naruszenia przepisów postępowania przez organy podatkowe, Warszawa 2009

Strzelec D., O sposobie rozumienia pojęcia sprawy podatkowej w znowelizowanych przepisach Ordynacji podatkowej dotyczących pełnomocnictw, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2021, nr 6

Szydło M., Charakter i struktura prawna administracyjnych kar pieniężnych, „Studia Prawnicze” 2003, nr 4

Szymała M., Prawo do obrony a możliwość nałożenia kary porządkowej na stronę postępowania podatkowego, Państwo i Prawo, 2017, nr 5

Śmiałowski J., Pojęcie i analiza sankcji prawnej, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Jagiellońskiego. Prace prawnicze” 1962, z. 9

Śmiałowski J., Struktura normy prawnej a wykładnia prawa, „Państwo i Prawo” 1959, nr 5-6

Śmiałowski J., Zagadnienie przymusu w prawie a struktura normy prawnej, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Jagiellońskiego. Prace prawnicze” 1961, z. 8

Śpiewak J., Skazany, [w:] E. Smoktunowicz, C. Kosikowski (red.), Wielka encyklopedia prawa, Białystok – Warszawa 2000

- Teszner K., Rozprawa w postępowaniu podatkowym, Warszawa 2014
- Tobor Z., Charakterystyka ocen instrumentalnych i instrumentalne oceny przepisów prawa, Katowice 1986
- Tokarczyk R., Filozofia prawa, Warszawa 2009
- Tyc K., Granice uznania administracyjnego, „Przegląd Naukowy Disputatio” 2011, t. XII, nr 1-2
- Ura E., Prawo administracyjne, Warszawa 2015
- Wereśniak-Masri I., Bezpodstawna odmowa złożenia zeznania, „Prokuratura i Prawo” 2006, nr 11
- Werner A., W przedmiocie struktury normy prawnej, „Państwo i Prawo” 1959, nr 12
- Wierzbowski M., Wiktorowska A., Podstawowe pojęcia teoretyczne w nauce prawa administracyjnego, [w:] J. Służewski (red.), Polskie prawo administracyjne, Warszawa 1995
- Wincenciak M., Sankcje w prawa administracyjnym i procedura ich wymierzania, Warszawa 2008
- Wojciechowski B., Dyskrecjonalność sędziowska. Studium teoretycznoprawne, Toruń 2004
- Wolter W., Przymus w postępowaniu karnym, „Głos Prawników Śląskich” 1938, nr 4
- Woś T., Organy administracji publicznej w znaczeniu ustrojowym i funkcjonalnym, [w:] T. Woś (red.), Postępowanie administracyjne, Warszawa 2017
- Wronkowska S., Podstawowe pojęcia prawa i prawoznawstwa, Poznań 2005
- Wronkowska S., Ziemiński Z., Zarys teorii prawa, Poznań 2001
- Wróbel A., Odpowiedzialność administracyjna w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego (na przykładzie administracyjnych kar pieniężnych), „Europejski Przegląd Sądowy” 2014, nr 9
- Wróblewski B., Język prawny i prawniczy, Kraków 1948
- Wróblewski J., Epistemologiczne i aksjologiczne uwarunkowanie tworzenia prawa (1979), [w:] M. Zirk-Sadowski, J. Wróblewski (red.), Pisma wybrane, Warszawa 2015

Wróblewski J., Norma prawna i problem jej wartości poznawczej, [w:] H. Groszyk, J. Malarczyk, A. Pieniążek, W. Skrzydło, W. Śladkowski (red.), Problemy teorii i filozofii prawa, Lublin 1985

Wróblewski J., Prawo jako system, [w:] K. Opalek, J. Wróblewski (red.), Prawo. Metodologia. Filozofia. Teoria prawa, Warszawa 1991

Wróblewski J., Przepisy odsyłające (1964), [w:] M. Zirk-Sadowski, J. Wróblewski (red.), Pisma wybrane, Warszawa 2015

Wróblewski J., Sądowe stosowanie prawa, Warszawa 1988

Wróblewski J., System prawa, [w:] W. Lang, J. Wróblewski, S. Zawadzki (red.), Teoria państwa i prawa, Warszawa 1986

Wróblewski J., Typologia języków związanych z prawem, [w:] K. Opalek, J. Wróblewski, Prawo. Metodologia. Filozofia. Teoria prawa, Warszawa 1991

Zachariasz I., Prawo w ujęciu strukturalnym. Studium o dychotomicznym podziale prawa na prawo publiczne i prawo prywatne, Warszawa 2016

Zalcewicz A., Organy podatkowe, [w:] H. Dzwonkowski (red.), Prawo podatkowe, Warszawa 2013

Zalewski D., Melezini A., Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz praktyczny, Warszawa 2015

Ziemiński Z., Elementy socjologii, Poznań 1994

Ziemiński Z., Teoria prawa, Warszawa – Poznań 1978

Ziemiński Z., Wstęp do aksjologii dla prawników, Warszawa 1990

Zimmermann J., Aksjomaty prawa administracyjnego, Warszawa 2013

Zimmermann J., Alfabet prawa administracyjnego, Warszawa 2022

Zimmermann J., Prawo administracyjne, Warszawa 2008

Zimmermann M., Pojęcie administracji publicznej a „swobodne uznanie”, Warszawa 2009

Zirk-Sadowski M., Wprowadzenie do filozofii prawa, Warszawa 2021

Zubrzycki J., Oględziny, [w:] R. Mastalski, J. Zubrzycki (red.), Ordynacja podatkowa. Komentarz, Wrocław 2002

Orzecznictwo

Wyrok NSA z dn. 27.10.1999 r., sygn. akt I SA/Kr 108/99, dostęp Legalis

Wyrok NSA z dn. 19.01.2005 r., sygn. akt FSK 1527/04, CBOSA

Wyrok NSA z dn. 21.10.2005 r., sygn. akt I FSK 185/05, LEX nr 183727

Wyrok NSA z dn. 3.06.2008 r., sygn. akt II FSK 510/07, CBOSA

Wyrok NSA z dn. 16.10.2008 r., sygn. akt I FSK 1327/07, CBOSA

Wyrok NSA z dn. 16.12.2009 r., sygn. akt II FSK 1185/08, CBOSA

Wyrok NSA z dn. 11.03.2010 r., sygn. akt II FSK 1724/08, CBOSA

Wyrok NSA z dn. 11.03.2010 r., sygn. akt II FSK 1725/08, CBOSA

Wyrok NSA z dn. 11.03.2010 r., sygn. akt II FSK 1726/08, CBOSA

Wyrok NSA z dn. 17.06.2010 r., sygn. akt II FSK 294/09, CBOSA

Wyrok NSA z dn. 22.04.2011 r., sygn. akt II FSK 2152/09, CBOSA

Wyrok NSA z dn. 21.10.2011 r., sygn. akt II FSK 775/10, CBOSA

Wyrok NSA z dn. 31.01.2012 r., sygn. akt II GSK 1530/10, CBOSA

Wyrok NSA z dnia 26.06.2012 r., sygn. akt II FSK 2539/10, CBOSA

Wyrok NSA z dn. 13.12.2012 r., sygn. akt II FSK 905/11, CBOSA

Wyrok NSA z dn. 17.12.2014 r., sygn. akt II GSK 894/13, CBOSA

Wyrok NSA z dn. 21.01.2015 r., sygn. akt II FSK 3072/12, CBOSA

Wyrok NSA z dn. 12.02.2015 r., sygn. akt I OSK 759/14, LEX nr 1753618

Wyrok NSA z dn. 24.06.2015 r., sygn. akt II FSK 1337/13, CBOSA

Wyrok NSA z dn. 28.04.2015 r., sygn. akt II FSK 923/13, CBOSA

Wyrok NSA z dn. 20.01.2016 r., sygn. akt II FSK 3226/13, CBOSA

Wyrok NSA z dn. 14.01.2016 r., sygn. akt II FSK 3104/13, CBOSA

Wyrok NSA z dn. 2.03.2016 r., sygn. akt II FSK 2474/15, CBOSA

Wyrok NSA z dn. 4.03.2016 r., sygn. akt II FSK 1452/14, CBOSA

Wyrok NSA z dn. 8.12.2016 r., sygn. akt II FSK 3202/14, CBOSA

Wyrok NSA z dn. 10.03.2017 r., sygn. akt II FSK 1963/16, CBOSA

Wyrok NSA z dn. 10.03.2017 r., sygn. akt II FSK 2262/15, CBOSA

Wyrok NSA z dn. 10.03.2017 r., sygn. akt II FSK 3123/15, CBOSA

Wyrok NSA z dn. 16.03.2017 r., sygn. akt I FSK 1735/15, CBOSA

Wyrok NSA z dn. 1.06.2017 r., sygn. akt II FSK 1388/15, CBOSA

Wyrok NSA z dn. 7.09.2017 r., sygn. akt I FSK 2315/15, CBOSA

Wyrok NSA z dn. 3.10.2017 r., sygn. akt II FSK 2286/15, CBOSA

Wyrok NSA z dn. 20.10.2017 r., sygn. akt II GSK 181/16, CBOSA

Wyrok NSA z dn. 28.11.2017 r., sygn. akt I FSK 484/16, CBOSA

Wyrok NSA z dn. 18.01.2018 r., sygn. akt II FSK 3642/17, CBOSA

Wyrok NSA z dn. 5.06.2018 r., sygn. akt II FSK 3694/17, CBOSA

Wyrok NSA z dn. 9.08.2018 r., sygn. akt II FSK 2170/16, CBOSA

Wyrok NSA z dn. 2.10.2018 r., sygn. akt II FSK 2669/16, CBOSA

Wyrok NSA z dn. 5.10.2018 r., sygn. akt II FSK 1021/18, CBOSA

Wyrok NSA z dn. 10.10.2018 r., sygn. akt II FSK 3241/16, CBOSA

Wyrok NSA z dn. 4.12.2018 r., sygn. akt II FSK 1691/18, CBOSA

Wyrok NSA z dn. 6.12.2018 r., sygn. akt II FSK 3501/16, CBOSA

Wyrok NSA z dn. 27.02.2019 r., sygn. akt II GSK 2059/18, CBOSA

Wyrok NSA z dn. 8.05.2019 r., sygn. akt II FSK 1614/17, CBOSA

Wyrok NSA z dn. 28.05.2019 r., sygn. akt II FSK 1809/17, CBOSA

Wyrok NSA z dn. 1.08.2019 r., sygn. akt II FSK 2746/17, CBOSA

Wyrok NSA z dn. 5.12.2019 r., sygn. akt I FSK 1705/19, CBOSA

Wyrok NSA z dn. 13.12.2019 r., sygn. akt I FSK 1982/19, CBOSA

Wyrok NSA z dn. 18.12.2019 r., sygn. akt II FSK 3749/17, CBOSA

Wyrok NSA z dn. 16.01.2020 r., sygn. akt II FSK 620/18, CBOSA

Wyrok NSA z dn. 26.02.2020 r., sygn. akt II OSK 983/18, CBOSA

Wyrok NSA z dn. 3.03.2020 r., sygn. akt II FSK 920/18, CBOSA

Wyrok NSA z dn. 29.05.2020 r., sygn. akt II FSK 2754/19, CBOSA

Wyrok NSA z dn. 29.05.2020 r., sygn. akt II FSK 2755/19, CBOSA

Wyrok NSA z dn. 14.07.2020 r., sygn. akt II FSK 9191/20, CBOSA

Wyrok NSA z dn. 28.07.2020 r., sygn. akt II GSK 1190/14, CBOSA

Wyrok NSA z dn. 6.08.2020 r., sygn. akt II GSK 1658/14, CBOSA

Wyrok NSA z dn. 15.09.2020 r., sygn. akt II FSK 1328/18, CBOSA

Wyrok NSA z dn. 22.01.2021 r., sygn. akt I FSK 1076/19, CBOSA

Wyrok NSA z dn. 28.01.2021 r., sygn. akt I FSK 1468/20, CBOSA

Wyrok NSA z dn. 16.03.2021 r., sygn. akt III FSK 2883/21, CBOSA

Wyrok NSA z dn. 29.09.2021 r., sygn. akt I GSK 298/21, CBOSA

Wyrok NSA z dn. 6.10.2021 r., sygn. akt III FSK 249/21, CBOSA

Wyrok NSA z dn. 9.11.2021 r., sygn. akt III FSK 4019/21, CBOSA

Wyrok NSA z dn. 12.10.2021 r., sygn. akt III FSK 151/21, CBOSA

Wyrok NSA z dn. 2.11.2022 r., sygn. akt I FSK 210/19, CBOSA

Wyrok NSA z dn. 29.11.2022 r., sygn. akt III FSK 1167/21, CBOSA

Wyrok NSA z dn. 29.11.2022 r., sygn. akt III FSK 1168/21, CBOSA

Wyrok NSA z dn. 17.01.2023 r., sygn. akt I FSK 1696/18, CBOSA

Wyrok NSA z dn. 2.03.2023 r., sygn. akt III FSK 4831/21, CBOSA

Wyrok NSA z dn. 10.05.2023 r., sygn. akt III FSK 2085/21, CBOSA

Wyrok NSA z dn. 6.02.2024 r., sygn. akt III FSK 4408/21, CBOSA

Wyrok NSA oz. Kraków z dn. 18.07.2000 r., sygn. akt I SA/Kr 2246/98, CBOSA

Wyrok NSA oz. Kraków z dn. 6.03.2002 r., sygn. akt I SA/Łd 344/00, CBOSA

Wyrok NSA oz. Poznań z dn. 29.08.2002 r., sygn. akt I SA/Po 533/01, CBOSA

Wyrok NTA z dn. 30.12.1937 r., l. rej. 2181/36, Nr 1490A

Wyrok SN z dn. 10 marca 2011 r., sygn. akt V CSK 302/10, LEX nr 786399

Wyrok TK z dn. 29.09.1993 r., sygn. akt K 17/92, dostęp LEX

Wyrok TK z dn. 25.05.2004 r., sygn. akt SK 44/03, LEX nr 113003

Wyrok WSA w Białymstoku z dn. 12.07.2023 r., sygn. akt I SA/Bk 207/23, CBOSA

Wyrok WSA w Białymstoku z dn. 2.09.2014 r., sygn. akt II SA/Bk 592/14, CBOSA

Wyrok WSA w Białymstoku z dn. 16.09.2014 r., sygn. akt II SA/Bk 597/14, CBOSA

Wyrok WSA w Bydgoszczy z dn. 11.05.2021 r., sygn. akt I SA/Bd 141/21, CBOSA

Wyrok WSA w Gdańsku z dn. 20.03.2007 r., sygn. akt I SA/Gd 633/06, CBOSA

Wyrok WSA w Gdańsku z dn. 7.12.2021 r., sygn. akt I SA/Gd 914/21, CBOSA

Wyrok WSA w Gliwicach z dn. 10.09.2020 r., sygn. akt I SA/Gl 411/20, CBOSA

Wyrok WSA w Kielcach z dn. 6.12.2018 r., sygn. akt I SA/Ke 380/18, CBOSA

Wyrok WSA w Krakowie z dn. 28.11.2012 r., sygn. akt I SA/Kr 1410/12, CBOSA

Wyrok WSA w Krakowie z dn. 6.09.2023 r., sygn. akt I SA/Kr 482/23, CBOSA

Wyrok WSA w Lublinie z dn. 26.04.2023 r., sygn. akt I SA/Lu 156/23, CBOSA

Wyrok WSA w Lublinie z dn. 27.11.2015 r., sygn. akt I SA/Lu 538/15, CBOSA

Wyrok WSA w Łodzi z dn. 8.11.2017 r., sygn. akt I SA/Łd 747/17, CBOSA

Wyrok WSA w Łodzi z dn. 16.02.2022 r., sygn. akt I SA/Łd 939/21, CBOSA

Wyrok WSA w Łodzi z dn. 24.11.2022 r., sygn. akt I SA/Łd 478/22, CBOSA

Wyrok WSA w Poznaniu z dn. 11.05.2010 r., sygn. akt I SA/Po 209/10, CBOSA

Wyrok WSA w Poznaniu z dn. 25.10.2010 r., sygn. akt I SA/Po 449/10, CBOSA

Wyrok WSA w Poznaniu z dn. 19.09.2017 r., sygn. akt I SA/Po 741/07, CBOSA

Wyrok WSA w Poznaniu z dn. 3.10.2019 r., sygn. akt IV SA/Po 606/19, LEX nr 2728517

Wyrok WSA w Poznaniu z dn. 22.07.2020 r., sygn. akt I SA/Po 219/20, CBOSA

Wyrok WSA w Poznaniu z dn. 25.02.2021 r., sygn. akt I SA/Po 711/20, CBOSA

Wyrok WSA w Rzeszowie z dn. 12.05.2015 r., sygn. akt I SA/Rz 194/16, CBOSA

Wyrok WSA w Rzeszowie z dn. 3.03.2020 r., sygn. akt I SA/Rz 1/20, CBOSA

Wyrok WSA w Rzeszowie z dn. 28.05.2020 r., sygn. akt I SA/Rz 57/20, CBOSA

Wyrok WSA w Szczecinie z dn. 25.06.2014 r., sygn. akt I SA/Sz 210/14, CBOSA

Wyrok WSA w Warszawie z dn. 30.09.2020 r., sygn. akt III SA/Wa 935/20, CBOSA

Wyrok WSA we Wrocławiu z dn. 2.04.2009 r., sygn. akt I SA/Wr 1327/08, CBOSA

Wyrok WSA we Wrocławiu z dn. 3.12.2009 r., sygn. akt I SA/Wr 1568/09, CBOSA

Wyrok WSA we Wrocławiu z dn. 19.11.2014 r., sygn. akt I SA/Wr 1419/14, CBOSA

Inne

Materiały szkoleniowe 62/2023, Kara porządkowa nakładana na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej w orzecznictwie sądów administracyjnych, Biuro Orzecznictwa NSA, Warszawa 2023

Ordynacja podatkowa za rok 1930/31 I (sygnatura: 53/707/0/1.6/275) – materiał znajdujący się w aktach Archiwum Państwowym w Poznaniu

Ordynacja podatkowa za rok 1930/31 II (sygnatura: 53/707/0/1.6/276) – materiał znajdujący się w aktach Archiwum Państwowym w Poznaniu

Ustawodawstwo skarbowe m/ ordynacja podatkowa I (sygnatura: 53/707/0/1.6/278) – materiał znajdujący się w aktach Archiwum Państwowym w Poznaniu

Uzasadnienie do projektu ustawy z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1649)

<https://www.mp.pl/pacjent/neurologia/choroby/151317,zespol-tourettea> [dostęp 1.03.2024]

www.sjp.pwn.pl/slowniki/cel (dostęp z dn. 18.05.2023 r.)

WYKAZ TABEL

Tabela 1: Zmiany legislacyjne wprowadzone w art. 262 o.p.

Tabela 2: Zmiana maksymalnej wysokości kary porządkowej w latach 1998 -2024