

# ORDYNACJA PODATKOWA

KONTROLA REALIZACJI  
ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH



# ORDYNACJA PODATKOWA

## KONTROLA REALIZACJI ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH

Pod redakcją Rafała Dowgiera



**Temida2**

Białystok 2012

© Copyright by Temida 2  
Białystok 2012

**Rada Programowa Wydawnictwa Temida 2:**

Leonard Etel, Marian Grzybowski, Adam Jamróz, Dariusz Kijowski,  
Cezary Kosikowski, Adam Lityński, Emil Pływaczewski, Stanisław  
Prutis, Eugeniusz Ruśkowski, Walerian Sanetra, Halina Świączkowska,  
Bogdan Wierzbicki

**Redaktor naukowy wydawnictwa:** Cezary Kossikowski

Żadna część tej pracy nie może być powielana i rozpowszechniana  
w jakiegokolwiek formie i w jakikolwiek sposób (elektroniczny, mecha-  
niczny), włącznie z fotokopiowaniem – bez pisemnej zgody wydawcy.

ISBN 978–83–62813–12–4

Recenzent:

*Leonard Etel*

Opracowanie graficzne i typograficzne:

*Katarzyna Frąckiewicz*

Projekt okładki:

*Jerzy Banasiuk*

Redakcja techniczna:

*Jerzy Banasiuk*

Korekta:

*Bogumiła Manciewicz*

Wydawca: Temida 2

Przy współpracy i wsparciu finansowym

Wydziału Prawa Uniwersytetu w Białymstoku

## Spis treści

Wykaz skrótów.....	9
Wprowadzenie.....	11

### Część I

## ZAGADNIENIA OGÓLNE

CEZARY KOSIKOWSKI

Kierunki naprawy systemu gromadzenia dochodów publicznych .....	17
---	----

PIOTR PIETRASZ

Sądowa kontrola aktów i czynności podejmowanych w toku kontroli podatkowej.....	34
--	----

BOGUMIŁ PAHL

Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych sprawowana przez Rzecznika Praw Obywatelskich .....	55
---	----

KRZYSZTOF TESZNER

Czynności sprawdzające jako forma nadzoru podmiotów administracji podatkowej w zakresie realizacji zobowiązań podatkowych .....	90
---	----

ANNA ZALCEWICZ, SANDRA DOMSKA

Instytucja informacji podatkowych w świetle polskich regulacji – dylematy prawne udostępniania danych.....	109
---	-----

MAŁGORZATA JAŚKO

Materialnoprawne przesłanki wznowienia postępowania podatkowego .....	140
--	-----

ALINA KNAPIK

Stwierdzenie nieważności decyzji podatkowej ..... 168

Część II

**KONTROLA PODATKOWA**

PRZEMYSŁAW STOLARSKI

Instytucja zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli  
podatkowej jako naruszenie istoty kontroli finansowej..... 199

MARIUSZ POPLAWSKI

Wszczęcie kontroli podatkowej po wyznaczeniu reprezentanta  
na podstawie art. 281a Ordynacji podatkowej..... 211

TOMASZ KACZYŃSKI, MARIUSZ CHARKIEWICZ

Skutki ograniczenia czasu trwania kontroli podatkowej..... 227

SŁAWOMIR PRESNAROWICZ

Kontrola podatkowa prowadzona przez wójta,  
burmistrza (prezydenta) – wybrane problemy praktyczne ..... 238

Część III

**KONTROLA SKARBOWA**

PRZEMYSŁAW KRAWCZYK, JACEK KONIECZNY

Kontrola podatkowa jako fakultatywny element  
postępowania kontrolnego..... 257

ANDRZEJ MELEZINI

Problematyka zawiadamiania oraz fakultatywności kontroli  
podatkowej przedsiębiorców – wybrane zagadnienia ..... 270

DARIUSZ ZALEWSKI

Sprzeciw na czynności kontrolne w praktyce działania  
organów skarbowych..... 285

PIOTR STANISŁAWISZYN

Kilka uwag w zakresie funkcjonowania grup realizacyjnych  
w rozumieniu art. 11g ustawy o kontroli skarbowej..... 310

Część IV

**WERYFIKACJA POPRAWNOŚCI WYKONYWANIA  
ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH  
– UJĘCIE PRZEDMIOTOWE**

STANISŁAW BOGUCKI

Kontrola postępowania dotyczącego określania wartości  
rynkowej w podatku od czynności cywilnoprawnych..... 335

JACEK BROLIK

Tryb prawny kontroli indywidualnych interpretacji  
prawa podatkowego..... 359

GRZEGORZ MUSOLF

Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych w podatku  
od gier po 30 października 2009 r. .... 388

PRZEMYSŁAW PANFIL

Powołanie się przez podatnika na fakt nabycia lub dokonania  
czynności w trakcie kontroli realizacji zobowiązań podatkowych  
– wybrane problemy praktyczne ..... 410

STEFAN BABIARZ

O niektórych aspektach następstwa prawnego spadkobierców ..... 424

MACIEJ ŚLIFIRCZYK

Charakter prawny wniosku o zaliczenie nadpłaty  
na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych..... 440

Bibliografia..... 451

Informacje o autorach opracowania..... 467





## Wykaz skrótów

- O.p. – ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.)
- Konstytucja RP – ustawa z dnia 2 kwietnia 1997 r. – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
- u.p.p.s.a. – ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądem administracyjnym (Dz.U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.)
- u.r.p.o. – ustawa z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (tekst jedn. Dz.U. z 2001 r. Nr 14, poz. 147 ze zm.)
- k.p.a. – ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jedn. Dz.U. z 2000 r. Nr 98, poz. 1071 ze zm.)
- ONSAiWSA – Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych
- ONSA – Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego
- u.k.s. – ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (tekst jedn. Dz.U. z 2011 r. Nr 41, poz. 214)
- u.s.d.g. – ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (tekst jedn. Dz.U. z 2007 r. Nr 155, poz. 1095 ze zm.)
- u.o.p.l. – ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn. Dz.U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 ze zm.)
- kc. – ustawa z dnia – Kodeks cywilny (Dz.U. z 1964 r. Nr 16 poz. 93 ze zm.)
- kks. – ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (tekst jedn. Dz.U. z 2007 r. Nr 111, poz. 765 ze zm.)

- kpcc. – ustawa z dnia 29 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2010 r. Nr 101, poz. 649 ze zm.)
- u.g.z.w. – ustawa z dnia 29 lipca 1992 r. o grach i zakładach wzajemnych (tekst jedn. Dz.U. z 2004 r. Nr 4, poz. 273 ze zm.)
- u.o.s.c. – ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o służbie cywilnej (Dz.U. Nr 168, poz. 1323 ze zm.)
- u.o.g.h. – ustawa z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych (Dz.U. Nr 201, poz. 1540 ze zm.)
- u.p.s.d. – ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (tekst jedn. Dz.U. z 2009 r. Nr 93, poz. 768 ze zm.)
- u.p.c.c. – ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2010 r. Nr 101, poz. 649 ze zm.)

## WPROWADZENIE

Jeżeli zauważyć, że podstawy ogólnego prawa podatkowego uregulowane są w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, to nie może budzić zdziwienia szczególne zainteresowanie tym aktem tak ze strony środowisk naukowych, jak i praktyków. Stan taki pogłębiają dodatkowo kolejne nowelizacje Ordynacji, chociaż ze swej natury powinien być to akt cechujący się dużą stabilnością. Jak dowodzi praktyka, stabilność ta, w przypadku przedmiotowej ustawy, jest pojęciem względnym. Corocznie bowiem dokonuje się jej nowelizacji, chociaż przyznać trzeba, że zmiany te nie mają zwykle charakteru zasadniczego.

Znaczenie Ordynacji podatkowej w systemie źródeł prawa podatkowego, a po części również zasygnalizowany problem dość częstych nowelizacji tej ustawy, są przyczynkiem do corocznych spotkań środowisk naukowych, sędziów sądów administracyjnych, pracowników organów podatkowych oraz przedstawicieli podatników (doradców podatkowych) organizowanych przez Katedrę Prawa Podatkowego Wydziału Prawa w Białymstoku. W zamyśle pomysłodawcy tych spotkań, którym był prof. zw. dr hab. Leonard Etel, w jednym miejscu miały spotykać się osoby z różnych środowisk, które w dwóch wymiarach – teoretycznym i praktycznym – stykają się z problematyką uregulowaną w Ordynacji podatkowej. Idea ta jest od kilku lat, i to ze znakomitą skutecznością, realizowana. Potwierdzeniem tej tezy jest nie tylko rosnąca z roku na rok liczba uczestników tych spotkań, ale również publikacje pokonferencyjne, które stanowią ich pokłosie. Do tej grupy zaliczyć należy również niniejsze opracowanie nawiązujące do dyskusji podjętej na spotkaniu, które odbyło się w dniach 6–7 czerwca 2011 r. w Augu-

stowie. Tematem wiodącym tegorocznej konferencji była kontrola realizacji zobowiązań podatkowych. Został on celowo sformułowany na tyle szeroko, aby pomieścić wystąpienia dotyczące nie tylko kontroli podatkowej czy skarbowej, ale generalnie wieloaspektową problematykę weryfikacji poprawności wywiązywania się ze zobowiązań podatkowych.

Kontrolę należy rozumieć jako rodzaj działalności, na którą składa się ustalenie: stanu obowiązującego (tzw. wyznaczeń), stanu rzeczywistego (tzw. wykonań), relacji między wyznaczeniami a wykonaniami w sensie stopnia ich zgodności ze sobą, a także ewentualnie przyczyn niezgodności i przedstawienie wyników tego ustalenia odpowiedniemu podmiotowi. Zakres przedmiotowy tak określonej kontroli, który jest przedmiotem rozważań podjętych w niniejszej publikacji, sprowadza się do zobowiązań podatkowych. W tym aspekcie z kontrolą w ścisłym tego słowa znaczeniu mamy do czynienia przede wszystkim w odniesieniu do prowadzonej przez organy podatkowe kontroli podatkowej oraz kontroli skarbowej, która realizowana jest przez organy kontroli skarbowej. W szerokim ujęciu z kontrolą związane są jednak wszelkiego rodzaju procedury zmierzające w sposób bezpośredni lub pośredni do weryfikacji poprawności wykonania zobowiązania podatkowego. Mają one różny zakres podmiotowy i przedmiotowy, chociaż w każdym przypadku ich ostatecznym celem jest potwierdzenie poprawności realizacji zobowiązania podatkowego. Biorąc pod uwagę tę różnorodność, opracowanie podzielono na części, które są próbą przyporządkowania tekstów poszczególnych autorów do właściwej kategorii. W zasadzie nie stanowiło problemu wydzielenie w ramach opracowania części dotyczących kontroli podatkowej i kontroli skarbowej. W tym zakresie jednak, co należy podkreślić, autorzy dość chętnie nawiązywali w swych opracowaniach do obu wskazanych procedur, co jest zrozumiałe, jeżeli zauważyć, że kontrola skarbowa realizowana jest w dużej mierze w oparciu o regulacje zawarte w Ordynacji podatkowej.

Pewien problem stanowiło natomiast znalezienie wspólnego mianownika dla pozostałych opracowań, co wynikało z szeroko sformułowanego przedmiotu rozważań. W tym zakresie wydzielono więc zagadnienia, które mają charakter ogólny oraz takie, w których poszczególni autorzy odnieśli się do szczegółowych zagadnień związanych z weryfikacją poprawności wykonywania zobowiązań podatkowych, czy to na

tle określonych świadczeń, czy też instytucji. Do pierwszej grupy zaliczono rozważania dotyczące m.in. sądowej kontroli aktów i czynności podejmowanych w toku kontroli podatkowej, weryfikacji ostatecznych decyzji organów podatkowych, a także udziału w sprawowaniu kontroli realizacji zobowiązań podatkowych Rzecznika Praw Obywatelskich. Z kolei przyjęte w ostatnim rozdziale przedmiotowe ujęcie procedur kontrolnych pozwoliło na przedstawienie zagadnień związanych z weryfikacją poprawności wykonywania zobowiązań na tle takich podatków, jak: od czynności cywilnoprawnych, od spadków i darowizn oraz podatku od gier.

Istotną zaletą niniejszej publikacji wydaje się być przede wszystkim to, że stanowi ona wyraz autentycznych, praktycznych problemów związanych z szeroko pojętą kontrolą realizacji wykonywania zobowiązań podatkowych. Mam nadzieję, że niniejsze opracowanie będzie stanowić zauważalny głos w dyskusji nad wybranymi instytucjami prawa podatkowego, których ramy prawne są jednak w wielu przypadkach dalekie od doskonałości. Tym cenniejsze wydają się więc sformułowane w tym zakresie przez Autorów poszczególnych opracowań postulaty *de lege lata* i *de lege ferenda*. Choćby z tego powodu warto z opracowaniem się zapoznać.

*Rafał Dowgier*



CZĘŚĆ I

---

## ZAGADNIENIA OGÓLNE





# KIERUNKI NAPRAWY SYSTEMU GROMADZENIA DOCHODÓW PUBLICZNYCH

CEZARY KOSIKOWSKI

## I. Uwagi ogólne

Gromadzenie dochodów publicznych jest konieczne, lecz musi odbywać się na podstawie racjonalnego systemu, stworzonego przez państwo w sposób świadomy i profesjonalny w drodze działań legislacyjnych. Polska takiego systemu nie ma. Powinnością każdego państwa jest utrzymywanie systemu dochodów publicznych na poziomie odpowiadającym potrzebom publicznym oraz z poszanowaniem zasady stabilności prawa. Tych właściwości polski system dochodów publicznych również nie posiada. Przez to jest niesprawny.

Jeśli system dochodów publicznych nie jest sprawny, należy go zmienić, poddając weryfikacji obowiązujące konstrukcje prawne poszczególnych danin publicznych oraz funkcjonujący system gromadzenia dochodów publicznych. W Polsce zmian dotyczących dochodów publicznych dokonuje się przede wszystkim ze względu na brak środków publicznych na finansowanie wydatków publicznych lub jedynie dla zmniejszenia deficytu budżetowego. Nie bierze się przy tym pod uwagę kondycji finansowej podatników, czyli gospodarstw domowych i przedsiębiorców. Tymczasem zmniejszenie obciążenia fiskalnego tych podmiotów może prowadzić do zmniejszenia zapotrzebowania na środki publiczne finansujące konsumpcję indywidualną<sup>1</sup>, czyli do racjonalizacji wydatków publicznych.

Reforma systemu dochodów publicznych w Polsce wymaga zarówno poprawy struktury obciążeń daninowych, uwzględniających możliwości płatnicze gospodarstw domowych i przedsiębiorców, jak i po-

---

1 Patrz szerzej C. Kosikowski, *Naprawa finansów publicznych w Polsce*, Białystok 2011.

prawy systemu gromadzenia dochodów publicznych. Temu ostatniemu elementowi reformy są poświęcone dalsze uwagi.

Naprawa systemu gromadzenia dochodów publicznych w Polsce powinna w szczególności polegać na:

- 1) zastąpieniu dotychczasowej Ordynacji podatkowej Ogólnym kodeksem daninowym, w ramach którego doszłoby do wyrażenia zasad wymiaru, poboru i egzekucji danin publicznych oraz do ujednoczenia terminologii w ramach ustaw daninowych, a także do poprawy wielu obowiązujących obecnie przepisów Ordynacji podatkowej;
- 2) usprawnieniu postępowania podatkowego w celu zwiększenia jego skuteczności, zwłaszcza poprzez zniesienie instytucji indywidualnych interpretacji podatkowych, skrócenie czasu oczekiwania na wydanie decyzji podatkowych, zwiększenie częstotliwości kontroli podatkowych płatników i inkasentów oraz ewentualnemu przejściu na system postępowania jednoinstancyjnego;
- 3) dostosowaniu represyjności stosowania sankcji podatkowych do znaczenia popełnionych przestępstw i wykroczeń karnych skarbowych;
- 4) usprawnieniu funkcjonowania organów podatkowych i organów kontroli skarbowej, zwłaszcza w zakresie przestrzegania zasad ochrony podatników i podmiotów kontrolowanych;
- 5) poprawie sądowej kontroli decyzji podatkowych;
- 6) usprawnieniu badania zgodności przepisów prawa daninowego z Konstytucją.

## **II. Idea wprowadzenie kodeksu daninowego**

Postulat zastąpienia Ordynacji podatkowej Ogólnym kodeksem daninowym wynika przede wszystkim z tego, że obowiązująca ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. nie dokonała kodyfikacji ogólnego pra-

wa podatkowego.<sup>2</sup> Poza ramami Ordynacji podatkowej znalazły unormowanie takie zagadnienia, jak: ewidencja i identyfikacja podatkowa, kontrola skarbowa, szczególnie nadzór podatkowy. Nie uchylono też ani jednego przepisu dotyczącego wymiaru i poboru podatków z licznych przepisów odrębnych ustaw podatkowych. Ordynacja podatkowa nie zrealizowała więc idei kodyfikacji prawa podatkowego. Co więcej, poprzez blankietowość swych postanowień (przewidziano wydanie licznych rozporządzeń wykonawczych), ograniczono nawet rolę ustawy w regulowaniu zagadnień podatkowych. Zlekceważono zatem dorobek doktryny prawa podatkowego oraz orzecznictwa sądowego.

O zasadności krytyki Ordynacji podatkowej jako aktu normatywnego ogólnego prawa podatkowego mogą świadczyć liczne wyroki TK, który uznał wiele przepisów omawianej ustawy za niezgodne z Konstytucją RP. Ponadto, tekst Ordynacji podatkowej był wielokrotnie nowelizowany, a od czasu do czasu w Ministerstwie Finansów odżywa (niestety na krótko) myśl o potrzebie zastąpienia obecnej ustawy nowym, bardziej doskonałym aktem normatywnym. Ocenia się bowiem, że obecny zakres przedmiotowy Ordynacji jest wciąż zbyt skromny w stosunku do oczekiwań i postulatów zgłaszanych pod adresem aktu, który powinien kodyfikować tzw. ogólne prawo podatkowe<sup>3</sup>. Polska Ordynacja podatkowa różni się też pod tym względem od podobnych aktów obowiązujących w innych krajach<sup>4</sup>.

Tymczasem konieczne jest ujednoczenie przepisów prawnych dotyczących wymiaru, poboru, kontroli i egzekucji danin publicznych. Potrzebę tę może zaspokoić opracowanie i uchwalenie Ogólnego kodeksu daninowego. Akt ten powinien zawierać czytelny i wyczerpujący zestaw przepisów prawnych, umożliwiających realizację interesów podatników (ochrona prawna w zakresie uprawnień i obowiązków podatkowych) i interesów publicznych (efektywna realizacja dochodów budżetowych). Ogólny kodeks podatkowy powinien zatem całościowo

---

2 Zob. szerzej C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2011.

3 Por. R. Mastalski, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Warszawa 1995, s. 47 i n.; C. Kosikowski, *Problemy zmiany systemu i prawa podatkowego*, „Państwo i Prawo” 1990, z. 3.

4 C. Kosikowski, *O nie zrealizowanej koncepcji polskiego Kodeksu podatkowego*, (w:) *Księga jubileuszowa prof. dr Leona Kurowskiego*, Warszawa 1998; A. Kostecki, *Niektóre problemy kodyfikacji prawa podatkowego*, tamże.

ujmować zasady stosowania materialnego prawa podatkowego. Z ustaw podatkowych poświęconych poszczególnym podatkom należy usunąć przepisy ustrojowego i formalnego prawa podatkowego, nawet gdyby dotyczyły rozwiązań, których nie da się odnieść do wszystkich podatków.

Ogólny kodeks daninowy mógłby składać się z pięciu części, dotyczących kolejno: 1) przepisów ogólnego prawa daninowego, 2) prawa o zobowiązaniach daninowych, 3) prawa o postępowaniu przy wymiarze danin, 4) prawa o realizacji (wykonywaniu) zobowiązań daninowych, 5) przepisów przejściowych i końcowych. Przepisy Ogólnego kodeksu daninowego powinny odnosić się do wszelkich zobowiązań publicznoprawnych o charakterze świadczeń pieniężnych, bez względu na ich podstawy prawne oraz sposób i miejsce gromadzenia (przeznaczenia dochodów). Natomiast pod względem podmiotowym przepisy Ogólnego kodeksu daninowego powinny dotyczyć wszystkich podmiotów krajowych i zagranicznych (nieograniczony obowiązek daninowy), bez względu na rodzaj własności i formę organizacyjno–prawną działania podatnika, z uwzględnieniem odrębności opodatkowania osób fizycznych i prawnych oraz podmiotów niemających osobowości prawnej.

W nauce prawa podatkowego pojęcie ogólnego prawa podatkowego odnosi się do tych przepisów prawa podatkowego, które stosuje się do wszystkich lub do większości podatków.<sup>5</sup> Przepisy ogólne prawa podatkowego powinny zatem regulować podstawowe zasady stosowania i wykładni prawa podatkowego, stanowiąc w ten sposób rozwinięcie konstytucyjnych zasad podatkowych. Dla sformułowania podstawowych zasad stosowania i wykładni prawa podatkowego należałoby sięgnąć do bogatego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego i Naczelnego Sądu Administracyjnego w tej dziedzinie. Ujednolicenie terminologii przepisów prawa podatkowego wymaga z kolei określenia definicji terminów stosowanych w Ogólnym kodeksie daninowym. Jest w nim także miejsce na rozwinięcie postanowień ustrojowego prawa podatkowego i unormowanie problematyki organów podatkowych.

---

5 Zob. B. Brzeziński, J. Jezierski, *Przepisy ogólne prawa podatkowego*, „Nowe Prawo” 1989, nr 7–8, s. 71; R. Mastalski, *Kierunki zmian ogólnego prawa podatkowego*, „Głosa” 1995, nr 1, s. 3.

Włączenie do Ogólnego kodeksu daninowego przepisów ogólnego prawa daninowego jest celowe z wielu powodów.

Po pierwsze, należy w Ogólnym kodeksie daninowym wyrazić podstawowe prawa podatnika. Myślę, że jest to lepsze miejsce niż ujęcie tych praw w tzw. Deklaracji Praw Podatnika.<sup>6</sup> Słusznie natomiast z konstytucyjnej zasady demokratycznego państwa prawnego wywodzi się następujące prawa podatnika:

- 1) prawo do dobrego prawa podatkowego,
- 2) prawo do udziału w rzetelnie prowadzonym postępowaniu podatkowym,
- 3) prawo do uczciwego traktowania w kontaktach z administracją podatkową poza postępowaniem podatkowym,
- 4) prawo do skutecznej, sądowej, ochrony jego praw w sprawach podatkowych,
- 5) prawo do wyrażania opinii w obowiązującym prawie oraz w projektowanych w nim zmianach,
- 6) prawo do uzyskiwania informacji o sprawach z zakresu opodatkowania, które dotyczą bądź mogą mieć wpływ na jego interesy majątkowe,
- 7) prawo do oceny i wyrażania opinii o pracy administracji podatkowej,
- 8) prawo do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z przepisów prawa,
- 9) prawo do naprawienia szkody wyrządzonej bezprawną decyzją organu podatkowego.

Po drugie, prawo daninowe powinno posługiwać się w sposób jednolity pewnymi definicjami z zakresu danin publicznych (podatków i opłat), jak i w korzystaniu z ogólnych instytucji prawnych. Szczególnie niezbędne jest nawiązanie w prawie daninowym do terminologii obowiązującej w rachunkowości, w prawie cywilnym i handlowym oraz w prawie administracyjnym i publicznym prawie gospodarczym. Nie

---

6 Zob. na ten temat B. Brzeziński, *Propozycja systematyzacji tez Deklaracja Praw Podatnika*, „Prawo i Podatki” 2008, wydanie specjalne nr 4, s. 3 i n.

powinno być tak, że na potrzeby jednej ustawy daninowej dane pojęcie oznacza co innego niż na użytek innej ustawy daninowej.<sup>7</sup> W Ogólnym kodeksie daninowym jest miejsce na to, aby określić pewne terminy jednolicie dla całego prawa daninowego. Tak to czyni niemiecka ordynacja podatkowa.

Po trzecie, istnieje potrzeba normatywnego ujęcia zasad wymiaru i poboru danin oraz zasad stosowania i wykładni prawa daninowego.

W części dotyczącej prawa o zobowiązaniach daninowych w Ogólnym kodeksie daninowym powinny znaleźć swe unormowanie takie instytucje, jak: obowiązek daninowy, daninowy stan faktyczny, zobowiązanie daninowe, roszczenia wynikające ze stosunku zobowiązania daninowego, zaniechanie ustalania zobowiązania daninowego, wygasanie zobowiązań daninowych, odpowiedzialność za zobowiązania daninowe.

Odrębną część Ogólnego kodeksu daninowego powinny stanowić przepisy prawne normujące postępowanie w zakresie wymiaru danin. Jest to postępowanie szersze od postępowania podatkowego unormowanego w przepisach Ordynacji podatkowej. Jest bowiem niewiele podatków, których wymiar następuje w drodze decyzji organu podatkowego. Większość podatków jest obliczana i płacona dzięki czynnościom samego podatnika lub płatników, nie zaś dzięki działaniom organów podatkowych. Tymczasem ta problematyka jest najmniej uregulowana lub też jej uregulowania odnoszą się jedynie do ujemnych następstw (konsekwencji), jakie dotyczą podatników, którzy źle obliczą np. wysokość podatku. W Ogólnym kodeksie daninowym należałoby uregulować także postępowanie odwoławcze (o ile zostanie ono utrzymane) oraz zasady zaskarżania decyzji i postanowień organów podatkowych do sądu administracyjnego. Ponadto w kodeksie trzeba unormować także problematykę rejestracji i ewidencji podatkowej oraz szczególnego nadzoru podatkowego.

W części dotyczącej realizacji zobowiązań daninowych w Ogólnym kodeksie daninowym powinny znaleźć unormowanie zasady wykonywania zobowiązań daninowych powstałych bez wydawania decy-

---

7 Na temat ustawy podatkowej patrz szerzej C. Kosikowski, *Ustawa podatkowa*, Warszawa 2006.

zji, a także zasady stosowania (obliczania) ulg i zniżek daninowych, zasady wnoszenia przedpłat i zaliczek daninowych oraz dokonywania zwrotów (nadpłat) daninowych, konsekwencje zwłoki w realizacji zobowiązań daninowych, zasady odraczania i rozkładania na raty płatności daninowych oraz ich umarzenie.

W przepisach przejściowych i końcowych należałoby ustosunkować się nie tylko do losów postępowań rozpoczętych i nie ukończonych przed wejściem w życie Ogólnego kodeksu daninowego. Konieczne jest wskazanie na przepisy uchylone przez kodeks, do których powinny należeć przepisy ustawy o ewidencji i identyfikacji podatników, lecz także przepisy licznych ustaw daninowych normujących dotychczas te zagadnienia, które ujęte byłyby w kodeksie. W tej części należałoby także zaproponować, aby dotychczasowe przepisy wykonawcze nie obowiązywały dłużej niż do dnia wejścia w życie kodeksu. W związku z tym, a także dla dobrego przygotowania się przez organy podatkowe, podatników i płatników do stosowania przepisów kodeksu należałoby przewidzieć co najmniej półroczne *vacatio legis* dla wejścia w życie Ogólnego kodeksu daninowego.

### **III. Usprawnienie postępowania podatkowego**

Postępowanie podatkowe należy w maksymalnym stopniu uprościć, aby pozwalało efektywnie realizować swój cel główny (ustalenie obowiązku lub zobowiązania podatkowego), bez zbędnej zwłoki i przy mniejszej uciążliwości zarówno dla prowadzących postępowanie organów podatkowych, jak i dla strony (podatnika, płatnika, osoby trzeciej odpowiedzialnej za zobowiązania podatnika). To jest nie tylko konieczne, lecz także możliwe. W tym celu trzeba jednak zmienić niektóre przepisy obecnej Ordynacji podatkowej, a w przyszłości potraktować je jako przepisy Ogólnego kodeksu daninowego.

Po pierwsze, należy ograniczyć w możliwie maksymalnym stopniu żądania organów podatkowych do dokumentowania każdego faktu składającego się na stan faktyczny lub prawny. Jest to możliwe poprzez zastąpienie żądania składania zaświadczeń oświadczeniami podatnika składanymi pod odpowiedzialnością karną. Uprości to nie tylko samo

postępowanie przed organami podatkowymi, lecz pozwoli je prowadzić szybciej niż dotychczas.

Po drugie, należy przyjąć jako zasadę możliwość składania wszelkiego rodzaju oświadczeń i dokumentów drogą e-mailową, jeśli tylko rodzaj oświadczeń i dokumentów na to pozwala. Odbywałoby się to również pod odpowiedzialnością karną.

Po trzecie, utrzymując terminy załatwiania sprawy przewidziane w art. 139 o.p., należy jednocześnie przyjąć zasadę, że niedotrzymanie tych terminów powoduje skutki podobne do skutków tzw. milczącej interpretacji, przewidzianych w art. 140 o.p. Tylko w ten sposób można bowiem skutecznie zdyscyplinować organy podatkowe do kończenia postępowania w ustawowych terminach.

Po czwarte, nie warto nadal utrzymywać instytucji indywidualnych interpretacji podatkowych, skoro praktyka pokazuje, że ich wartość jest ograniczona.<sup>8</sup> Podatnik na ogół nie chce uprzedzać organów podatkowych o swoich wątpliwościach, licząc na to, że w postępowaniu podatkowym racja może być po jego stronie. Bywa to co prawda rzadko, ale zdarza się. Decyzje wydawane w sprawach indywidualnych interpretacji są na ogół skarżone i bardzo często skutecznie, co potwierdza tezę, że nie warto o nie zabiegać, skoro i tak trzeba potem procesować się przed sądem administracyjnym. Co gorsze, jeśli sąd przyzna rację skarżącemu podatnikowi i uchyli wydaną interpretację, to powstaje luka prawna, gdyż organ podatkowy najczęściej nie wykonuje wyroku sądu administracyjnego i nie wydaje innej decyzji o interpretacji indywidualnej, natomiast wyrok sądu administracyjnego nie zastępuje decyzji o indywidualnej interpretacji podatkowej.

Po piąte, konieczne jest zniesienie możliwości podejmowania decyzji podatkowych przez organy kontroli skarbowej. Sama kontrola skarbowa jest potrzebna. Jej organy powinny ją prowadzić także w odniesieniu do gromadzenia dochodów publicznych. Nie powinny być jednak wyposażone w prawo wydawania decyzji podatkowych lub wydawania tzw. wyniku kontroli na podstawie materiału zgromadzonego w wyniku przeprowadzonej kontroli. Materiały takie powinny być przeka-

---

8 Por. C. Kosikowski, *Indywidualne interpretacje przepisów prawa daninowego w praktyce*, (w:) *Ordynacja podatkowa. Wokół nowelizacji*, pod red. R. Dowgiera, Białystok 2009, s. 30 i n.



zywane właściwym organom podatkowym, które na tej podstawie powinny podejmować ewentualnie decyzje podatkowe. Organy kontroli skarbowej trzeba odciąć od premii za tzw. przypisy zobowiązań podatkowych, które jak pokazuje praktyka, prawie nigdy nie potwierdzają się w toku dalszego postępowania.

Po szóste, do rozważenia pozostaje zniesienie fikcji postępowania odwoławczego w sprawach danin publicznych. Dwuinstancyjność postępowania podatkowego wymaga, aby sprawa podatkowa mogła być rozpoznawana dwukrotnie, przez dwa różne, bo działające w pierwszej i drugiej instancji organy podatkowe, przy czym ponownego rozstrzygnięcia może domagać się tylko podmiot uprawniony do złożenia odwołania. Uruchomienie odwoławczego postępowania podatkowego jest związane również ze spełnieniem wszelkich innych wymagań, jakie stawia się w tym zakresie (terminy, forma prawna odwołania, sposób wniesienia odwołania itd.). Odwoławcze postępowanie podatkowe nie przebiega również w dowolny sposób, lecz musi być prowadzone zgodnie z wymaganiami przewidzianymi w przepisach Ordynacji podatkowej. Wymagania te dotyczą m.in. zarówno przebiegu postępowania, jak i takich czynności, jak podjęcie decyzji w trybie autokontroli, wydanie postanowienia w sprawie wstrzymania wykonania decyzji, przeprowadzenie dodatkowego postępowania dowodowego przez organ odwoławczy, zwrot sprawy organowi pierwszej instancji dla dokonania tzw. wymiaru uzupełniającego, wreszcie wydanie decyzji rozstrzygających sprawę wniesionego odwołania lub zażalenia.

Z merytorycznego punktu widzenia niektóre rozwiązania prawne zastosowane w celu realizacji zasady dwuinstancyjności postępowania podatkowego budzą zasadnicze zastrzeżenia.

Po pierwsze, przypomnijmy o wyjątkowo niezręcznych rozwiązaniach prawnych, wedle których w roli organów odwoławczych w postępowaniu podatkowym mogą wystąpić organy, które wydały decyzje podatkowe w pierwszej instancji (dyrektorzy izb skarbowych i dyrektorzy izb celnych oraz Minister Finansów). Rozwiązania te niesłusznie eliminują zasadę dwuinstancyjności, której realizację można sobie nawet w tych sytuacjach z powodzeniem wyobrazić inaczej. Nie stanowi natomiast tego rozwiązania możliwość złożenia wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy przez ten sam organ.

Po drugie, nawet jeśli w postępowaniu odwoławczym występują inne organy podatkowe niż w postępowaniu w pierwszej instancji, to nie znaczy samo przez się, iż zasada dwuinstancyjności jest pod względem merytorycznym zachowana. Mogą ją bowiem zakłócić co najmniej dwie okoliczności.

Jedną z nich stanowi fakt, że podmioty będące podatkowymi organami odwoławczymi są pod względem ustrojowym jednocześnie przełożonymi służbowymi organów podatkowych działających w pierwszej instancji. Co więcej, zarówno jedni, jak i drudzy są podległymi Ministra Finansów, który dążąc do zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, dokonuje wiążącej interpretacji ogólnej przepisów prawa podatkowego. Oznacza to, że zarówno organy podatkowe działające w pierwszej, jak i w drugiej instancji muszą podejmować decyzje według ustaleń interpretacyjnych poczynionych przez Ministra Finansów. Problem pojawia się jednak wtedy, gdy interpretacje te są wadliwe i podatnik nie postępuje zgodnie z nimi. Nie ma wówczas szansy na to, aby w toku postępowania podatkowego zmienić pogląd zajęty w tej sprawie przez Ministra Finansów i podległe mu organy. Podatnik może o to zabiegać dopiero na drodze postępowania sądoadministracyjnego. W rezultacie zasada dwuinstancyjności postępowania podatkowego staje się fikcją.<sup>9</sup>

Drugą okolicznością zakłócającą realizację zasady dwuinstancyjności postępowania podatkowego może być niezbyt prawidłowy sposób działania podatkowego organu odwoławczego bądź też organu pierwszej instancji działającemu po przekazaniu mu sprawy do ponownego rozpoznania. Zwrócono na to uwagę zwłaszcza w orzecznictwie sądowym. Wyraża się to natomiast w takich postawach organu odwoławczego, które wskazują na to, że organ odwoławczy:

- 1) ogranicza się do kontroli decyzji (wyrok NSA z dnia 6 czerwca 1997 r., III SA 515/96, „Wspólnota” 1997, nr 45, poz. 26) lub do rozpatrzenia zasadności argumentów organu pierwszej instancji (wyrok NSA z dnia 22 marca 1996 r., SA/Wr 1966/95, ONSA 1997, nr 1, poz. 35);

---

9 Zob. B. Adamiak, *Model dwuinstancyjności postępowania podatkowego*, „Państwo i Prawo” 1998, nr 12, s. 53.

- 2) nie przeprowadził postępowania w sposób umożliwiający osiągnięcie jego celu (wyrok NSA z dnia 12 listopada 1992 r., V SA 721/92, ONSA 1992, nr 3–4, poz. 95);
- 3) wykroczył poza ramy przywileju swobodnej oceny dowodów (wyrok NSA z dnia 22 kwietnia 1997 r., I SA/Ka 6/96, Temida (CD) Sopot 2003).

Natomiast organ pierwszej instancji dopuszcza się rażącego naruszenia prawa (wyrok NSA z dnia 10 kwietnia 1989 r., II SA 1198/88, ONSA 1989, nr 1, poz. 36), gdy:

- 1) bezkrytycznie przyjmuje jako własne ustalenia dokonane przez organ odwoławczy,
- 2) kieruje się opinią organu odwoławczego,
- 3) opiera się na ustaleniach dokonanych przez organ odwoławczy, a sam jedynie nadaje im formę własnej decyzji,
- 4) opiera się wyłącznie na wyniku kontroli podatkowej przeprowadzonej przez pracownika organu wyższego stopnia.

Odwoławcze postępowanie podatkowe ma też kilka innych osobliwości.<sup>10</sup>

Po pierwsze, zasadą jest brak wykonalności decyzji nieostatecznej, nakładającej na stronę obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, chyba że decyzji nadano rygor natychmiastowej wykonalności (art. 239a o.p.). Natomiast rygor natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznej jest nadawany na warunkach i w trybie określonym w art. 239b i 239c o.p. z wyłączeniami przewidzianymi w art. 239d tego aktu. W razie wniesienia skargi do sądu administracyjnego organ podatkowy pierwszej instancji wstrzymuje wykonanie decyzji do momentu uprawomocnienia się orzeczenia sądu administracyjnego (art. 239f Ordynacji podatkowej). Wydaje się, że rozwiązanie to nie służy zabezpieczeniu interesów fiskalnych państwa. Można byłoby zatem postulować powrót do wcześniej stosowanej zasady, wedle której sąd administracyjny, na wniosek strony, mógłby zastosować wstrzymanie wykonalności zaskarżonej de-

10 Zob. S. Sadocha, *Zasada dwuinstancyjności postępowania*, „Prawo i Podatki” 2008, wydanie specjalne nr 4, s. 32 i n.

czyż, jeśli jej wykonanie w sposób oczywisty groziłoby wywołaniem skutków nieodwracalnych dla strony (np. powodowało jej upadłość).

Po drugie, organ odwoławczy nie może wydać decyzji na niekorzyść strony odwołującej się, chyba że zaskarżona decyzja rażąco narusza prawo lub interes publiczny (art. 234 o.p.). Zastrzeżenie, jakiemu poddano zakaz *reformationis in peius* w postępowaniu podatkowym, sprawia, że realność stosowania się do tego zakazu ocenia się jako wątpliwą.<sup>11</sup> Pogłębia ją także fakt, iż równocześnie w trybie art. 230 o.p. może nastąpić zwrot sprawy organowi pierwszej instancji celem dokonania tzw. wymiaru uzupełniającego. W tym wypadku mamy do czynienia bardziej z kontrolą postępowania organu podatkowego pierwszej instancji niż z rozpoznaniem odwołania wniesionego przez stronę.<sup>12</sup>

#### IV. Rola orzecznictwa sądów administracyjnych

Konieczna jest również poprawa sądowej kontroli decyzji podatkowych. Sąd administracyjny może oceniać zaskarżalne decyzje i postanowienia podatkowe, jeśli staną się one przedmiotem rozpoznania przez wojewódzki sąd administracyjny, działający w I instancji lub gdy od jego wyroku zostanie skutecznie wniesiona skarga kasacyjna, rozpatrywana przez Naczelny Sąd Administracyjny (NSA).

Mimo to, w stosunkowo krótkim czasie, sądowa kontrola decyzji podatkowych zaczęła przynosić widoczne efekty. Prof. Jerzy Małecki, który funkcję sędziego NSA orzekającego w sprawach podatkowych pełni od samego początku funkcjonowania NSA, ocenia rzecz następująco:<sup>13</sup> „Działalność tego sądu okazywała się być dla administracji finansowej przysłowiowym <<kolcem róży>>. Orzecznictwo sądowe zaczęło bowiem wyprzedzać nieadekwatne do sytuacji regulacje prawnofinansowe oraz wypełniać istniejące luki prawne. Między innymi to orzecznictwo NSA doprowadziło do: zaniku samoistnej normodawczej

11 Por. M. Mrówczyński, *Zakaz reformationis in peius – fikcja czy rzeczywistość? Ordynacja podatkowa*, „Państwo i Prawo” 1999, nr 9, s. 25–26.

12 Zob. szerzej C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, *op. cit.*, s. 818 i n.

13 Zob. w: *Finanse publiczne i prawo finansowe*, pod red. C. Kosikowskiego i E. Ruśkowskiego, wyd. 2, Warszawa 2006, s. 703–704.

działalności rządu w sprawach podatkowych; bezpośredniego stosowania w tych sprawach przepisów Konstytucji; przeciwstawienia się złej praktyce legislacyjnej polegającej m.in. na retroaktywności przepisów prawa daninowego i nieuwzględnianiu przez prawodawcę praw słusznie nabytych; sformułowania zakazu stosowania analogii w materialnym prawie podatkowym. Dzięki orzecznictwu NSA objęto też pełną ochroną sądową orzeczenia wydawane w sferze uznania administracyjnego lub na podstawie klauzul generalnych zawierających zwroty nieodokreślone; wypowiedziano się przeciwko stosowaniu przez organy podatkowe zasady *in dubio pro fisco*; wskazano, że nie do pogodzenia ze standardami demokratycznego państwa prawnego jest działanie organów administracji finansowej z naruszeniem zasady zaufania do państwa i prawa, np. poprzez udzielanie podatnikom błędnych informacji lub wprowadzania ich w błąd co do przyszłego stanu prawnego; wskazywano na konstytucyjne zasady sprawiedliwości, powszechności i równości opodatkowania jako niezwykle przydatne w interpretacji przepisów prawa podatkowego”.

Wnikliwa analiza i ocena funkcjonowania kontroli stosowania prawa podatkowego wykazała, że sprawność działania sądów administracyjnych i innych organów ochrony prawnej mogłaby i powinna być większa.<sup>14</sup> Sądowa kontrola decyzji podatkowych nie może trwać tak długo jak obecnie ani być tak dalece formalna i powierzchowna, jak to można odnieść do wielu wyroków sądów administracyjnych. Sąd musi wykazać się większą wiedzą niż autorzy zaskarżonych decyzji i postanowień. Nie powinien też działać według zasady interesu fiskusa. Ma przecież oceniać prawidłowość stosowania prawa przez organy podatkowe.

Polskie sądy administracyjne powinny też lepiej dostrzegać i wykorzystywać we własnej działalności orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dawniej Europejskiego Trybunału Spra-

---

14 Zob. L. Etel, C. Kosikowski, E. Ruśkowski, *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP*, pod red. E. Ruśkowskiego, Warszawa 2006, s. 113 i n.; *Próba oceny stanu polskiego sądownictwa administracyjnego w kontekście rozstrzygnięć w sprawach podatkowych* – rozmowa z profesorem Bogumiłem Brzezińskim, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 10, s. 5 i n.

wiedliwości). Wyrok prejudycjalny ETS wiąże przecież sąd krajowy.<sup>15</sup> Ponadto, wyroki ETS powinny inspirować polskie sądy do zmiany kierunku orzekania w sprawach podatkowych, skoro podatnicy znajdują ochronę prawną w Trybunale, a nie znaleźli jej w sądach krajowych.

Nie dysponuję dokładnymi danymi statystycznymi, na podstawie których można byłoby ocenić, w jakim procencie zaskarżone do sądu administracyjnego decyzje i postanowienia w sprawach podatkowych zostały uznane przez ten sąd za niezgodne z prawem. Przy różnych okazjach podaje się bowiem informacje, które wskazują na to, że liczba skarg i wniosków na decyzje i postanowienia podatkowe jest nadal znaczna, chociaż obecnie dotyczy już mniejszej liczby niż 50% ogółu środków zaskarżenia. Utrzymuje się natomiast nadal znaczny odsetek spraw, które dopiero w postępowaniu przed sądem administracyjnym okazują się być wadliwie rozstrzygniętymi przez administrację podatkową. Na tej podstawie można byłoby zatem wnioskować, że praca administracji podatkowej nie poprawia się mimo istnienia sądownictwa administracyjnego. Wniosek ten nie jest jednak uprawniony, ponieważ postęp w poprawianiu orzecznictwa podatkowego organów podatkowych jest widoczny. Jeśli więc w sądzie administracyjnym jest wciąż dużo spraw podatkowych, wynika to częściowo z nieco innych powodów.

Podstawowa przyczyna wymienionego wyżej stanu rzeczy tkwi w tym, że organy podatkowe czują się związane różnymi wyjaśnieniami i interpretacjami, które w sprawach podatkowych wydaje Minister Finansów. Szczególnie rażącym jest zachowanie się dyrektorów izb skarbowych działających w roli odwoławczych organów podatkowych. W sposób ślepy i poddańczy trzymają się tego, co płynie z Ministerstwa Finansów i nie potrafią na sprawy spojrzeć samodzielnie oraz inaczej. Dość często jest im też po drodze, gdy chodzi o obronę decyzji i postanowień wydanych przez naczelników urzędów skarbowych. Odwagi nabierają dopiero przy analizie odwołań wnoszonych od decyzji wydanych przez dyrektorów urzędów kontroli skarbowej. Rywalizując z nimi, nie bez satysfakcji uchylają ich decyzje wszędzie, gdzie tylko to się da zrobić.

---

15 Zob. szerzej D. Dominik, *Orzecznictwo polskich sądów administracyjnych po wyrokach Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 1, s. 9 i n.

Podatnicy, którzy obecnie coraz szerzej korzystają z profesjonalnej pomocy doradców podatkowych, adwokatów i różnych kancelarii prawnych lub podatkowych, mogą liczyć na poważne potraktowanie wysuwanych przez nich argumentów dopiero na etapie rozpatrywania skargi przed sądem administracyjnym. Z tego też powodu w szerokim zakresie korzystają z tej możliwości.

Inna przyczyna tkwi w tym, że organy podatkowe oraz ich pracownicy nie ponoszą żadnych konsekwencji uchylania ich decyzji i postanowień przez sąd administracyjny. Procesy przed sądami administracyjnymi nie oznaczają bowiem wstrzymania wykonania zaskarżonych decyzji i postanowień. Jeśli więc dojdzie nawet do ich uchylecia, to najczęściej sprawa trafia do ponownego rozpoznania i staje się przedmiotem decyzji lub postanowienia, w których organ podatkowy nadal poszukuje sposobów na udowodnienie swojej racji. W rezultacie niektóre spory podatkowe przeciągają się na lata, a nieliczne trwają nawet kilkanaście lat. To zaś nie ma już nic wspólnego z realizacją idei sądowej kontroli administracji podatkowej. Z tych też powodów trudno jest przyjąć, że sąd administracyjny jest w stanie swoimi orzeczeniami radykalnie zmienić naganne zachowania administracji podatkowej. Sąd administracyjny pozostaje, co najwyżej, jedynie nadzieją dla podatników, ale tylko w konkretnej sprawie rozstrzyganej przez sąd.

Oprócz bieżącego orzecznictwa sądów administracyjnych w sprawach podatkowych zwrócić należy uwagę na inne formy wpływania NSA na poprawę działalności administracji podatkowej. W tym względzie wymienić można: inicjowanie przez Prezesa NSA i składy orzekające sądów administracyjnych postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, kierowanie pytań prawnych do Trybunału Konstytucyjnego, działalność uchwałodawczą, uprawnienia sygnalizacyjne Prezesa NSA i składów orzekających. Praktyka pokazuje, że możliwości te są wykorzystywane w pełnej rozciągłości. Daje to przede wszystkim ten skutek, że obowiązujące przepisy podatkowe są wyjaśnione przez Trybunał Konstytucyjny, nie zaś przez Ministra Finansów, a ponadto część przepisów jest poprawiona, do czego nie doszłoby z inicjatywy Ministra Finansów.

## V. Znaczenie orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego

Idea sądownictwa administracyjnego w sprawach podatkowych w znacznym stopniu ułatwiła także działalność kontrolną Trybunału Konstytucyjnego. W pierwszych orzeczeniach Trybunału widoczne było odwoływanie się do orzeczeń NSA. Dzięki temu orzeczenia te zyskiwały na wartości i podlegały dalszemu utrwalaniu się. Taka sytuacja trwała co najmniej do czasu wejścia w życie obowiązującej Konstytucji RP. Na podstawie jej przepisów Trybunałowi Konstytucyjnemu łatwiej jest obecnie badać i oceniać zgodność przepisów prawa podatkowego z Konstytucją, ponieważ ta ostatnia zawiera wreszcie postanowienia dotyczące ustaw daninowych (art. 217).

Wadą obecnego orzecznictwa podatkowego Trybunału Konstytucyjnego jest natomiast to, że zbyt mocno utrwała on własną linię orzeczniczą w sprawach, w których jego wyroki nie zasługiwały na akceptację. Dotyczy to zwłaszcza niczym nie uzasadnionej postawy Trybunału Konstytucyjnego orzekającego w sprawach podatków pośrednich. Trybunał od lat przyjmuje, w moim przekonaniu niesłusznie, że w tym zakresie nie mają zastosowania wszelkie reguły tworzenia i obowiązywania prawa, ponieważ podatki pośrednie mają inne funkcje i konstrukcje prawne niż pozostałe daniny. W rezultacie zajmowania takiej postawy Trybunał Konstytucyjny przyzwala na obowiązywanie wciąż nieczytelnych i często zmienianych przepisów o podatku od towarów i usług, nie stosuje do nich nakazu stosowania odpowiedniego *vacatio legis*, nie rażą go niezgodności przepisów ustawy z przepisami unijnej dyrektywy dotyczącej VAT itd.

Trybunał Konstytucyjny powinien mieć też „na sumieniu” orzeczenie uznające opłatę dotyczącą abonamentu RTV za opłatę publiczną. Trybunał Konstytucyjny dał się bowiem przekonać, że każdy porządny Polak powinien płacić haracz na rzecz publicznej telewizji i radia, niezależnie od tego, czy ma ochotę korzystać z ich produktów i czy woli korzystać odpłatnie z usług mediów prywatnych.

Trybunał Konstytucyjny orzeka niezbyt rychliwie. Niektóre wnioski lub skargi wnoszone do Trybunału są w rezultacie długiego oczekiwania na rozpoznanie objęte umorzeniem postępowania. To często nie ułatwia sprawy, dla której zwrócono się do Trybunału.



Powazną dolegliwością obecnych rozwiązań ustrojowych dotyczących Trybunału Konstytucyjnego jest to, że jest on pozbawiony możliwości dokonywania z urzędu i na wniosek wykładni prawa o mocy powszechnie obowiązującej. W sprawach podatkowych wypada to zwłaszcza na tle uprawnień Ministra Finansów do dokonywania urzędowej wykładni przepisów prawa podatkowego, w tym ustaw podatkowych. Minister Finansów może, a Trybunał Konstytucyjny nie może dokonywać z urzędu takiej wykładni. Tymczasem z przepisów Konstytucji RP wynika, że pozycja ustrojowa Trybunału Konstytucyjnego plasuje się wyżej od pozycji ustrojowej Ministra Finansów. Wykładnia Ministra Finansów polega najczęściej na tłumaczeniu, że ma on rację, ponieważ sam projektował ustawy daninowe. Nie jest to więc wykładnia obiektywna. Takiej można natomiast bardziej oczekiwać od Trybunału Konstytucyjnego.

# SĄDOWA KONTROLA AKTÓW I CZYNNOŚCI PODEJMOWANYCH W TOKU KONTROLI PODATKOWEJ

PIOTR PIETRASZ

## I. Zagadnienia wstępne

Celem opracowania jest analiza rozwiązań prawnych związanych z możliwością poddania sądowej kontroli aktów i czynności podejmowanych przez organy administracji skarbowej w toku kontroli podatkowej. Zagadnieniu temu nie poświęcono dotychczas zbytnej uwagi – i to zdecydowało o wyborze tematu, który wydaje się być niezwykle ciekawy.

Poddanie na początku lat 80-tych ubiegłego wieku spraw podatkowych kognicji Naczelnego Sądu Administracyjnego spowodowało, że prawo podatkowe stało się sądową dziedziną prawa<sup>1</sup>. W następstwie reformy sądownictwa administracyjnego i wprowadzenia dwuinstancyjności postępowania przed sądami administracyjnymi, począwszy od 2004 r. sprawy podatkowe rozpatrywane są w pierwszej instancji przez wojewódzkie sądy administracyjne, natomiast w drugiej instancji orzeka Naczelny Sąd Administracyjny.

Sądowa kontrola administracji wynika wyraźnie z art. 45 ust. 1, art. 77 ust. 2 i art. 184 Konstytucji RP. Każdy ma prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki przez właściwy, niezależny, bezstronny i niezawisły sąd (art. 45 ust. 1). Konstytucyjne określenie przedmiotowego zakresu prawa do sądu odnosi się do każdej sprawy, a nie tylko do określonej kategorii spraw. Może zatem dotyczyć spraw z zakresu wykonywania administracji publicznej, w tym także skarbowej, przy czym pojęcie sprawy ma w tym przypadku charakter autonomiczny. Obejmuje bowiem wszelkie sytuacje,

---

1 B. Brzeziński, *Wprowadzenie do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2001, s. 93.

bez względu na szczegółowe regulacje proceduralne, w których pojawia się konieczność rozstrzygnięcia o prawach danego podmiotu (w relacjach do innych równorzędnych podmiotów, a także w relacjach do władzy publicznej), o ile natura danych stosunków prawnych wyklucza arbitralność rozstrzygnięcia o sytuacji prawnej danego podmiotu przez drugą stronę tego stosunku<sup>2</sup>. Ustawa nie może nikomu zamykać drogi sądowej dochodzenia naruszonych wolności lub praw (art. 77 ust. 2 Konstytucji RP). W konsekwencji można dojść do wniosku, iż prawo do sądu – w szeroko pojmowanej sprawie podatkowej – ma wyraźne umocowanie w Konstytucji RP.

Wymiar sprawiedliwości realizowany przez sądy administracyjne sprowadza się zasadniczo do kontroli działalności administracji publicznej (art. 184 Konstytucji RP oraz art. 1 § 1 ustawy – Prawo o ustroju sądów administracyjnych<sup>3</sup>. Kontrola ta sprawowana jest pod względem zgodności z prawem, jeżeli ustawy nie stanowią inaczej (1 § 2 ww. ustawy).

Zapewnienie jednostce ochrony przed arbitralnością organu władzy publicznej jest istotną cechą demokratycznego państwa prawnego<sup>4</sup>. Kontrola legalności postępowania władz administracyjnych w sporze z obywatelem przez organ sądowy uważana była i jest za element *sine qua non* państwa praworządnego<sup>5</sup>. Stąd też w demokratycznym państwie prawa niezbędne jest poddanie kontroli sądowej i ochronie sądu wszystkich działań administracji publicznej, za pomocą których mogą być nakładane obowiązki na obywatela<sup>6</sup>, jak również ograniczane jego prawa, w tym także w ważkiej sferze prawopodatkowej. Tak rozumiane prawo do sądu stanowi publiczne prawo podmiotowe jednostki wobec państwa.

---

2 J. Oniszczyk, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego na początku XXI wieku*, Kraków 2004, s. 736–737.

3 Ustawa z dnia 25 lipca 2002 r. – *Prawo o ustroju sądów administracyjnych* (Dz.U. Nr 153, poz. 1269 ze zm.).

4 Orzeczenie TK z dnia 24 czerwca 1997 r. (K. 21/96), OTK 1997, nr 2, poz. 23, s. 229.

5 E. Iserzon, *Praworządność w administracji i kontrola legalności aktów administracyjnych*, „Gazeta Administracyjna” 1945, nr 1–3, s. 4 i n.

6 J. Zimmermann, *O tzw. „działaniach bezpośrednio zobowiązujących” w administracji publicznej*, (w:) *Procedura administracyjna wobec wyzwań współczesności*, Łódź 2004, s. 227.

## II. Formy działania administracji skarbowej poddane kontroli sądów administracyjnych

Funkcjonowanie organów administracji skarbowej (organów podatkowych i organów kontroli skarbowej) wiąże się z szerokim zakresem form działania tej struktury administracji publicznej. Oprócz indywidualnych aktów administracyjnych wydawanych w sformalizowanym postępowaniu jurysdykcyjnym (decyzje oraz postanowienia podatkowe) organy te podejmują w ramach własnych kompetencji szereg innych aktów i czynności, które dotyczą często bezpośrednio lub pośrednio praw oraz obowiązków podmiotów trzecich. Co jest jednak istotne, zachowania te wywołują konkretne skutki prawne, w tym również w sferze praw i wolności tych podmiotów.

W katalogu takich czynności wskazać należy takie, które podejmowane są w związku z prowadzoną kontrolą podatkową (skarbową). Można tu wskazać na czynności wszczęcia postępowania oraz czynności podejmowane w toku postępowania, np. oględziny, zarządzenie przeprowadzenia przez kontrolowanego spisu z natury, jak również czynność sporządzenia protokołu kontroli.

Przepisy prawa określają zakres przedmiotowy i podmiotowy wskazanych czynności, wymagania, jakie winien spełniać kontrolujący, który dokonuje tych czynności, warunki, w jakich muszą być przeprowadzone, sposób ich dokumentowania, a w niektórych przypadkach uprawnienia kontrolowanego związane z możliwością wnoszenia zastrzeżeń w odniesieniu do tych czynności (np. zastrzeżenia do protokołu kontroli – art. 291 o.p.).

Art. 2 § 3 u.p.p.s.a. określa katalog działań organów administracji publicznej oraz przypadków ich beczynności objętych kontrolą sądową. Jest to swego rodzaju systematyka stworzona z myślą wyznaczenia przedmiotowych ram sprawowanej przez sądy administracyjne kontroli administracji publicznej<sup>7</sup>. Uwzględniając ustawowy zakres kontroli sądów administracyjnych, można dojść do wniosku, iż formy działania organów skarbowych, związane (także pośrednio) ze stosowaniem

---

7 Zob. Z. Kmiecik, K. Defecińska–Tomczyk, *Dylematy typologii prawnych form działania administracji publicznej*, (w:) *Ewolucja prawnych form administracji publicznej. Księga jubileuszowa z okazji 60 rocznicy urodzin Profesora Ernesta Knosali*, red. J. Zacharko, A. Matan, G. Łaszczycyca, Kraków 2008, s. 54.

prawa w szeroko pojmowanym postępowaniu podatkowym, to: decyzje podatkowe, postanowienia wydawane w postępowaniu podatkowym, na które służy zażalenie albo kończące postępowanie, a także postanowienia rozstrzygające sprawę co do istoty, postanowienia wydane w postępowaniu egzekucyjnym i zabezpieczającym, na które służy zażalenie, akty lub czynności z zakresu administracji publicznej dotyczące uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa, niebędące decyzjami lub postanowieniami wydawanymi w toku postępowania podatkowego i egzekucyjnego oraz pisemne interpretacje przepisów prawa podatkowego wydawane w indywidualnych sprawach. Sądowej kontroli podlega ponadto bezczynność organów administracji skarbowej oraz przewlekłość postępowania w wyżej wskazanych sprawach. Bezczynność tych organów w wymienionych przypadkach należy zatem do katalogu przedmiotów zaskarżenia do sądu administracyjnego.

Zasadniczo nie wywołuje wątpliwości kwestia sprecyzowania pojęć decyzji i postanowienia, a także pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego wydawanej w indywidualnych sprawach, co jest niezwykle istotne z punktu widzenia sądowej kontroli wskazanych form działania administracji skarbowej. Z sytuacją wprost przeciwną mamy natomiast do czynienia w przypadku aktów lub czynności z zakresu administracji publicznej, dotyczących uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa, o czym traktuje art. 3 § 2 pkt 4 u.p.p.s.a. Brak jest bowiem precyzyjnych kryteriów pozwalających zaliczyć określone zachowanie do formy działania administracji publicznej ujętej w we wskazanym powyżej przepisie prawa. W konsekwencji rodzi to szereg wątpliwości, które są najlepiej widoczne na płaszczyźnie doktryny i orzecznictwa sądów administracyjnych.

Przedmiotem skargi do sądu administracyjnego są tylko takie akty i czynności, którym można przypisać przesłanki określone w art. 3 § 2 pkt 4 u.p.p.s.a., czyli muszą to być akty i czynności z zakresu administracji publicznej, które jednocześnie dotyczą uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa.

### III. Akty lub czynności z zakresu administracji publicznej dotyczące uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa

Art. 3 § 2 pkt 4 u.p.p.s.a. jest odpowiednikiem art. 16 ust. 1 pkt 4 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym<sup>8</sup>, który to przepis przewidywał kontrolę sądową innych niż określone w art. 16 ust. 1 pkt 1 – 3 aktów lub czynności z zakresu administracji publicznej dotyczących przyznania, stwierdzenia albo uznania uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa. Zauważyć należy, że na gruncie art. 3 § 2 pkt 4 u.p.p.s.a. warunkiem sądowej kontroli nie jest już ściśle określony skutek, a mianowicie uznanie, przyznanie lub też stwierdzenie przez akt lub czynność uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa. Oznacza to poszerzenie zakresu przedmiotowego sądowej kontroli sprawowanej przez sądy administracyjne<sup>9</sup>. Niemniej jednak można również spotkać stanowiska przeciwnie<sup>10</sup>.

Opowiadając się za interpretacją prowadzącą do poszerzenia zakresu kognicji sądów administracyjnych, w związku z treścią art. 3 § 2 pkt 4 u.p.p.s.a., podkreślić należy, że aktualnie akty lub czynności z zakresu administracji publicznej, ażeby podlegały kognicji tych sądów, muszą jedynie dotyczyć uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa. Jest to kluczowa, jakże ogólna, przesłanka kontroli tych zachowań przez sąd administracyjny. Zwrot „dotyczyć” oznacza odnosić się do czegoś, mieć związek z czymś<sup>11</sup>. Tym samym zachowania te powinny odnosić się, a zatem oddziaływać na uprawnienia lub obowiązki innych podmiotów. Poprzez takie oddziaływanie mogą wywierać w sferze uprawnień lub obowiązków najróżniejsze skutki (w tym także związane z ich przyznaniem, uznaniem lub stwier-

8 Ustawa z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.).

9 E. Łętowska, glosa do wyroku NSA z dnia 14 grudnia 2002 r. (II SA/Gd 4182/01), OSP 2003, z. 10; W. Chrościelewski, Z. Kmieciak, J.P. Tarno, *Reforma sądownictwa administracyjnego a standardy ochrony praw jednostki*, PIP 2002, z. 12, s. 33–34; M. Masternak, *Kontrola czynności...*, s. 127 i n.; G. Łaszczyca, C. Martysz, A. Matan, *Inne akty lub czynności z zakresu administracji publicznej jako przedmiot skargi do sądu administracyjnego* (art. 3 § 2 pkt 1–3 u.p.p.s.a.), (w:) *Podmioty administracji publicznej i prawne formy ich działania*, Toruń 2005, s. 364.

10 Zob. T. Woś, H. Knysiak–Molczyk, M. Romańska, *Postępowanie sądowo–administracyjne*, Warszawa 2007, s. 60.

11 Zob. Słownik języka polskiego, t. 1, red. M. Szymczak, Warszawa 1978, s. 441.

dzeniem). Mogą to być zarówno skutki przewidziane, jak też nieprzewidziane prawem; co więcej, mogą to być skutki sprzeczne z prawem. W szczególności zachowania te mogą ograniczać, naruszać, modyfikować, konkretyzować, potwierdzać, oceniać uprawnienia lub obowiązki wynikające z przepisów prawa. Nasuwa się wniosek, że każdy akt lub czynność, które dotyczą przyznania, stwierdzenia albo uznania uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa (art. 16 ust. 1 pkt 4 ustawy o NSA), siłą rzeczy zawsze dotyczą uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa (art. 3 § 2 pkt 4 u.p.p.s.a.).

Wynikanie uprawnień lub obowiązków z przepisów prawa w rozumieniu art. 3 § 2 pkt 4 u.p.p.s.a. obejmuje zarówno pośrednie, jak i bezpośrednie oparcie uprawnienia lub obowiązku na przepisie prawa. Ustawodawca nie zawęży bowiem zakresu pojęcia aktów i czynności tylko do takich, które dotyczą uprawnień lub obowiązków wynikających z mocy prawa. W konsekwencji kontroli sądów administracyjnych poddano także akty i czynności dotyczące uprawnień lub obowiązków wynikających z aktów je konkretyzujących<sup>12</sup>. W obowiązującym stanie prawnym pośredni związek z uprawnieniami lub obowiązkami wynikającymi z przepisów prawa oznacza również, że kontroli sądu poddane mogą być przykładowo akty zawierające wyjaśnienia, akty wykładni prawa oraz pisma informacyjne, które – pomimo iż nie stwarzają nowości normatywnej – wywierają istotny wpływ na faktyczną realizację uprawnień i obowiązków przez ich adresatów<sup>13</sup>, a zatem odnoszą się do tych uprawnień i obowiązków. Nie można jednak tracić z pola widzenia, iż może to prowadzić do sytuacji upowszechnienia przedwczesnej sądowej kontroli administracji związanej z wyjątkowym nadmiarem środków ochrony sądowej.

Ustawa nie określa, do jakiej kategorii uprawnień lub obowiązków ma odnosić się akt lub czynność organu administracji publicznej. Nie wydaje się zasadne ich ograniczanie w stosunkach z organami administracji publicznej, wyłącznie do praw i obowiązków obywateli i innych

---

12 M. Bogusz, glosa do wyroku WSA w Bydgoszczy z dnia 15 lipca 2005 r. (II SA/Bd 23/04), OSP 2006, z. 3, s. 141 i n. oraz B. Dauter, B. Gruszczyński, A. Kabat, M. Niezgodka–Mędek, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 31.

13 Zob. M. Masternak, *Kontrola czynności...*, s. 141; inaczej M. Jaśkowska, *Właściwość sądów administracyjnych (zagadnienia wybrane)*, (w:) *Koncepcja systemu prawa administracyjnego*, red. J. Zimmermann, Warszawa 2007, s. 582.

podmiotów w sferze publicznoprawnej<sup>14</sup>. Ograniczenia takiego (do sfery publicznoprawnej) nie wprowadza bowiem ustawodawca. Treść art. 3 § 2 pkt 4 u.p.p.s.a. traktuje ogólnie o prawach i obowiązkach. Co więcej, ustawa nie zawęży tych pojęć tylko do sfery prawa materialnego, co pozwala na wysunięcie wniosku, iż sądowej kontroli poddano akty i czynności dotyczące uprawnień i obowiązków proceduralnych. Nie wydaje się przy tym zasadne ograniczanie zakresu przedmiotowego kontroli sądów administracyjnych przy uwzględnieniu pozanormatywnych przesłanek ograniczających zakres tej kontroli<sup>15</sup>.

Sądowa kontrola działania administracji publicznej obejmuje zachowania organów administracji publicznej. Pojęcie organu administracji publicznej należy rozumieć w sposób szeroki. Oznacza to, że kontroli podlegają akty i czynności podejmowane przez pracowników upoważnionych organów<sup>16</sup>. Stąd też nie można mieć wątpliwości, że sądowej kontroli podlegają akty i czynności podejmowane także przez pracowników aparatu administracji skarbowej w toku kontroli podatkowej.

W literaturze wskazano, iż niedookreśloność form działania administracji wskazanych art. 3 § 2 pkt 4 u.p.p.s.a. oznacza, że mamy tu do czynienia z konstrukcją „otwartą”, stworzoną z myślą o potrzebie poddania kontroli sądowej rozmaitych, trudnych do jednoznacznego zdefiniowania działań<sup>17</sup>. Nasuwa się również wniosek natury ogólnej, iż to za sprawą zapisu art. 3 § 2 pkt 4 u.p.p.s.a. aktualne rozwiązanie ustawowe zakresu sądowej kontroli administracji czyni zadość konstytucyjnej zasadzie prawa do sądu<sup>18</sup>.

W literaturze wskazuje się że *ratio legis* art. 3 § 2 pkt 4 u.p.p.s.a. jest umożliwienie sądowej kontroli również takich działań administra-

14 T. Woś, H. Knysiak–Molczyk, M. Romańska, *Postępowanie...*, s. 65.

15 Zob. też A. Szewc, glosa do uchwały NSA z dnia 26 kwietnia 1999 r. (FPS 5/99), OSP 1999, z. 10. poz. 199; G. Łaszczycza, C. Martysz, A. Matan, *Inne akty lub czynności...*, s. 374.

16 M. Bogusz, *Pojęcie aktów lub czynności z zakresu administracji publicznej dotyczących stwierdzenia albo uznania uprawnienia lub obowiązku wynikających z przepisów prawa w rozumieniu art. 16 ust. 1 pkt 4 ustawy o NSA*, „Samorząd Terytorialny” 2000, nr 1–2, s. 177 i n.

17 Zob. Z. Kmiecik, K. Defecińska–Tomczyk, *Dylematy typologii prawnych...*, s. 54.

18 P. Pietrasz, *Sądowa kontrola niektórych aktów i czynności podejmowanych przez organy kontroli skarbowej*, (w:) *Nowe problemy badawcze w teorii prawa administracyjnego*, red. J. Boć, A. Chajbowicz, Wrocław 2009, s. 861.



cji publicznej, które nie są podejmowane w sformalizowanych postępowaniach jurysdykcyjnym, egzekucyjnym i zabezpieczającym<sup>19</sup>.

Przenosząc rozważania na grunt prawa podatkowego, należy mieć na względzie sformalizowane postępowania o charakterze niejurysdykcyjnym, swoiste dla tej gałęzi prawa, a mianowicie czynności sprawdzające i kontrolę podatkową. Akty i czynności odnoszące się do uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa mogą być zatem podejmowane przez aparat skarbowy w toku sformalizowanych postępowań zarówno jurysdykcyjnych, jak i niejurysdykcyjnych (czynności sprawdzające, kontrola podatkowa, postępowanie podatkowe, postępowanie kontrolne prowadzone przez organ kontroli skarbowej), mogą być także podejmowane poza tymi procedurami.

W dalszej części opracowania rozważania zostaną skonkretyzowane do aktów i czynności podejmowanych w ramach kontroli podatkowej.

W doktrynie wskazuje się, iż kontrola jest funkcją złożoną, która nie jest spełniona przez jedną czynność, ale obejmuje ciąg działań, przede wszystkim faktycznych, a w pewnym zakresie także polegających na wydawaniu aktów prawnych<sup>20</sup>. W trakcie kontroli podatkowej organy skarbowe (kontrolujące) dokonują szeregu czynności materialno–technicznych, a także wydają akty w rozumieniu art. 3 § 2 pkt 4 u.p.p.s.a. Ordynacja podatkowa określa zakres przedmiotowy i podmiotowy tych czynności oraz aktów, określa warunki, w jakich muszą być przeprowadzone czynności lub też podjęte akty. Kontrola podatkowa jest rodzajem postępowania, w którym organy podatkowe mogą dokonywać bardzo istotnych ustaleń dowodowych. Ustalenia te w dalszej kolejności są wykorzystywane przy wydawaniu decyzji podatkowych po uprzednim włączeniu do postępowania podatkowego materiału dowodowego, w tym protokołu kontroli. Od strony merytorycznej kontrola podatkowa stanowi bowiem w pewnym sensie etap postępowania wyjaśniającego. Jest to jednak etap wyodrębniony i ujęty w ramach odrębnej procedury od postępowania podatkowego jurysdykcyjnego.

---

19 T. Woś (red.), *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 63.

20 Zob. J. Jagielski, *Kontrola administracji publicznej*, Warszawa 2007, s. 54.

Niektóre z czynności podejmowanych w toku kontroli podatkowej nie tylko dotyczą uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa, ale także mogą wywoływać określone skutki prawne. W szczególności można tu wymienić czynności wszczęcia kontroli podatkowej, wezwanie do złożenia oświadczenia o stanie majątkowym na określony dzień na podstawie art. 285a § 3 o.p., wezwanie do udzielenia wyjaśnień dotyczących przedmiotu kontroli art. 287 § 3 o.p. Wreszcie przepisy Ordynacji podatkowej wyposażały kontrolujących w określone uprawnienia, w tym w szczególności do wstępu na grunt oraz do budynków, lokali lub innych pomieszczeń kontrolowanego, wstępu w określonych sytuacjach do lokali mieszkalnych w przypadku żądania okazania majątku podlegającego kontroli oraz do dokonania jego oględzin, żądania udostępniania akt, ksiąg i wszelkiego rodzaju dokumentów związanych z przedmiotem kontroli oraz do sporządzania z nich odpisów, kopii, wyciągów, notatek, wydruków i udokumentowanego pobierania danych w formie elektronicznej, legitymowania osób w celu ustalenia ich tożsamości, jeżeli jest to niezbędne dla potrzeb kontroli, żądania przeprowadzenia spisu z natury. Zadośćuczynieniu tych uprawnień kontrolujących odpowiadają określone obowiązki podmiotów kontrolowanych. Realizacja tych obowiązków następuje na wyraźne żądanie kontrolujących.

Istotne znaczenie w odniesieniu do przebiegu kontroli podatkowej odgrywa również sporządzenie protokołu kontroli. Protokół kontroli zgodnie z art. 290 § 2 o.p. zawiera, między innymi, opis dokonanych ustaleń faktycznych, a ponadto ocenę prawną sprawy będącej przedmiotem kontroli. W takiej sytuacji ocena prawna zasadniczo odnosi się do obowiązków (rzadziej uprawnień) kontrolowanego wynikających z przepisów prawa podatkowego.

Należy dostrzec, że zgodnie z art. 290 § 5 o.p. w protokole kontroli mogą być zawarte również ustalenia dotyczące badania ksiąg w zakresie przewidzianym w art. 193 o.p. W tym przypadku nie sporządza się odrębnego protokołu badania ksiąg, o którym mowa w art. 193 § 6 o.p. W orzecznictwie zwraca się uwagę na to, że dyskwalifikacja domniemania autentyczności oraz zgodności z prawdą księgi podatkowej wymaga nieodzownie zachowania trybu określonego w art. 193 § 6–8 o.p. W szczególności istotne znaczenie ma oddzielny protokół bada-

nia ksiąg (art. 193 § 6 o.p.), mający charakter swego rodzaju aktu administracyjnego (wyrok NSA z dnia 17 kwietnia 2000 r., III SA 819/99, ONSA 2001, nr 3, poz. 116). Protokół, o którym mowa w art. 193 § 6 o.p., posiada istotny walor informacyjny. Organ podatkowy powiadamia w nim o nieprzyjęciu księgi jako dowodu tego, co wynika z zawartych w niej zapisach. Protokół o treści określonej w komentowanym przepisie jest jedynie dopuszczalną formą dyskwalifikacji ksiąg podatkowych, jako szczególnego dowodu. Nie można zatem mieć żadnych wątpliwości, że protokół kontroli zawierający również ustalenia dotyczące badania ksiąg w zakresie przewidzianym w art. 193 o.p. odnosi się do uprawnień kontrolowanego związanych z domniemaniem autentyczności oraz zgodności z prawdą księgi podatkowej. Protokół podważa bowiem wskazane domniemania.

Protokół kontroli zawierający również ustalenia dotyczące badania ksiąg w zakresie przewidzianym w art. 193 o.p. zaliczyć można do aktów w rozumieniu art. 3 § 2 pkt 4 u.p.p.s.a.

Podkreślić należy, że w art. 3 § 2 pkt 4 u.p.p.s.a. ustawodawca, wskazując na formy prawne działania administracji, nie ograniczył się tylko do aktów administracyjnych, ale wskazał ogólnie na akty z zakresu administracji publicznej dotyczące uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa. Uwzględniając z jednej strony treść art. 3 § 2 pkt 4 u.p.p.s.a. oraz mając na uwadze kompletność podziału czynności administracyjnych wykonywanych przez administrację publiczną na czynności faktyczne oraz czynności prawne, pod pojęciem aktów, którym posługuje się powołany przepis, należy rozumieć wszelkie czynności prawne, w tym także akty administracyjne. W doktrynie pod pojęciem aktu administracyjnego rozumie się sformalizowany, czyli podjęty w wyniku postępowania objaw woli organu administracyjnego, podjęty na podstawie prawa i w granicach przysługujących temu organowi kompetencji, skierowany do indywidualnego adresata, w konkretnej sprawie, wywołujący skutki prawne w sferze prawa administracyjnego, niekiedy również w sferze innych działów prawa<sup>21</sup>. Akt administracyjny jest przejawem stosowania prawa, natomiast czyn-

---

21 J. Boć (red.), *Prawo administracyjne*, Wrocław 2007, s. 320.

ność faktyczna służy jego wykonaniu, czyli doprowadzeniu do rzeczywistej realizacji dyspozycji normy prawnej<sup>22</sup>.

Z kolei pojęcie czynności, o których traktuje art. 3 § 2 pkt 4 u.p.p.s.a., utożsamiane jest przede wszystkim z czynnościami materialno–technicznymi<sup>23</sup>. Są to działania organów administracji oparte na podstawie prawnej, które wywołują konkretne skutki prawne. Ich cechą charakterystyczną jest natomiast wywoływanie określonych skutków prawnych drogą faktów, a nie przez tworzenie określonych norm porządku prawnego<sup>24</sup>.

Uwzględniając powyższe rozważania, można dojść do wniosku, że protokół kontroli zawierający ocenę prawną sprawy będącej przedmiotem kontroli jest aktem w rozumieniu art. 3 § 2 pkt 4 u.p.p.s.a., nie jest natomiast aktem prawnym. Sporządzenie protokołu kontroli jest bowiem czynnością faktyczną z domieszką elementów czynności prawnej. Znamiona aktu administracyjnego przypisać można natomiast protokołowi kontroli zawierającemu ustalenia dotyczące badania ksiąg w zakresie przewidzianym w art. 193 o.p.

#### **IV. Modele sądowej kontroli wykonywania administracji publicznej w formie aktów i czynności innych niż decyzje oraz postanowienia**

Na gruncie obowiązującego w Polsce porządku prawnego wyodrębniono dwa zasadnicze modele sądowej kontroli wykonywania administracji publicznej w formie aktów i czynności innych niż decyzje oraz postanowienia<sup>25</sup>.

Pierwszy model sądowej kontroli czynności materialno–technicznych oraz aktów, o których mowa w art. 3 § 2 pkt 4 u.p.p.s.a., opiera się na kontroli bezpośredniej odnoszącej się do określonej czynności lub

---

22 Z. Kmiecik, glosa do wyroku WSA w Gdańsku z dnia 19 grudnia 2006 r. (III SA Gd 440/06), OSP 2007, nr 10, poz. 115.

23 Zob. szerzej: M. Masternak, *Kontrola czynności materialno–technicznych administracji publicznej przed sądami administracyjnymi*, (w:) *Prawo do dobrej administracji. Materiały ze Zjazdu Katedr Prawa i Postępowania Administracyjnego*, Warszawa–Dębe 23–25 września 2002, red. Z. Niewiadomski, Z. Cieślak, Warszawa 2003, s. 134 i n.

24 E. Ura, *Prawo administracyjne*, Warszawa 2008, s. 127.

25 Zob. szerzej: M. Masternak, *Kontrola czynności...*, s. 132.

też aktu organu administracyjnego<sup>26</sup>. W ten sposób kontroli sądu podlegają tylko takie akty i czynności, które nie są podejmowane w ramach sformalizowanego postępowania podatkowego kończącego się wydaniem decyzji lub postanowienia, podlegającego weryfikacji sądu administracyjnego.

Drugi model sądowej kontroli wskazanych czynności oraz aktów określono jako model kontroli pośredniej, wykonywanej przez sąd administracyjny w związku z kontrolą decyzji i postanowień. Kontrola ta realizowana jest nie poprzez zaskarżanie konkretnej czynności materialno–technicznej czy też aktu niebędącego decyzją administracyjną lub postanowieniem, ale w drodze skargi na decyzję lub postanowienie. Tak sprawowana kontrola obejmuje, między innymi, wszelkie czynności materialno–techniczne oraz akty niebędące decyzjami lub też postanowieniami, podejmowane w sformalizowanym postępowaniu podatkowym kończącym się wydaniem decyzji lub postanowienia<sup>27</sup>. W przypadku zaskarżenia decyzji lub postanowienia sąd administracyjny zobligowany jest do badania legalności całego procesu stosowania prawa przez organy administracji skarbowej, co oznacza że winien kontrolować podjęte w danej sprawie czynności materialno–techniczne oraz wszystkie akty, które są nierozzerwalnie związane z danym postępowaniem podatkowym<sup>28</sup>.

## **V. Bezpośrednia kontrola sądowa aktów i czynności, o których mowa w art. 3 § 2 pkt 4 u.p.p.s.a.**

Bezpośrednia kontrola aktów i czynności, o których traktuje art. 3 § 2 pkt 4 u.p.p.s.a., wiąże się – jak już wskazano – z zaskarżeniem tej formy działania organu administracji i uruchomieniem sądowej kontroli w stosunku do tej czynności lub aktu. Bezpośrednia kontrola sądu administracyjnego aktów i czynności podejmowanych w toku kontro-

---

26 M. Masternak, *Kontrola czynności...*, s. 133.

27 *Ibidem*, s. 132.

28 A. Błaś, *W sprawie sądowej kontroli czynności faktycznych podejmowanych przez administrację publiczną*, (w:) *Prawo administracyjne w okresie transformacji ustrojowej*, red. E. Knosala, A. Matan, G. Łaszczyca, Kraków 1999, s. 278.

li podatkowej może budzić poważne wątpliwości, choć z drugiej strony nie można definitywnie jej zakwestionować.

Uwzględniając relacje pomiędzy kontrolą podatkową a postępowaniem podatkowym, można dojść do wniosku, że kontrolowany, do którego odnoszą się czynności oraz akty podejmowane w ramach kontroli podatkowej, może bronić swoich praw w innym postępowaniu (w postępowaniu podatkowym), w którym ustalenia zawarte w protokole kontroli będą mogły być wykorzystane<sup>29</sup>. Takie rozwiązanie wydaje się być logiczne, jest to jednak pozanormatywne ograniczenie kontroli bezpośredniej na rzecz kontroli pośredniej.

W doktrynie trafnie wskazano, iż nadmierne rozszerzanie granic kontroli sąduo-administracyjnej może odbić się na standardzie ochrony zabiegających o nią podmiotów. W opinii W. Chróścielewskiego, Z. Kmiecika oraz J.P. Tarno niekiedy w interesie skarżącego lepiej jest odczekać aż sprawa „dojrzeje” do rozpoznania przez sąd administracyjny, który – w sytuacji bezpośredniej i rzeczywistej ingerencji w sferę praw i wolności jednostki, a z taką sytuacją mamy do czynienia w momencie wydania decyzji podatkowej – będzie mógł zagwarantować realną, a nie przedwczesną czy też pozorną ochronę prawną. Ochrona ta miałaby być realizowana pośrednio, przy okazji rozpatrywania skargi na inne akty lub czynności organów administracji, a więc wtedy, gdy można w pełni ocenić skutki i znaczenie kwestionowanych zachowań<sup>30</sup>.

Nasuwa się jednak pytanie, jak należy postępować, jeżeli sprawa jednak nie „dojrzeje”, czyli właściwy organ nie wszczyna postępowania jurysdykcyjnego, w którym mogą być wykorzystane np. materiały z kontroli podatkowej, w tym protokół kontroli. Nie zostaje zatem otwarta możliwość przeprowadzenia pośredniej sądowej kontroli czynności materialno-technicznych lub też aktów, o których mowa w art. 3 § 2 pkt 4 u.p.p.s.a.

Kwestii tej nie rozwiązuje art. 165b o.p. przewidujący instytucję przedawnienia prawa do wszczęcia postępowania podatkowego po

---

29 Zbieżne w istocie ograniczenie w odniesieniu do zaskarżania wyniku kontroli wskazał NSA w wyroku z dnia 13 lipca 2001 r. (III SA 1584/00), Lex nr 78856.

30 W. Chróścielewski, Z. Kmiecik, J.P. Tarno, *Reforma sądownictwa...*, s. 33–34.

uprzedniej kontroli podatkowej<sup>31</sup>. Ponadto zauważyć należy, że poddanie sądowej kontroli czynności materialno – technicznych oraz aktów o których mowa w art. 3 § 2 pkt 4 u.p.p.s.a. podejmowanych poza postępowaniem jurysdykcyjnym ma charakter bezwarunkowy. Ustawodawca nie ogranicza bowiem poddania kontroli sądu wskazanych form działania administracji publicznej podjętych poza postępowaniem jurysdykcyjnym ze względu na potencjalną możliwość pośredniej ich weryfikacji „przy okazji” kontroli aktu administracyjnego jakim jest decyzja podatkowa. Czy zatem w takiej sytuacji jednostka może być pozbawiona prawa do bezpośredniej sądowej kontroli czynności i aktów podejmowanych w toku kontroli podatkowej?

Z uwagi na treść art. 3 § 2 pkt 4 u.p.p.s.a. w odniesieniu do przesłanek sądowej kontroli nie ma żadnego znaczenia fakt, że protokół kontroli nie nakłada określonych obowiązków, a w szczególności obowiązków o charakterze finansowym. Przesłanką poddania wskazanych w tym przepisie aktów i czynności kontroli sądu jest wyłącznie okoliczność, iż dana czynność organu administracji dotyczy uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa.

## **VI. Pośrednia kontrola sądowa aktów i czynności, o których mowa w art. 3 § 2 pkt 4 u.p.p.s.a.**

Należy podkreślić, iż w zakresie kontroli podatkowej w przepisach Ordynacji podatkowej nie przewidziano w zasadzie instrumentów prawnych umożliwiających weryfikację działań organu podatkowego (kontrolujących). Substytutem takiego instrumentu jest przewidziane w art. 291 § 1 o.p. uprawnienie kontrolowanego do wniesienia w terminie 14 dni od dnia doręczenia protokołu zastrzeżeń lub wyjaśnień ze wskazaniem stosownych wniosków dowodowych. Taki stan rzeczy jest częściowo konsekwencją formalnej odrębności poszczególnych procedur ujętych w Ordynacji podatkowej, w tym kontroli podatkowej i postępowania podatkowego.

---

31 P. Pietrasz, A. Gaśowska, *Kilka uwag na temat art. 165b ordynacji podatkowej*, (w:) R. Dowiegier (red.) *Ordynacja podatkowa. Wokół nowelizacji*, Białystok 2009, s. 225 i n.

Pośrednia kontrola sądu administracyjnego aktów i czynności podejmowanych w toku kontroli podatkowej jest możliwa w sytuacji, gdy materiał dowodowy zebrany w toku kontroli podatkowej zostanie następnie wykorzystany w jurysdykcyjnym postępowaniu podatkowym. Wówczas, po wyczerpaniu środków zaskarżenia, strona może wnieść skargę do sądu administracyjnego, który ma obowiązek dokonać weryfikacji działań administracji skarbowej podjętych nie tylko w ramach jurysdykcyjnego postępowania podatkowego, ale także w postępowaniach niejurysdykcyjnych, czyli w toku czynności sprawdzających oraz w kontroli podatkowej, które dotyczą jednak tej samej sprawy podatkowej.

W tym miejscu należy zwrócić uwagę na treść art. 135 u.p.p.s.a. Otóż zgodnie z tym przepisem sąd stosuje przewidziane ustawą środki w celu usunięcia naruszenia prawa w stosunku do aktów lub czynności wydanych lub podjętych we wszystkich postępowaniach prowadzonych w granicach sprawy, której dotyczy skarga, jeżeli jest to niezbędne dla końcowego jej załatwienia. Przepis ten reguluje zagadnienie „głębokości” orzekania sądu administracyjnego. Wskazuje się, że obowiązkiem sądu administracyjnego jest – przez wydanie orzeczenia – stworzenie takiego stanu, że w obrocie prawnym nie pozostanie żaden akt lub czynność organu administracji publicznej niezgodny z prawem<sup>32</sup>. Sąd został wyposażony w uprawnienie do pozbawienia bytu prawnego wszystkich takich aktów i czynności podejmowanych w granicach danej sprawy i uprawnienie to nie ogranicza się tylko do postanowień i decyzji administracyjnych (podatkowych). W przeciwnym razie sąd pozostawałby bezsilny wobec naruszeń prawa stwierdzonych w toku rozpoznania skargi, zaś po kontroli sądu pozostawałyby w obrocie prawnym czynności i akty niezgodne z prawem<sup>33</sup>. Zastosowanie art. 135 u.p.p.s.a., jak to wskazano w doktrynie, porządkuje stan prawny sprawy i przesądza o działaniach zmierzających do jej załatwienia, zwiększając jednocześnie skuteczność przeprowadzonej kontroli<sup>34</sup>.

---

32 T. Woś (red.), *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 629.

33 *Ibidem*

34 Z. Kmieciak, *Głębokość orzekania w sprawach objętych kognicją sądów administracyjnych*, „Państwo i Prawo” 2007, nr 4, s. 40.



Sprawę administracyjną (podatkową) kształtuje przepis prawa administracyjnego (podatkowego). Zatem czynności i akty podejmowane w toku kontroli podatkowej w zakresie konkretnego podatku za określony okres dotyczą tej samej sprawy podatkowej, do której odnosi się jurysdykcyjne postępowanie podatkowe w przedmiocie określenia zobowiązania w tym samym podatku za ten sam okres. W tym przypadku mamy do czynienia z odrębnymi postępowaniami, a mianowicie: kontrolą podatkową oraz postępowaniem podatkowym, jednakże prowadzonymi w granicach tej samej sprawy podatkowej. Pomiedzy postępowaniem podatkowym a kontrolą podatkową można wskazać na istnienie swoistego układu pionowego<sup>35</sup>. Kontrola podatkowa w pewnym sensie poprzedza bowiem postępowanie podatkowe. Prawidłowość czynności i aktów podejmowanych w toku kontroli podatkowej może mieć znaczenie dla zgodności z prawem decyzji wydanej w toku postępowania podatkowego.

Powszechnie przyjmuje się, że przepis art. 135 u.p.p.s.a. ma zastosowanie w razie uwzględnienia skargi, czyli mówiąc wyraźniej, w przypadku stwierdzenia niezgodności z prawem aktu zaskarżonego<sup>36</sup>. Kolejność ocen jest więc następująca. Najpierw sąd administracyjny stwierdza podstawy do uwzględnienia skargi, czyli określone istotne wady decyzji zaskarżonej (art. 145 u.p.p.s.a.). Wówczas dopiero uzyskuje możliwość wymaganego w art. 135 u.p.p.s.a. sprawdzenia z urzędu, czy dla końcowego załatwienia sprawy jest niezbędne zastosowanie przewidzianych ustawą środków w stosunku do innych aktów lub czynności wydanych (podjętych) w granicach sprawy<sup>37</sup>. W doktrynie wskazano, że niezbędność ta zachodzi, gdy istnieje związek przyczynowy pomiędzy wcześniejszą decyzją, która wchodziła w skład szeroko rozumianej podstawy prawnej zaskarżonej decyzji, a treścią tej ostatniej, gdy również ta podstawowa decyzja obarczona jest istotną wadą praw-

35 Na istnienie pomiędzy równymi postępowaniami administracyjnym układu pionowego wskazują B. Adamiak i J. Borkowski, (w:) *Metodyka pracy sędziego w sprawach administracyjnych*, Warszawa 2009, s. 115 i n.

36 A. Kabat, (w:) B. Dauter, B. Gruszczyński, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 303; W. Chróścielewski, glosa do postanowienia NSA z dnia 7 lipca 2004 r. (Gz 25/04), „Gdańskie Studia Prawnicze – Przegląd Orzecznictwa” 2005, nr 3, s. 11 oraz wyroki NSA z dnia 11 października 2006 r. (I GSK 3177/05), Lex nr 276695 i z dnia 11 stycznia 2007 r. (I OSK 275/06), Lex nr 293171.

37 Zob. wyrok NSA z dnia 20 kwietnia 2010 r. (II OSK 699/09), orzeczenia.nsa.gov.pl

ną.<sup>38</sup> W odniesieniu do aktów i czynności podjętych w sprawie wykazać należy natomiast istnienie relacji pomiędzy tymi formami działania administracji skarbowej w toku kontroli podatkowej a zaskarżoną do sądu administracyjnego decyzją podatkową, z których wynika, że istotnie wpłynęły one na treść rozstrzygnięcia. Wskazuje się również, że wyeliminowanie z obrotu prawnego innych niż zaskarżona decyzja aktów i czynności wchodzi w grę wówczas, gdy bez tego zabiegu załatwienie sprawy byłoby niemożliwe lub co najmniej utrudnione<sup>39</sup>. Jeżeli zatem wadliwość decyzji podatkowej jest następstwem wadliwych ustaleń w zakresie stanu faktycznego, a w konsekwencji wniosków w zakresie oceny prawnej dokonanej przez kontrolujących, utrwalonych następnie w protokole kontroli i przyjętych przez organ podatkowy wydający decyzję podatkową, to wyeliminowanie z obrotu prawnego wskazanego protokołu kontroli uznać należy za niezbędne dla końcowego załatwienia sprawy związanej z kontrolą decyzji podatkowej.

Środki prawne, które ustawa przewiduje w odniesieniu do aktów i czynności, o których mowa w art. 3 § 2 pkt 4 u.p.p.s.a., wskazano w art. 146 u.p.p.s.a. Otóż zgodnie z art. 146 § 1 u.p.p.s.a. sąd, uwzględniając skargę na akt lub czynność, o których mowa w art. 3 § 2 pkt 4, uchyla ten akt lub interpretację albo stwierdza bezskuteczność czynności. Ponadto, na co należy zwrócić uwagę, w tych przypadkach sąd może w wyroku uznać uprawnienie lub obowiązek wynikające z przepisów prawa (art. 146 § 2 u.p.p.s.a.).

Uchylenie aktu jest sankcją wzruszalności odnoszącą się do aktu i wywołuje skutek prawny pozbawienia mocy obowiązującej aktu i zdolności wywoływania skutków prawnych na przyszłość. Zatem wywołane wcześniej skutki prawne pozostają w mocy. Z kolei sankcja bezskuteczności odnosi się do czynności faktycznych. Bezskuteczność czynności faktycznej oznacza, że jej dokonanie od chwili jej wykonania nie wywołało skutku prawnego, a zatem czynność taka nie mogła wy-

---

38 E. Łętowska, glosa do wyroku NSA z dnia 26 lutego 2003 r. (V SA 1131/02), OSP 2003, nr 7–8, poz. 93.

39 Z. Kmiecik, *Głębokość orzekania w sprawach objętych kognicją sądów administracyjnych*, „Państwo i Prawo” 2007, nr 4, s. 39.

wolać następnych skutków prawnych w zakresie sytuacji prawnej jednostki<sup>40</sup>.

Jeżeli natomiast stan faktyczny jest oczywisty, sąd administracyjny uzyskał kompetencję merytoryczną sprowadzającą się do możliwości wydania orzeczenia uznającego uprawnienie lub obowiązek wynikający z przepisów prawa<sup>41</sup>. Sąd w sentencji wyroku może zatem po uchyleniu protokołu kontroli, w którym zakwestionowano rzetelność ksiąg podatkowych, uznać te księgi za rzetelne. Rzetelność księgi podatkowej wiąże się – jak nie patrzeć – z istotnym uprawnieniem podatnika na gruncie postępowania podatkowego, wynikającym z prawnego domniemania autentyczności oraz zgodności z prawdą księgi podatkowej.

Warto zwrócić uwagę na to, że wzruszając protokół kontroli, sąd w takim przypadku eliminuje także ustalenia w zakresie stanu faktycznego w nim wyrażone. Osiągnięcie takiego efektu może być utrudnione jeżeli sąd uchyli wyłącznie decyzje podatkowe, przedstawiając ocenę prawną i wskazania odnośnie do dalszego procedowania przez organy podatkowe. Zgodnie z art. 153 u.p.p.s.a. ocena prawna i wskazania co do dalszego postępowania wyrażone w orzeczeniu sądu wiążą w sprawie ten sąd oraz organ, którego działanie lub bezczynność było przedmiotem zaskarżenia. Zatem organ administracyjny nie jest związany ustaleniami ani też oceną stanu faktycznego sprawy przy jej ponownym rozpoznaniu<sup>42</sup>.

Na organie podatkowym prowadzącym postępowanie po kontroli sądu administracyjnego i po wzruszeniu protokołu kontroli nie spoczywa powinność powrotu do etapu kontroli podatkowej celem wydania i doręczenia kolejnego protokołu kontroli. Sprawa wraca albo na etap postępowania przed organem pierwszej instancji, jeżeli sąd wzruszył decyzję organów obu instancji, albo też przed instancję odwoławczą, jeżeli wyeliminowano tylko decyzję tego organu. W takiej sytuacji organ podatkowy powinien przeprowadzić postępowanie wyjaśniające w ramach postępowania podatkowego. Wyeliminowanie z obrotu prawnego protokołu kontroli nie oznacza eliminacji innych czynności dokonanych

---

40 B. Adamiak, J. Borkowski, *Metodyka pracy sędziego w sprawach administracyjnych*, Warszawa 2009, s. 149.

41 *Ibidem*, s. 149.

42 Wyroki NSA z dnia 4 września 2007 r. (I FSK 1130/06), Lex 384165; z dnia 8 stycznia 2010 r. (II FSK 1245/08), Lex nr 558872; z dnia 3 listopada 2009 r. (I FSK 1170/08), Lex nr 588733.

w toku kontroli podatkowych, takich jak np. przesłuchania, oględziny czy też spis z natury, które udokumentowano w formie odpowiednich protokołów.

Wskazuje się, że ocena niezbędności zastosowania środka prowadzącego do wyeliminowania aktów i czynności podejmowanych w toku kontroli podatkowej należy wyłącznie do sądu administracyjnego. Sąd dokonuje tej oceny w każdej indywidualnej sprawie. Nieskorzystanie z takiego środka przez sąd jest efektem stwierdzenia, że w konkretnej sprawie nie zachodzi owa niezbędność zastosowania wskazanego środka i nie może to być zarzutem skargi kasacyjnej<sup>43</sup>.

## VII. Wnioski

Podsumowując, można dojść do wniosku, iż kontrowersje wzbudza poddanie bezpośredniej kontroli sądu administracyjnego czynności materialno–technicznych oraz aktów podjętych w toku kontroli podatkowej. Możliwość zaskarżenia wskazanych czynności i aktów w sposób bezpośredni z jednej strony może zwiększyć gwarancje procesowe jednostki. Z drugiej zaś strony może zdecydowanie wydłużyć w czasie przebieg postępowania, a ponadto doprowadzić do sytuacji, w której kontrola bezpośrednia tych aktów i czynności może być w pewnym sensie konkurencyjna w odniesieniu do kontroli wydanej w postępowaniu podatkowym decyzji podatkowej, w której wykorzystano ustalenia ujęte w protokole kontroli. W konsekwencji prowadzi to do sytuacji, w której te same akty i czynności materialno–techniczne mogłyby być weryfikowane przez sąd po dwakroć.

Taki stan rzeczy jest w szczególności następstwem skomplikowanej struktury szeroko pojmowanego postępowania podatkowego, na które składa się między innymi kilka rodzajów postępowań w sprawach podatkowych. W ramach tych postępowań organy administracji skarbowej mogą podejmować czynności, które zakwalifikować można jako te, o których mowa w art. 3 § 2 pkt 4 u.p.p.s.a.

---

43 T. Woś (red.), *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 635; odmiennie: J.P. Tarno, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 318.

Jak się wydaje, tylko wyraźnie ustawowe wyłączenie bezpośredniej zaskarżalności konkretnych aktów i czynności podejmowanych w ramach procedur niejurysdykcyjnych może wykluczyć ich bezpośrednią kontrolę przez sąd administracyjny. Z drugiej strony, pozanormatywne względy racjonalności dają podstawę do ograniczenia bezpośredniej kontroli tych aktów i czynności w sytuacji, gdy mogą one być objęte pośrednią kontrolą sądu administracyjnego w związku z wniesieniem skargi na decyzję wydaną w postępowaniu podatkowym poprzedzającym kontrolę podatkową.

Należy pamiętać, że przedmiotu postępowania przed sądem administracyjnym nie można ograniczać wyłącznie do zaskarżenia decyzji podatkowej. Celem całej procedury jest zaspokojenie żądań skarżącego, a więc rozpatrzenie sprawy przez sąd i wydanie stosownego orzeczenia. Spostrzeżenie to należy odnieść na grunt postanowień art. 135 u.p.p.s.a. Ze względu na treść tego przepisu nie można – jak się wydaje – odmówić racji stanowisku, zgodnie z którym, jeżeli jest to tylko niezbędne dla załatwienia sprawy, w tym także poprzez przyśpieszenie postępowania, sąd administracyjny oprócz wyeliminowania z obrotu prawnego zaskarżonej decyzji podatkowej oraz poprzedzającej tę decyzję decyzji organu podatkowego pierwszej instancji, może również uchylić akt administracyjny w postaci protokołu kontroli, w którym organ zakwestionował rzetelność księgi podatkowej. Podkreślenia wymaga to, że w art. 135 u.p.p.s.a. możliwość zastosowania przewidzianych ustawą środków w celu usunięcia naruszenia prawa w stosunku do aktów lub czynności wydanych lub podjętych we wszystkich postępowaniach prowadzonych w granicach sprawy, której dotyczy skarga, ograniczono tylko jedną przesłanką, a mianowicie niezbędnością dla końcowego załatwienia sprawy. W przepisie tym jest mowa ogólnie o aktach i czynnościach wydanych lub podjętych we wszystkich postępowaniach prowadzonych w granicach sprawy, której dotyczy skarga. Ustawodawca zaakcentował, że kontrolą objęto wskazane formy działania zastosowane we wszystkich postępowaniach w granicach sprawy. Nie można mieć jednak wątpliwości, że kontrolą można objąć także wszystkie akty i czynności podjęte we wszystkich postępowaniach prowadzonych w granicach sprawy.

Nie można także tracić z pola widzenia kompetencji merytorycznych sądu administracyjnego, określonych w art. 146 § 2 u.p.s.a. Uchylenie przez sąd administracyjny protokołu kontroli, w którym organ zakwestionował rzetelność księgi podatkowej, umożliwia temu sądowi uznanie w wyroku uprawnienia podatnika wynikającego z przepisu prawa, a mianowicie uprawnienia wynikającego z art. 193 § 1 o.p., związanego z uznaniem księgi podatkowej prowadzonej rzetelnie i w sposób niewadliwy za dowód tego, co wynika z zawartych w niej zapisów.

# KONTROLA REALIZACJI ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH SPRAWOWANA PRZEZ RZECZNIKA PRAW OBYWATELSKICH

BOGUMIŁ PAHL

## I. Uwagi ogólne

W procedurach związanych z realizacją zobowiązań podatkowych, tj. postępowaniu podatkowym, kontroli podatkowej, czynnościach sprawdzających oraz kontroli skarbowej obok strony (kontrolowanego) mogą uczestniczyć także inne podmioty. Ich związek ze sprawą podatkową nie opiera się jednak na przepisach materialnego prawa podatkowego, lecz ma wyłącznie charakter *stricte* procesowy. Podmiotami biorącymi udział w poszczególnych procedurach podatkowych mogą być m. in.: świadkowie, tłumacze, biegli, Policja, Straż Graniczna, straż miejska (gminna), Żandarmeria Wojskowa, prokurator, Rzecznik Praw Obywatelskich (dalej powoływany jako RPO) i organizacja społeczna. Rola tych podmiotów na etapie wykonywania zobowiązań podatkowych różni się istotnie.

Zadaniem Policji, Straży Granicznej, straży miejskiej, Żandarmerii Wojskowej jest ułatwienie wykonywania organom podatkowym i organom kontroli skarbowej poszczególnych czynności procesowych<sup>1</sup>. Świadkowie, tłumacze, biegli są kategorią uczestników, których udział ma przyczynić się do wyjaśnienia okoliczności faktycznych sprawy, tj. przede wszystkim dostarczyć informacji relewantnych dla treści przy-

---

1 Zgodnie z art. 286a § 1 o.p. kontrolujący może w razie uzasadnionej potrzeby wezwać, w pilnych przypadkach także ustnie, pomocy organu policji, Straży Granicznej lub straży miejskiej (gminnej), jeżeli natrafi opór uniemożliwiający lub utrudniający przeprowadzenie czynności kontrolnych, albo zwrócić się o ich asystę, gdy zachodzi uzasadnione przypuszczenie, że taki opór natrafi. Jeżeli opór stawia żołnierz czynnej służby wojskowej, kontrolujący wzywa do pomocy właściwy organ wojskowy, chyba że zwłoka grozi udaremnieniem czynności kontrolnych, a na miejscu nie ma organu wojskowego.

szłej decyzji administracyjnej<sup>2</sup>. Natomiast prokurator, RPO i organizacja społeczna to kategorie uczestników postępowania, których zadaniem jest kontrola realizacji zobowiązań podatkowych. Udział tych podmiotów ma zapewnić prawidłowe przeprowadzenie poszczególnych procedur, przy czym przesłanki uczestnictwa każdego z tych podmiotów są odmienne. Każdemu z nich na etapie realizacji zobowiązań podatkowych przyświecają więc określone wartości.

Współuczestnictwo prokuratora podyktowane jest ochroną praworządności<sup>3</sup>. Rola organizacji społecznej sprowadza się do ochrony interesów określonej grupy społecznej<sup>4</sup>. W przypadku RPO przesłanką jego „aktywności” w realizacji zobowiązań podatkowych jest ochrona praw i wolności człowieka i obywatela. Należy przy tym zauważyć, że pozycja ustrojowa RPO określona została w Rozdziale IX Konstytucji RP – jest on jednym z organów kontroli państwowej i ochrony prawa, a dokładniej – stoi na straży wolności i praw człowieka i obywatela określonych zarówno w ustawie zasadniczej, jak i innych aktach normatywnych (art. 208 Konstytucji). To kluczowe – dla określenia podmiotowego i przedmiotowego zakresu działania RPO – postanowienie koresponduje z treścią art. 80 Konstytucji przyznającego każdemu prawo wystąpienia do RPO z wnioskiem o pomoc w ochronie swoich wolności lub praw naruszonych przez organy władzy publicznej<sup>5</sup>. Tak więc istotą działalności RPO jest ochrona wolności i praw człowieka i obywatela gwarantowanych przez przepisy prawa – czuwa on nad prawidłowością postępowania administracji publicznej wobec obywateli<sup>6</sup>. Jest on w swojej działalności niezawisły, niezależny od innych organów państwowych i odpowiada jedynie przed sejmem. Zakres ochrony wolności i praw realizowany przez RPO rozciąga się zatem na wszelkie przejawy działalności organów władzy publicznej, w tym również organów podatkowych.

---

2 Zob. A. Skóra, *Współuczestnictwo w postępowaniu administracyjnym*, Warszawa 2009, s. 54.

3 Art. 2 ustawy z dnia 20 czerwca 1985 r. o prokuraturze (tekst jedn.: Dz.U. z 2008 r. Nr 7, poz. 39 ze zm.).

4 Organizacja społeczna nie może uczestniczyć w kontroli podatkowej.

5 J. Buczkowski (red.), Ł. Buczkowski, K. Eckhardt, *Prawo konstytucyjne RP (instytucje wybrane)*, Przemysł 2008, s. 415.

6 L. Garlicki, *Polskie prawo konstytucyjne. Zarys wykładu*, Warszawa 2008, s. 387.



Zasadniczym celem niniejszego opracowania jest przedstawienie kontroli realizacji zobowiązań podatkowych sprawowanej przez RPO i związanych z tym uprawnień przyznanych mu przez ustawodawcę. Podjęcie tej tematyki wydaje się konieczne, biorąc pod uwagę to, że regulacje prawne w tym zakresie są mało czytelne (nieprzejrzyste). Dodatkowo podkreślić należy, że problematyka ta nie cieszy się także zbyt dużym zainteresowaniem w literaturze przedmiotu<sup>7</sup>, co jest dodatkowym argumentem przemawiającym za koniecznością jej podjęcia.

## **II. Zakres uprawnień Rzecznika Praw Obywatelskich w postępowaniu podatkowym**

### **1. Podstawy prawne i przesłanki udziału RPO w postępowaniu podatkowym**

Pod pojęciem postępowania podatkowego należy rozumieć regulowany przepisami prawa całokształt czynności podejmowanych przez organy podatkowe, podatników i innych uczestników postępowania w celu ustalenia istnienia obowiązku podatkowego i konkretyzacji zobowiązania podatkowego bądź też rozstrzygnięcia innych kwestii związanych z wymiarem i poborem podatków<sup>8</sup>. Jego istotą jest ustalenie istnienia i zakresu roszczeń pieniężnych państwa oraz samorządu terytorialnego w stosunku do podmiotów, które znajdują się w sytuacji określonej przez prawo podatkowe<sup>9</sup>. Postępowanie to uregulowane jest w Dziale IV Ordynacji podatkowej. W literaturze prawniczej wskazuje się, że postępowanie podatkowe nie obejmuje wszystkich działań organów podatkowych oraz podmiotów zobowiązań podatkowych, mających na celu realizację zobowiązań podatkowych, lecz tylko takie

7    Niniejszy artykuł powstał w związku z badaniami naukowymi prowadzonymi w ramach grantu nr N N110 208240 – Współuczestnicy w procedurach podatkowych, realizowanego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego w Olsztynie.

8    B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zarys wykładu*, Toruń 1995, s. 153.

9    A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2010, s. 435. Postępowanie podatkowe definiowane jest również jako uregulowany przez prawo zorganizowany ciąg czynności organów administracji i uczestników postępowania, które zmierzają do rozstrzygnięcia sprawy podatkowej – zob. R. Mastalski, *Istota i charakter prawny postępowania podatkowego prowadzonego wobec organizacji gospodarczych*, Wrocław 1980, s. 3.

czynności organów podatkowych, które ukierunkowane są na wydanie aktu administracyjnego<sup>10</sup>.

W postępowaniu podatkowym można wyróżnić dwa zasadnicze podmioty – organ podatkowy oraz stronę tegoż postępowania. Tą ostatnią jest, w myśl art. 133 o.p., podatnik, płatnik, inkasent lub ich następca prawny, a także osoby trzecie, które z uwagi na swój interes prawny żądają czynności organu podatkowego, do której czynność organu podatkowego się odnosi lub której interesu prawnego działanie organu podatkowego dotyczy. Ponadto stroną w postępowaniu podatkowym może być również inna osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego przed powstaniem obowiązku podatkowego ciążą na niej szczególnie obowiązki lub zamierza skorzystać z uprawnień wynikających z tego prawa.

Obok strony postępowania podatkowego mogą brać w nim również udział podmioty na prawach strony, takie jak: organizacja społeczna, prokurator oraz RPO. Różnica między stroną postępowania a podmiotem na prawach strony sprowadza się do tego, że druga z tych kategorii (podmiot na prawach strony) nie jest materialnoprawnie związany ze sprawą podatkową. Jego udział ma jedynie „procesowy” charakter w sprawie dotyczącej innej osoby, a tym samym nie opiera swojego uczestnictwa na interesie prawnym<sup>11</sup>. Podmiot na prawach strony nie jest więc zainteresowany rozstrzygnięciem merytorycznym. Jego współuczestnictwo podyktowane jest innymi wartościami. W przypadku RPO przesłanką jego udziału jest ochrona praw i wolności człowieka i obywatela. Ograniczenie aktywności RPO w postępowaniu podatkowym wyłącznie do sfery ochrony wolności i praw w istotny sposób odróżnia RPO od organów prokuratury<sup>12</sup>. Jednocześnie zauważyć należy, że biorąc pod uwagę aspekt podmiotowy, działalność RPO obejmuje ochronę praw i wolności zarówno obywateli, jak i bezpaństwowców oraz cudzoziemców. Dyskusyjne jest natomiast obejmowanie zakresem działalności RPO takich podmiotów, jak osoby prawne, samorzą-

---

10 M. Masternak, *Rodzaje postępowania w sprawach podatkowych*, (w:) *Księga pamiątkowa ku czci docenta Eligiusza Drgasa*, Toruń 1998, s. 103.

11 R. Kędziora, *Ogólne postępowanie administracyjne*, Warszawa 2008, s. 77.

12 S. Trociuk, *Ustawa o Rzeczniku Praw Obywatelskich. Komentarz*, Warszawa 2005, s. 12.

dy zawodowe czy też jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej. Część przedstawicieli nauki wyraża pogląd, że kontrola RPO ma wyraźnie charakter „proobywatelski”, z tych też powodów jego działalność nie obejmuje innych podmiotów niż osoby fizyczne.<sup>13</sup> Pierwszym obowiązkiem RPO jest bowiem pomoc w realizacji praw i wolności jednostki<sup>14</sup>. Stanowisko to nie ma jednak pełnego poparcia. Wyrażany jest, słuszny zresztą, pogląd, w myśl którego zakres podmiotowy ochrony sprawowanej przez RPO obejmuje, obok osób fizycznych, także osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej. Art. 9 ustawy o Rzeczniku Praw Obywatelskich stanowi bowiem, że RPO podejmuje czynności m.in. na wniosek obywateli i ich organizacji. Wprawdzie wnioskodawca będący organizacją obywateli nie musi występować w swoim interesie, lecz w interesie ogólnym albo innych osób, ale przepis nie zabrania mu występować także we własnym imieniu. Do RPO zwracają się o ochronę organy samorządu terytorialnego, zawodowego, gospodarczego, stowarzyszeń, fundacji itp.<sup>15</sup>

Głównym zadaniem RPO w postępowaniu podatkowym jest ustalenie, czy w następstwie działań i zaniechań organów podatkowych nastąpiło nie tylko naruszenie prawa, ale również zasad współżycia i sprawiedliwości społecznej (art. 1 ust. 3 u.r.p.o.). Podstawową jego funkcją wydaje się jednak być przede wszystkim ochrona zasady legalizmu – przestrzegania prawa<sup>16</sup>. RPO jest zatem kontrolerem (strażnikiem) sprawdzającym, czy w procesie stosowania prawa nie nastąpiło jego naruszenie. Ochrona zasad współżycia społecznego i zasad sprawiedliwości społecznej mają charakter korygujący w stosunku do zasady legalizmu. Odwołanie się przez RPO do tych zasad jest możliwe w celu przeciwdziałania arbitralności ze strony organów administracji publicznej, w tym również organów podatkowych. Wskazane zasady powinny być ujmowane od strony negatywnej, a więc jako obowiązek RPO działania na rzecz usuwania niesprawiedliwości oraz nadużyć prawa wystę-

13 A. Filipowicz, *Rzecznik Praw Obywatelskich a administracja*, „Państwo i Prawo” 1998, nr 1, s. 21.

14 J. Łętowski, *Administracja, prawo, orzecznictwo sądowe*, Warszawa 1985, s. 85 i n.

15 J. Świątkiewicz, *Rzecznik Praw Obywatelskich w polskim systemie prawnym*, Warszawa 2001, s. 55–56.

16 J. Świeca, *Ustawa o Rzeczniku Praw Obywatelskich. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 94.

pujących w działaniach lub zaniechaniach organów podatkowych, które zobowiązane są także do przestrzegania praw i wolności<sup>17</sup>.

W postępowaniu podatkowym obowiązek przestrzegania prawa ciąży w pełni na organach podatkowych<sup>18</sup> (art. 120 o.p.). Rola RPO sprowadza się zatem do ewentualnej interwencji w sytuacji, gdy – wskutek działania lub zaniechania organu podatkowego – zostaną naruszone prawa człowieka i obywatela. Przepisy normujące postępowanie podatkowe gwarantują stronom tego postępowania szereg praw. Wynikają one przede wszystkim z zasad ogólnych postępowania podatkowego, które następnie są uszczegółowiane w poszczególnych przepisach o.p. Jako przykład podstawowych praw strony można wskazać: prawo do informacji i wyjaśnień; prawo do czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym, prawo do rozstrzygnięcia sprawy podatkowej w dwóch instancjach; prawo do szybkiego załatwienia sprawy.

Przepisy o.p. dotyczące strony postępowania (rozdział 3 działu IV) zawierają jedynie pojęcie strony oraz wskazują, iż na prawach strony może występować organizacja społeczna. Brak jest natomiast jakiegokolwiek regulacji, która stanowiłaby podstawę prawną uczestnictwa RPO w postępowaniu podatkowym. Na jakiej więc podstawie RPO może uczestniczyć w tej procedurze prawnej?

Podstaw prawnych udziału RPO w postępowaniu podatkowym należy poszukiwać w samej u.r.p.o. Z art. 14 pkt. 6 tego aktu wynika, że po zbadaniu sprawy Rzecznik może zwrócić się o wszczęcie postępowania administracyjnego, wnosić skargi do sądu administracyjnego, a także uczestniczyć w tych postępowaniach – na prawach przysługujących prokuratorowi. Należy jednak zauważyć, że w powołanym przepisie jest mowa o udziale RPO w postępowaniu administracyjnym, a nie podatkowym. Są to dwa odrębne postępowania. Niemniej jednak, skoro RPO został wyposażony w takie same uprawnienia w postępowaniu administracyjnym co prokurator, to podstaw jego udziału w tym postępowaniu należy poszukiwać w regulacjach Kodeksu postępowania administracyjnego. W art. 3 § 1 pkt 2 tego aktu stwierdzono, że przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego nie stosuje się do spraw ure-

---

17 S. Trociuk, *Ustawa o Rzeczniku...*, s. 15.

18 C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Ustawa Ordynacja podatkowa – komentarz*, Warszawa 2004, s. 359.

gulowanych w ustawie Ordynacja podatkowa, z wyjątkiem przepisów działów IV, V i VIII<sup>19</sup>. Dział IV k.p.a. normuje zasady udziału prokuratora w ogólnym postępowaniu administracyjnym. Przepisy regulujące zakres uprawnień przyznanych prokuratorowi w postępowaniu administracyjnym należy odpowiednio stosować na gruncie o.p. W postępowaniu podatkowym prokuratorowi przysługują zatem identyczne prawa jak w postępowaniu administracyjnym.

Z powyższego wynika, że przepisy dotyczące udziału prokuratora w postępowaniu administracyjnym, jak i podatkowym stosuje się odpowiednio do udziału RPO. Tak więc podstawą prawną współuczestnictwa RPO w postępowaniu podatkowym są regulacje art. 14 pkt 6 u.r.p.o. w związku z art. 182–189 k.p.a.

## 2. Postępowanie wyjaśniające

Z literalnego brzmienia art. 14 pkt 6 wynika, że RPO jest uprawniony, na tych samych zasadach co prokurator, do udziału w postępowaniu administracyjnym (zarówno ogólnym, jak i szczególnym – podatkowym) po wcześniejszym zbadaniu sprawy. Przepis ten wskazuje zatem, że RPO zanim podejmie decyzję o wyborze środka prawnego (i czy w ogóle włączyć się do sprawy podatkowej), przeprowadza postępowanie wyjaśniające. RPO podejmuje czynności przewidziane w ustawie, jeżeli powźmie wiadomość wskazującą na naruszenie wolności i praw człowieka i obywatela. Podjęcie tych czynności następuje:

- na wniosek obywateli lub ich organizacji,
- na wniosek organów samorządów,
- na wniosek Rzecznika Praw Dziecka,
- z własnej inicjatywy.

---

19 W doktrynie podkreśla się, że przepisu art. 3 § 1 pkt 2 k.p.a. nie można rozpatrywać w oderwaniu od dotychczasowej regulacji prawnej zawartej w przepisach k.p.a. Jeżeli więc określone regulacje proceduralne były w k.p.a. i obowiązywały w odniesieniu do spraw zobowiązań podatkowych, to zostały zastąpione nowymi tylko w przypadku unormowania ich w o.p.; w braku unormowania tych kwestii w o.p. należy nadal stosować przepisy k.p.a., ażeby zapewnić kompletność regulacji prawnej – zob. J. Borkowski, Postępowanie administracyjne ogólne i szczególne, (w:) Księga pamiątkowa profesora Eugeniusza Ochendowskiego, Toruń 1999, s. 73.

Formalne wymagania stawiane wnioskowi inicjującemu postępowanie sprowadzone są do minimum<sup>20</sup>. Wniosek taki jest bowiem wolny od opłat, nie wymaga zachowania szczególnej formy. Powinien tylko zawierać oznaczenie wnioskodawcy oraz osoby, której wolności i praw sprawa dotyczy, a także określać przedmiot sprawy (art. 10 u.r.p.o.). Podkreślić jednocześnie należy, że prawo wystąpienia do RPO z wnioskiem o pomoc w ochronie swoich praw i wolności naruszonych przez organy administracji publicznej, w tym organy podatkowe, jest jednym z podstawowych środków ochrony wolności i praw przysługujących, w myśl art. 80 Konstytucji RP, każdemu człowiekowi. Dodać trzeba, że przepisy prawa nie wymagają od skarżącego, aby przed zwróceniem się do RPO wyczerpał wszystkie przysługujące mu środki prawne<sup>21</sup>.

Regułą jest, że RPO podejmuje działania na wniosek obywateli (podatników). Po zapoznaniu się z każdym skierowanym do niego wnioskiem może podjąć sprawę, poprzestać na wskazaniu wnioskodawcy przysługujących mu środków działania, przekazać sprawę według właściwości bądź też sprawę nie podjąć. O podjętych czynnościach powinien jednak zawiadomić wnioskodawcę i osobę, której sprawa dotyczy (art. 11 u.r.p.o.).

Jeżeli po zapoznaniu się z wnioskiem zdecyduje się podjąć sprawę podatkową (zasada swobody RPO w podejmowaniu spraw), musi wszcząć kroki umożliwiające stwierdzenie, czy w danym przypadku nastąpiło istotne naruszenie wolności i praw człowieka i obywatela. Wszelkie działania podejmowane w tym celu w tzw. postępowaniu wyjaśniającym RPO może prowadzić samodzielnie albo z udziałem innych właściwych organów nadzoru, prokuratury<sup>22</sup>. Wydaje się jednak, że w zakresie spraw podatkowych czynności podejmowane przez RPO mają w większości przypadków charakter samodzielny, tj. bez udziału innych podmiotów. Wynika to ze specyfiki postępowania podatkowego, gdzie „gospodarzem” jest wyłącznie organ podatkowy. Rozstrzygnięcia organu podatkowego mogą być weryfikowane przez inne organy (wyższego stopnia) dopiero w wyniku kontroli instancyjnej. Bez wąt-

---

20 P. Sarnecki (red.), *Prawo konstytucyjne Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2008, s. 466.

21 I. Malinowska, *Rzecznik Praw Obywatelskich w systemie ochrony praw i wolności w Polsce*, Warszawa 2007, s. 161.

22 Z. Witkowski (red.), *Prawo konstytucyjne*, Toruń 2009, s. 614.

pienia RPO zwróci się do organów prokuratury w sytuacji, gdy wskutek otrzymanego zawiadomienia zachodzi prawdopodobieństwo popełnienia przestępstwa przez pracownika organu podatkowego.

Organ podatkowy, do którego zwróci się RPO, ma obowiązek z nim współdziałać i udzielać mu pomocy, w szczególności poprzez: zapewnienie dostępu do akt i dokumentów; udzielać Rzecznikowi żądanych przez niego informacji i wyjaśnień; udzielać wyjaśnień dotyczących podstawy faktycznej i prawnej swoich rozstrzygnięć; ustosunkowywać się do ogólnych ocen, uwag i opinii. RPO, żądając dokonania ww. czynności, może określić termin, w jakim powinny być one dokonane.

Po zakończeniu przez RPO postępowania wyjaśniającego, gdy stwierdzi on, że faktycznie nastąpiło naruszenie praw lub wolności obywatela, może wystąpić do organu podatkowego ze wskazaniem kierunków działania tego organu. We wniosku może być zawarta sugestia co do sposobu, w jaki sprawa winna być załatwiona poprawnie albo też może zawierać opinię Rzecznika o sprawie. Sugestie te i opinie nie wiążą organu podatkowego. Mogą być jednak podstawą do wszczęcia postępowania dyscyplinarnego albo zastosowania sankcji służbowych wobec pracownika winnego zaniedbań czy błędów. U.r.p.o. nakazuje, by organ podatkowy, do którego Rzecznik skierował wystąpienie, bez zbędnej zwłoki, nie później jednak niż w ciągu 30 dni, poinformował go o swoim stanowisku lub o podjętych działaniach.

RPO poza ww. czynnościami może skorzystać z uprawnień podobnych do tych, które k.p.a. gwarantuje prokuratorowi. Ustawodawca wyposażył go w możliwość skorzystania z następujących środków prawnych:

- żądanie wszczęcia postępowania podatkowego,
- prawo udziału w każdym stadium postępowania,
- prawo wniesienia sprzeciwu od decyzji ostatecznej, jeżeli przepisy o.p. lub przepisy szczególne przewidują wznowienie postępowania, stwierdzenie nieważności decyzji albo jej uchylenie lub zmianę.

Warto podkreślić, że podobnie jak w przypadku prokuratora, RPO cechuje samodzielność procesowa. Oznacza to, że sam decyduje w jakiej formie ma wykazać swoją aktywność.

### 3. Wszczęcie postępowania podatkowego z inicjatywy RPO

Uprawnienie RPO do żądania wszczęcia postępowania podatkowego wynika z art. 182 k.p.a. Zgodnie z tym przepisem RPO ma prawo zwrócenia się do właściwego organu administracji publicznej o wszczęcie postępowania w celu usunięcia stanu niezgodnego z prawem. Żądanie wszczęcia postępowania wniesione przez RPO, podobnie zresztą jak w przypadku prokuratora, jest dla organu podatkowego wiążące. O ile jednak prokurator opiera swoje żądanie na przesłance „usunięcia stanu niezgodnego z prawem”, to legitymacja RPO do działania w tym zakresie oparta jest na przesłance „naruszenia praw i wolności” i konieczności usunięcia dostrzeżonego naruszenia<sup>23</sup>. Określenie to wskazuje, że RPO nie może wystąpić z takim żądaniem z przyczyn celowościowych, a jedynie w przypadku bezczynności organu podatkowego niezgodnej z prawem<sup>24</sup>. Będzie więc tutaj chodziło przede wszystkim o przypadki, w których postępowanie podatkowe może być wszczęte z urzędu.

Uczestnictwo RPO na prawach strony oznacza, że przysługują mu wszelkie (i wyłącznie) prawa procesowe strony postępowania.<sup>25</sup> Trudno w związku z tym przyjąć, że jest on w ramach tego postępowania traktowany na zasadach analogicznych jak strona, a nie jest władny do samodzielnego wszczęcia postępowania poprzez złożenie stosownego wniosku. Przemawia to za przyjęciem stanowiska, zgodnie z którym datą wszczęcia postępowania podatkowego na żądanie RPO jest dzień doręczenia żądania organowi podatkowemu, a w przypadku, gdy żądanie zostało skierowane za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej – dzień otrzymania żądania przez organ podatkowy lub

23 S. Trociuk, *Ustawa o Rzeczniku...*, s. 73.

24 B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2004, s. 776.

25 R. Kędzióra, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2005, s. 454.



przez jednostkę informatyczną obsługi administracji podatkowej (art. 165 § 3 i 3a o.p.)<sup>26</sup>.

Przepisy k.p.a. dotyczące wniosku prokuratora (a tym samym i RPO) żądania wszczęcia postępowania podatkowego nie wskazują formy, w jakiej powinno być to dokonane. Wydaje się, że wniosek taki może być złożony na piśmie, ale również ustnie do protokołu. Ponadto przepisy umożliwiają wniesienie przedmiotowego wniosku za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Przedmiotowy wniosek powinien odpowiadać wszystkim wymogom formalnym pisma w postępowaniu podatkowym. Obok danych wnioskodawcy (RPO) powinien również zawierać podstawę prawną skierowanego żądania (art. 182 k.p.a.) i jego podpis. RPO powinien również wskazać sprawę, w której żąda wszczęcia postępowania, strony tego postępowania oraz przepis prawa materialnego mogącego mieć zastosowanie. W miarę możliwości należy podać szerszy kontekst uzyskanych informacji o naruszeniu prawa, aby organowi administracji (organowi podatkowemu) ułatwić prowadzenie postępowania.

W doktrynie słusznie podkreśla się, że z brzmienia art. 182 k.p.a. nie wynika, ażeby prokurator, a także RPO musiał obowiązkowo brać udział w postępowaniu wszczętym na jego żądanie. Sam bowiem ustala zakres czynności niezbędnych do strzeżenia praw i wolności człowieka i obywatela. Może on ograniczyć swe czynności tylko do żądania wszczęcia postępowania, a może też następnie brać w nim udział. W żądaniu RPO może to być sprecyzowane albo pozostawione jako kwestia otwarta i wtedy organ administracji będzie obowiązany do zawiadamiania go o każdej czynności procesowej oraz do doręczania mu odpisów postanowień i decyzji wydanych w sprawie<sup>27</sup>.

---

26 Podobne stanowisko prezentują H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury podatkowe*, Warszawa 2006, s. 706.

27 B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania...*, s. 778.

#### 4. Włączenie się RPO do toczącego się postępowania podatkowego

RPO, podobnie jak prokurator, ma prawo udziału w każdym stadium postępowania. Podkreślić jednak należy, że jako uczestnik na prawach strony ma wyłącznie prawa o charakterze procesowym. W szczególności ma prawo zgłaszania różnego rodzaju wniosków w toku postępowania, może brać udział w postępowaniu dowodowym, składać wnioski dowodowe, może wnosić zażalenia na postanowienia itp. Nie może natomiast rozporządzać prawami materialnymi ani ich nabywać w toku czy w wyniku postępowania, ponieważ bierze udział w sprawie dotyczącej innej osoby. RPO nie będzie adresatem decyzji załatwiającej sprawę, lecz będzie mu ona tylko doręczona do wiadomości w celu umożliwienia korzystania z uprawnień procesowych<sup>28</sup>. Mając prawa strony, Rzecznik nie jest związany z żadną ze stron, dokonuje on w pełni samodzielnie wszystkich czynności procesowych, realizując własne zadania pod kątem ochrony praw i wolności człowieka i obywatela.

Skoro RPO jest podmiotem na prawach strony, to organ podatkowy ma w stosunku do niego takie same obowiązki, które realizuje w stosunku do stron postępowania. Muszą mu być zatem doręczane wszystkie zapadłe w sprawie rozstrzygnięcia, gdyż w przypadku zaniechania tego obowiązku tego rodzaju okoliczność może stanowić przesłankę wznowienia postępowania<sup>29</sup>.

Organ podatkowy może powiadomić RPO o wszczęciu postępowania oraz o toczącym się postępowaniu. Zależy to jednak od jego uznania. Wydaje się, że organ powinien zawiadomić RPO o toczącym się postępowaniu, jeżeli zostało ono wszczęte w celu weryfikacji decyzji wydanej w postępowaniu, w którym brał wcześniej udział.

RPO uprawniony jest do zgłoszenia swojego wstąpienia do toczącego się postępowania podatkowego zarówno przed organem pierwszej instancji, jak i drugiej instancji. Powinien on zgłosić swój udział w toczącym się postępowaniu poprzez wniesienie podania w trybie art. 168 o.p., zawierającego oświadczenie o skorzystaniu z przysługującego mu uprawnienia. Część przedstawicieli doktryny podkreśla, że nie moż-

28 Zob. uchwałę NSA z dnia 29 maja 2000 r. (FPS 1/00), ONSA 2000, nr 4, poz. 138.

29 Wyrok WSA z dnia 22 czerwca 2004 r. (I SA 2719/02), LEX nr 160599.

na przyjąć, że zgłoszenie udziału może nastąpić w sposób dorozumiany<sup>30</sup>. Oświadczenie RPO o udziale w toczącym się postępowaniu jest dla organu podatkowego wiążące. Od tej chwili jest z mocy prawa jego uczestnikiem, któremu przysługują wszelkie prawa strony.

Udział prokuratora ma zapewnić „aby postępowanie i rozstrzygnięcie było zgodne z prawem”. Podobnie jest w przypadku udziału RPO. Jeżeli bowiem postępowanie i rozstrzygnięcie sprawy będzie zgodne z prawem, to tym samym nie dojdzie do naruszenia wolności i praw człowieka i obywatela. Podkreślić przy tym należy, że obowiązek przestrzegania prawa w postępowaniu podatkowym spoczywa na organie podatkowym. RPO musi więc podjąć wszelkie działania ukierunkowane na wykonanie obowiązku przez organ podatkowy.

RPO ma prawo udziału w każdym stadium postępowania. Może więc według swego uznania (i oczywiście stosownie do okoliczności sprawy) uczestniczyć już w postępowaniu przed organem I instancji (od chwili wszczęcia postępowania lub też później), czy też w postępowaniu odwoławczym lub jego fragmencie. Niektórzy przedstawiciele nauki prawa podatkowego uważają, iż skoro stosownie do treści art. 188 k.p.a. prokuratorowi (a także RPO), który bierze udział w postępowaniu w przypadkach określonych w art. 182–184, służą prawa strony, to możliwość jego udziału w postępowaniu odwoławczym uzależniona jest od tego, czy brał on udział w postępowaniu przed organem I instancji<sup>31</sup>. Nie można jednak zgodzić się z tym poglądem. Ustawodawca nie ogranicza bowiem prawa RPO włączenia się do postępowania toczącego się tylko w I instancji. Jeżeli RPO pozyska informację o naruszeniu podstawowych praw i wolności człowieka i obywatela, a sprawa podatkowa jest na etapie postępowania przed organem odwoławczym, to nie ma prawnych przeszkód do włączenia się do tego postępowania.

Udziałowi RPO w postępowaniu podatkowym nie stoi na przeszkodzie uznaniowy charakter sprawy administracyjnej. Postępowania

---

30 G. Łaszczyca, Cz. Martysz, A. Matan, *Kodeks postępowania administracyjnego*, t. II – komentarz do art. 104–269, Kraków 2005, s. 486.

31 H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury...*, *op. cit.*, s. 706. W jednym z wyroków skład orzekający stwierdził, że prokurator, który nie brał udziału w postępowaniu, może na podstawie art. 183 § 1 i art. 188 w związku z art. 129 § 2 k.p.a. wnieść odwołanie od decyzji nieostatecznej organu pierwszej instancji – zob. wyrok NSA z dnia 29 września 2005 r. (II OSK 34/05), ONSAiWSA 2006, nr 3, s. 113.

nie w sprawie opartej na uznaniu administracyjnym i jej rozstrzygnięcie także realizują przepisy prawa<sup>32</sup>. RPO nie może oczywiście żądać wszczęcia postępowania w takiej sprawie, ale może wziąć w niej udział<sup>33</sup>.

## 5. Czy RPO może złożyć sprzeciw?

Przepisy k.p.a. wyposażyły prokuratora w możliwości kwestionowania decyzji ostatecznych. „Narzędziem”, za pomocą którego to realizuje, jest sprzeciw. Jest on podstawową formą wykonywania prokuratorowskiej kontroli przestrzegania prawa przez administrację. Sprzeciw nie stanowi jednak samodzielnego środka zaskarżenia ostatecznych decyzji administracyjnych, lecz stanowi wspólne określenie kilku różnych środków prawnych. W doktrynie wskazuje się, że słowo „sprzeciw” służy podkreśleniu imperatywnego charakteru zaskarżania decyzji przez prokuratora<sup>34</sup>.

Pewne wątpliwości wzbudza jednak sama możliwość złożenia sprzeciwu od decyzji ostatecznej przez RPO. W literaturze przedmiotu wyrażane są poglądy, że RPO nie przysługuje prawo wniesienia sprzeciwu, który na gruncie procedury administracyjnej przysługuje tylko prokuratorowi<sup>35</sup>. Odmienne stanowisko prezentuje S. Trociuk, w ocenie którego RPO może wnieść sprzeciw od decyzji ostatecznej<sup>36</sup>. Zgodzić się należy z tym ostatnim poglądem. Skoro bowiem RPO uczestniczy w postępowaniu administracyjnym na prawach przysługujących prokuratorowi, to przysługują mu identyczne uprawnienia. Wskazane wątpliwości wynikają z literalnego brzmienia art. 14 pkt. 6 u.r.p.o., w którym stwierdzono, że „RPO uczestniczy w tych postępowaniach (m. in. administracyjnym i podatkowym) – na prawach przysługujących prokuratorowi”. Sprzeciw zaś dotyczy możliwości kwestionowania decyzji

32 G. Łaszczyca, Cz. Martysz, A. Matan, *Kodeks postępowania...*, op. cit., s. 485.

33 Zdaniem niektórych przedstawicieli doktryny cel udziału prokuratora w postępowaniu administracyjnym wyklucza jego działanie w sytuacjach, gdy sposób rozstrzygnięcia sprowadza się tylko do wyboru rozstrzygnięcia najbardziej celowego z punktu widzenia zadań realizowanych przez organ administracji – zob. H. Starczewski, *Rola prokuratora w postępowaniu administracyjnym*, „Państwo i Prawo” 1980, nr 7, s. 34.

34 B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania...*, op. cit., s. 782.

35 W. Czerwiński, *Udział prokuratora w postępowaniu administracyjnym*, Toruń 2009, s. 147.

36 S. Trociuk, *Ustawa o Rzeczniku...*, op. cit., s. 75.

ostatecznych, a więc ma miejsce po zakończeniu postępowania podatkowego. Niemniej jednak nie można, ustalając zakres uprawnień RPO w postępowaniu podatkowym, ograniczać się wyłącznie do literalnego brzmienia powołanego przepisu. Trzymanie się wyłącznie wykładni językowej nie pozwoliłoby RPO także żądać wszczęcia postępowania podatkowego, gdyż żądanie takie składane jest przed tym postępowaniem (jeszcze się ono nie toczy). W efekcie RPO mógłby tylko włączyć się do prowadzonego już postępowania. Niewątpliwie taka interpretacja jest nieracjonalna, a wręcz kłóci się z istotą art. 14 pkt. 6 u.r.p.o. Przyznanie RPO takich samych uprawnień jak prokuratorowi ma na celu realizację funkcji, do której został powołany – ochrona praw i wolności człowieka i obywatela. Bez wskazanych uprawnień nie mógłby realizować tego zadania. Tym samym, jeżeli w przepisie jest mowa o tym, że RPO uczestniczy w postępowaniu administracyjnym (w tym również podatkowym) na prawach przysługujących prokuratorowi, to przysługują mu identyczne uprawnienia. Nie można ich ograniczyć tylko do czynności w „fazie” już prowadzonego postępowania. Do takiego wniosku prowadzi wykładnia celowościowa. Ustawodawca bez wątplenia chciał przyznać RPO szeroki zakres środków prawnych, dzięki którym mógłby skutecznie chronić prawa i wolności człowieka i obywatela.

Sprzeciw, stosownie do art. 184 k.p.a., może być wniesiony przez RPO od decyzji ostatecznej, jeżeli przepisy kodeksu lub przepisy szczególne przewidują wznowienie postępowania, stwierdzenie nieważności decyzji albo jej uchylenie lub zmianę. Z powyższego wynika zatem, że RPO może wnieść sprzeciw wyłącznie od decyzji ostatecznych. Są to decyzje, od których nie służy odwołanie w postępowaniu podatkowym. Przesłanki wznowienia postępowania podatkowego określone zostały w art. 240 o.p., stwierdzenia nieważności decyzji w art. 247 o.p., natomiast uchylenia lub zmiany decyzji ostatecznej w art. 253 i 253a o.p.

Wniesienie sprzeciwu przez RPO musi być dokonane z zachowaniem przepisów o właściwości organów do prowadzenia postępowań w trybach nadzwyczajnych. Stanowi o tym art. 184 § 2 k.p.a. Sprzeciw wniesiony przez RPO powinien być rozpatrzony i załatwiony w terminie 30 dni od daty jego wniesienia (art. 185 § 1 k.p.a.). Warto zauważyć, że termin wskazany przez ustawodawcę ma charakter szczególny w stosunku do terminów załatwienia sprawy określonych w art. 139

o.p.<sup>37</sup> Użycie przez ustawodawcę zwrotu „załatwienie sprzeciwu” oznacza, że we wskazanym terminie organ podatkowy ma obowiązek załatwić sprawę przez wydanie decyzji. Nie jest zatem wystarczające podjęcie przez organ jakiegokolwiek czynności procesowych<sup>38</sup>.

Jeżeli organ podatkowy wskutek wniesionego sprzeciwu nie załatwi sprawy (nie wyda decyzji) we wskazanym 30-dniowym terminie, powinien o tym fakcie zawiadomić RPO oraz strony postępowania, podając jednocześnie przyczyny zwłoki oraz wskazać nowy termin załatwienia sprawy<sup>39</sup>.

Na skutek wniesienia sprzeciwu organ podatkowy zobligowany jest wszcząć postępowanie z urzędu. W przypadku wniesienia sprzeciwu zobowiązany jest jednocześnie zawiadomić strony o wszczęciu postępowania. Podkreślić należy, że postępowanie wszczęte wskutek wniesienia sprzeciwu toczy się w I instancji. W związku z tym stronom oraz podmiotom na prawach strony będą służyły środki odwoławcze od decyzji załatwiającej sprawę. RPO jako uczestnikowi na prawach strony należy więc doręczyć decyzję z pouczeniem o środkach zaskarżenia.

Istotny obowiązek nałożony został na organy administracji publicznej w art. 187 k.p.a. Na mocy tego przepisu, w przypadku wniesienia przez prokuratora (RPO) sprzeciwu organ, do którego sprzeciw wniesiono, obowiązany jest niezwłocznie rozpatrzyć, czy zachodzi potrzeba wstrzymania wykonania decyzji do chwili załatwienia sprzeciwu. W przypadku wstrzymania wykonania decyzji organ podatkowy wydaje postanowienie na podstawie przepisów związanych z podstawą sprzeciwu. Natomiast stwierdzenie przez organy braku potrzeby wstrzymania wykonania decyzji nie wymaga podjęcia jakiegokolwiek rozstrzygnięcia. Decyzja, która została „zaczepiona” sprzeciwem RPO, podlega wykonaniu dopóty, dopóki nie zostanie wydane postanowie-

---

37 Stosownie do treści tego przepisu załatwienie sprawy wymagającej przeprowadzenia postępowania dowodowego powinno nastąpić bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w ciągu miesiąca, a sprawy szczególnie skomplikowanej – nie później niż w ciągu 2 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania, chyba że przepisy o.p. stanowią inaczej. W postępowaniu odwoławczym załatwienie sprawy powinno nastąpić nie później niż w ciągu 2 miesięcy od dnia otrzymania odwołania przez organ odwoławczy.

38 G. Łaszczycza, Cz. Martysz, A. Matan, *Kodeks postępowania...*, *op. cit.*, s. 491.

39 R. Dowgier, B. Pahl, *Wzruszenie decyzji samorządowego kolegium odwoławczego przez prokuratora w celu ochrony interesu prawnego gminy*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2007, nr 5, s. 13.

nie o wstrzymaniu jej wykonania i strona może skorzystać z płynących z niej praw<sup>40</sup>.

### III. Udział RPO w czynnościach sprawdzających

Zanim przedstawione zostaną podstawy prawne i zakres uprawnień RPO w czynnościach sprawdzających, konieczne jest w pierwszej kolejności wskazanie istoty tej procedury. Czynności sprawdzające uregulowane są w Dziale V o.p. Jest to odrębna wobec kontroli podatkowej i postępowania podatkowego procedura. Jej celem jest, co wynika z art. 272 o.p., sprawdzenie terminowości: składania deklaracji, wpłacania zadeklarowanych podatków, w tym również pobieranych przez płatników i inkasentów; stwierdzenie formalnej poprawności ww. dokumentów oraz ustalanie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami. Organami uprawnionymi do prowadzenia czynności sprawdzających są wyłącznie organy podatkowe pierwszej instancji.

Czynności sprawdzające dotyczą zatem jedynie trzech okoliczności: terminowości, formalnej poprawności dokumentów oraz ustalenia stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami. Oznacza to, że w stosunku do potrzeb związanych z płatnością podatków i jej kontrolą czynności sprawdzające mają charakter formalny i wstępny. Nie stanowią jednak przeszkody w podjęciu przez organ podatkowy kontroli podatkowej lub kontroli skarbowej<sup>41</sup>. Czynności sprawdzające jako element wstępnej kontroli o charakterze formalnoprawnym nie kończą więc działań organów podatkowych weryfikujących prawidłowość stosowania przepisów prawa podatkowego<sup>42</sup>. Ich konsekwencją może być wszczęcie postępowania podatkowego lub postępowania egzekucyjnego. Czynności sprawdzające są więc nie tylko czynnościami materialno–techniczny-

---

40 Wyrok NSA z dnia 3 marca 1989 r. (IV SA 1176/88), „Gospodarka – Administracja Państwowa” 1989, nr 25–26, s. 61.

41 Zob. szerzej C. Kosikowski, *Ustawa podatkowa*, Warszawa 2006, s. 287.

42 B. Zięba, *Czynności sprawdzające w świetle ustawy ordynacja podatkowa*, (w:) *Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce*, red. B. Kucia–Guściora, M. Munnich, L. Bielecki, A. Krukowski, Lublin 2008, s. 222.

mi, ale pozwalają także na zastosowanie procedur w celu dokonania pewnych ustaleń dowodowych<sup>43</sup>. Czynności sprawdzające są porównywane do kontroli wstępnej (kameralnej), której istota polega na weryfikowaniu oraz konfrontowaniu informacji pochodzących z różnych źródeł<sup>44</sup>. Tworzą one odrębną, autonomiczną procedurę, niemniej jednak w określonym zakresie – nieuregulowanym przepisami Działu V o.p. – ustawodawca odsyła do niektórych przepisów Działu IV o.p. normującego postępowanie podatkowe (art. 280 o.p.): zasady ogólne postępowania (rozdział 1); wyłączenie pracownika organu podatkowego oraz organu podatkowego (rozdział 2); strona (rozdział 3); doręczenia (rozdział 5), wezwania (rozdział 6); protokoły i adnotacje (rozdział 9); udostępnianie akt (rozdział 10); postanowienia (rozdział 14); zażalenia (rozdział 16) oraz koszty postępowania (rozdział 23).

W ramach czynności sprawdzających organy podatkowe uprawnione są głównie do wykonywania czynności kontrolnych, jednakże mogą podejmować pewne działania zmierzające do usunięcia stwierdzonych nieprawidłowości (np. w razie stwierdzenia, że deklaracja zawiera błędy rachunkowe lub inne oczywiste omyłki bądź że wypełniono ją niezgodnie z ustalonymi wymaganiami). Organ podatkowy w zależności od charakteru i zakresu uchybień może: skorygować deklarację, dokonując stosownych poprawek lub uzupełnień, jeżeli zmiana wysokości zobowiązania podatkowego, kwoty nadpłaty, kwoty zwrotu podatku lub wysokości straty w wyniku tej korekty nie przekracza 1.000 zł; zwraca się do składającego deklarację o jej skorygowanie oraz złożenie niezbędnych wyjaśnień, wskazując przyczyny, z powodu których informacje zawarte w deklaracji podaje się w wątpliwość – art. 274 § 1 o.p.).

W toku czynności sprawdzających organ podatkowy może podjąć działania zmierzające do ustalenia stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami. Badanie to musi jednak ograniczać się do badania dokumentów, gdyż organ podatkowy nie może przeprowadzać innych dowodów przewidzianych w rozdziale 11 Działu IV o.p. (zeznania świadków, strony, opi-

---

43 A. Mariański, *Rodzaje postępowań w ordynacji podatkowej: czynności sprawdzające, kontrola oraz postępowanie podatkowe*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 4, s. 37.

44 Zob. pismo Ministerstwa Finansów z dnia 28 maja 1998 r., RS-7250-942/OP/O/98/ZB, „Prawo Przedsiębiorcy” 1998, nr 43, dodatek nr 1, s. 4.



nie biegłych, informacje o rachunkach itp.). Tak więc charakter i przedmiot czynności sprawdzających sprawiają, że są one wykonywane przez organy podatkowe na ogół bez udziału innych podmiotów. Wyjątkowo, w ramach czynności sprawdzających działania organu podatkowego, mogą być skierowane „na zewnątrz”, do podmiotów pozostających poza aparatem skarbowym, takich jak: podatnicy, kontrahenci podatnika oraz banki (art. 274c, 275 § 2 i 3 o.p.). Względem tych podmiotów organy podatkowe posiadają pewne uprawnienia władcze, zapewniające uzyskanie w ramach procedury sprawdzającej określonych informacji lub dowodów<sup>45</sup>.

Przechodząc do zaprezentowania podstaw prawnych udziału RPO w czynnościach sprawdzających, należy zwrócić uwagę na treść powołanego powyżej art. 280 o.p. Przepis ten odsyła do przepisów Działu IV o.p. w zakresie strony postępowania. Oznacza to, że czynności sprawdzające toczą się w sprawach podatkowych osób wskazanych w art. 133 o.p. Odesłanie do odpowiedniego stosowania rozdziału 3 Działu IV o.p. pozwala stwierdzić, że w czynnościach sprawdzających może brać również udział organizacja społeczna, której przysługują prawa strony. W tym miejscu powstaje jednak pytanie: czy w procedurze tej może uczestniczyć także RPO – regulacje o.p. w tym zakresie bowiem „milczą”?

Przepisy u.r.p.o. stanowią, że RPO może brać udział w postępowaniu administracyjnym na zasadach przysługujących prokuratorowi. Z art. 3 § 1 pkt 2 k.p.a. wynika natomiast, że przepisów kodeksu postępowania administracyjnego nie stosuje się do spraw uregulowanych w ustawie Ordynacja podatkowa, z wyjątkiem przepisów działów IV, V i VIII. Redakcja tego przepisu pozwala twierdzić, że przepisy k.p.a. dotyczące udziału prokuratora w postępowaniu administracyjnym mają zastosowanie nie tylko w postępowaniu podatkowym, ale również w innych procedurach dotyczących „spraw” podatkowych uregulowanych w o.p. Należą do nich niewątpliwie czynności sprawdzające. Odpowiednie stosowanie do RPO przepisów dotyczących udziału prokuratora w procedurach uregulowanych w o.p. umożliwi mu uczestniczenie

---

45 M. Masternak, *Postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa oraz inne procedury stosowane w sprawach podatkowych*, (w:) *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009, s. 239–240.

w tej procedurze. Ustalenie więc podstaw prawnych współuczestnictwa RPO w czynnościach sprawdzających jest konstrukcją „karkołomną” – wymaga w pierwszej kolejności sięgnięcia do przepisów u.r.p.o. Następnie zaś, poprzez analizę właściwych przepisów k.p.a. dotyczących udziału prokuratora w postępowaniu administracyjnym, które odpowiednio stosuje się do „spraw” uregulowanych w o.p., można wywieść prawo RPO do uczestniczenia w czynnościach sprawdzających.

Na wstępie podkreślone zostało, że czynności sprawdzające w znacznym stopniu mają charakter „wewnętrzny” (gabinetowy), tj. toczą się bez udziału podmiotów sprawdzanych. Czynności dokonywane „na zewnątrz” są ograniczone, co wynika w znacznej mierze z braku pełnego korzystania z procedury dowodowej w ich toku. Determinuje to również pozycję prawną RPO w tym postępowaniu. W rzeczywistości więc udział RPO w czynnościach sprawdzających jest bardzo wąski. Jego rola sprowadza się do kontroli przestrzegania przepisów przez organy podatkowe, których ewentualne zachowania mogą godzić w prawa i wolności człowieka i obywatela. Chodzi więc tutaj przede wszystkim o przestrzeganie przez organy podatkowe zasady legalizmu. Podkreślić jednak należy, że RPO jest przy tym ograniczony w środkach prawnych, które może zastosować. Nie może on korzystać z przywilejów strony wynikających z prawa materialnego oraz procesowego, które są związane z dysponowaniem przez stronę przebiegiem postępowania. Dlatego też RPO nie może np. wnieść sprzeciwu na korektę deklaracji dokonanej przez organ podatkowy w trybie art. 274 § 1 pkt. 1 o.p. Uprawnienie to przysługuje wyłącznie podatnikowi. Przyznanie RPO możliwości udziału w czynnościach sprawdzających skutkuje tym, że powinny być do niego kierowane pisma pojawiające się w toku czynności sprawdzających o charakterze procesowym.

Pewnym problemem związanym z uczestnictwem RPO w czynnościach sprawdzających jest tryb włączenia się RPO do tej procedury i jej wszczęcia. Wynika to z tego, że czynności sprawdzające nie są podejmowane w sposób, jaki o.p. przewiduje wszczęcie postępowania podatkowego. Brak jest bowiem postanowienia o wszczęciu czynności sprawdzających. Są one podejmowane z urzędu bez wydawania jakiegokolwiek pisma procesowego. Strona o prowadzonych czynnościach dowiadyuje się w zasadzie dopiero w momencie skierowania do niej sto-

sownego żądania organu podatkowego, np. w trybie art. 274a § 1 o.p. (organ podatkowy może zażądać złożenia wyjaśnień w sprawie przyczyn niezłożenia deklaracji lub wezwać do jej złożenia). Wydawać więc by się mogło, że wszczęcie czynności sprawdzających zależy wyłącznie od inicjatywy organu podatkowego, zaś RPO nie może skutecznie swojego żądania wyegzekwować (przepisy o.p. nie przewidują wszczęcia czynności sprawdzających na wniosek strony). Niemniej jednak należy zauważyć, że z art. 3 § 1 pkt. 2 k.p.a. wynika, że przepisy k.p.a. dotyczące udziału RPO mają zastosowanie do wszystkich procedur uregulowanych przepisami o.p., w tym również czynności sprawdzających. Uprawnienia RPO w ogólnym postępowaniu administracyjnym należy więc stosować odpowiednio do czynności sprawdzających, z tym że należy mieć na uwadze odrębność tej procedury. Dodać w tym miejscu jeszcze należy, że w przepisach regulujących czynności sprawdzające brak jest odpowiednika art. 282 o.p. dotyczącego wszczęcia kontroli podatkowej. Przepis ten stanowi, że kontrolę podatkową podejmuje się z urzędu. Przepis ten wyraża zasadę oficjalności wszczęcia kontroli (od łac. *ex officio*, czyli z urzędu). Przepis ten w zasadzie uniemożliwia skierowanie skutecznego żądania wszczęcia kontroli podatkowej przez RPO. Nie jest on bowiem dysponentem możliwości wszczęcia postępowania, które to uprawnienie ustawodawca zastrzegł do wyłącznej kompetencji organu podatkowego. Brak wyraźnego zakazu wszczęcia czynności sprawdzających wyłącznie z urzędu i jednocześnie uprawnienie RPO do żądania postępowań określonych w przepisach o.p., w tym czynności sprawdzających, pozwalają sformułować tezę, że podmiot ten może wystąpić ze skutecznym żądaniem wszczęcia czynności sprawdzających przez organy podatkowe.

Wydaje się więc, że RPO teoretycznie może wystąpić z żądaniem wszczęcia czynności sprawdzających. Należy mieć jednak na uwadze to, że udział RPO w realizacji zobowiązań podatkowych ukierunkowany jest na ochronę podstawowych praw i wolności człowieka i obywatela. W rzeczywistości sprawowana przez niego kontrola dotyczy przede wszystkim działań podejmowanych przez organy podatkowe. Chodzi tutaj o to, by organy te prowadziły postępowanie zgodnie z prawem – nie naruszając praw podmiotów, na których ciążyą określone obowiązki publicznoprawne. Trudno więc zakładać, by RPO był zainteresowa-

ny wszczęciem czynności sprawdzających. Dopiero bowiem w ich toku może dojść do naruszenia przez organy podatkowe przepisów prawa godzących w wolności i prawa strzeżone przez RPO.

Jeżeli postępowanie sprawdzające już się toczy i RPO poweźmie o tym wiadomość (z reguły wskutek stosownego wniosku podatnika), to w pierwszej kolejności prowadzi czynności wyjaśniające zgodnie z u.r.p.o. – bada sprawę we własnym zakresie pod kątem ewentualnego naruszenia praw i wolności człowieka i obywatela. W tym celu może zwrócić się do organu podatkowego o udostępnienie akt i dokumentów. Organ podatkowy ma obowiązek współdziałać i udzielać RPO pomocy, w szczególności poprzez udostępnianie żądanych przez niego informacji i wyjaśnień. Ponadto powinien udzielać wyjaśnień dotyczących podstawy faktycznej i prawnej swoich rozstrzygnięć; ustosunkowywać się do ogólnych ocen, uwag i opinii. RPO, żądając dokonania ww. czynności, może określić termin, w jakim powinny być one dokonane.

Do czynności sprawdzających nie mają zastosowania przepisy rozdziału 8 Działu IV o.p., w których uregulowany jest tryb składania podań, co w kontekście włączenia się RPO do tej procedury rodzi poważne wątpliwości. Wydaje się jednak, że RPO swój udział w czynnościach sprawdzających powinien zgłosić w drodze pisemnego poinformowania o tym organu podatkowego. Względy racjonalne przemawiają za tym, by podanie zawierało elementy wskazane w art. 168 § 2 o.p., choć – co należy jeszcze raz podkreślić – ustawodawca do odpowiedniego stosowania tych przepisów nie odsyła.

#### **IV. Udział RPO w kontroli podatkowej**

Przepisy regulujące kontrolę podatkową zawarte są w Dziale VI o.p. Kontrola podatkowa jest samodzielną procedurą, prowadzoną przez organy podatkowe pierwszej instancji poza postępowaniem podatkowym. Nie zmienia tego fakt, że w sprawach nieuregulowanych w Dziale VI o.p. do kontroli podatkowej odpowiednie zastosowanie mają wymienione w art. 292 o.p. przepisy Działu IV o postępowaniu

podatkowym<sup>46</sup>: art. 102 § 2 i 3, art. 135 – 138, art. 139 § 4, art. 140 § 2, art. 141 i art. 142; zasady ogólne (rozdział 1); wyłączenie pracownika organu podatkowego oraz organu podatkowego (rozdział 2); doręczenia (rozdział 5); wezwania (rozdział 6); protokoły i adnotacje (rozdział 9); udostępnianie akt (rozdział 10); dowody (rozdział 11); zawieszenie postępowania (rozdział 12); postanowienia (rozdział 14); zażalenia (rozdział 16); kary porządkowe (rozdział 22); koszty postępowania (rozdział 23). Przepisy o.p. traktują kontrolę podatkową jako samodzielną czynność organu podatkowego. Usytuowanie przepisów o kontroli podatkowej poza działem dotyczącym postępowania podatkowego wskazuje na to, że kontrola podatkowa może być prowadzona samoistnie, bez wszczęcia postępowania podatkowego, jak również może stanowić etap wszczętego postępowania podatkowego<sup>47</sup>. Kontrola podatkowa nie jest ukierunkowana na rozstrzygnięcie sprawy indywidualnej w decyzji, lecz na zbadanie stanu faktycznego i stwierdzenie, czy jest on zgodny z przepisami prawa podatkowego. Nie kończy się wydaniem rozstrzygnięcia w sprawie indywidualnej, lecz sporządzeniem protokołu, odzwierciedlającego jej przebieg oraz stwierdzony stan faktyczny<sup>48</sup>. Jest to więc prawna procedura uzyskiwania przez organy podatkowe informacji o tym, czy prawidłowo przebiega proces realizacji zobowiązań podatkowych. Następstwem tej procedury może być wszczęcie postępowania podatkowego, w którym nastąpi załatwienie sprawy podatkowej<sup>49</sup>.

Kontrola podatkowa stanowi więc istotny instrument służący sprawdzeniu przez uprawniony organ, czy stan faktyczny jest zgodny ze stanem normowanym<sup>50</sup>. Podkreślić należy, że w toku kontroli podatkowej, w przeciwieństwie do czynności sprawdzających, możliwe jest

---

46 M. Masternak, *Postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa oraz inne procedury stosowane...*, op. cit., s. 340–341.

47 C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 876.

48 Zgodnie z art. 290 § 1 o.p. przebieg kontroli podatkowej kontrolujący dokumentuje w protokole. Stan faktyczny może być ponadto utrwalony za pomocą aparatury rejestrującej obraz i dźwięk lub na informatycznych nośnikach danych.

49 M. Masternak, *Postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa oraz inne procedury stosowane...*, s. 341.

50 R. Kosińska, *Kontrola podatkowa w świetle ustawy o swobodzie działalności gospodarczej i ordynacji podatkowej – wybrane zagadnienia*, (w:) *Sanacja finansów publicznych w Polsce. Aspekty prawne i ekonomiczne*, red. K. Świech, A. Zalcewicz, Szczecin 2005, s. 129.

ustalenie wszelkich okoliczności faktycznych sprawy, które mogą mieć znaczenie dla prawidłowej wysokości zobowiązania podatkowego. Organ podatkowy w ramach prowadzonej kontroli podatkowej dysponuje bowiem szeregiem uprawnień, których nie posiada w trakcie prowadzonego postępowania podatkowego (np. 285a § 1 i 3 o.p.)<sup>51</sup>

Pod względem podmiotowym kontrola podatkowa może dotyczyć tylko podatników, płatników i inkasentów oraz następców prawnych. Należy zauważyć, że w przepisach o.p. regulujących kontrolę podatkową ustawodawca nie posługuje się pojęciem strony postępowania, lecz kontrolowanego lub osoby go reprezentującej. Nie odsyła przy tym do całego rozdziału 3 (strona) Działu IV o.p., lecz tylko do przepisów art. 135–138 regulujących kwestie zdolności prawnej i zdolności do czynności prawnych oraz pełnomocnika i kuratora. Czy zatem w tym postępowaniu może uczestniczyć RPO, któremu w postępowaniu podatkowym przysługują prawa strony?

Odpowiedź na to pytanie jest twierdząca. We wcześniejszej części opracowania podkreślone zostało, że przepisy k.p.a. dotyczące udziału RPO w postępowaniu administracyjnym mają odpowiednie zastosowanie do wszystkich „spraw” uregulowanych w o.p., a zatem również do kontroli podatkowej, która stanowi immanentną część tego aktu prawnego. Podstawą prawną udziału RPO w procedurze kontroli podatkowej jest art. 14 pkt. 6 u.r.p.o. w związku z art. 3 § 1 pkt. 2 k.p.a.

Odpowiednie stosowanie przepisów dotyczących udziału RPO do wszystkich spraw uregulowanych w o.p. pozwala stwierdzić, że podmiot ten wyposażony jest w prawo żądania wszczęcia kontroli podatkowej oraz włączenia się do toczącej się już kontroli. Kontrola podatkowa wszczynana jest z urzędu (art. 282 o.p.). Z wnioskiem o jej wszczęcie nie może więc skutecznie wystąpić kontrolowany (podatnik, płatnik, inkasent oraz następca prawny). Nie ma przeszkód, by RPO zwrócił się do organu podatkowego z żądaniem jej wszczęcia. Wniosek RPO nie ma jednak mocy wiążącej, co wynika z zasady oficjalności wszczęcia kontroli podatkowej. Organ podatkowy wniosek RPO o wszczęcie kontroli podatkowej może więc uwzględnić, ale nie musi. Nie zmienia tego

---

51 A. Mariański, Rodzaje postępowań w ordynacji podatkowej: czynności sprawdzające..., *op. cit.*, s. 39.

fakt, że ustawodawca przyznaje inicjatywę wszczęcia tej procedury organowi podatkowemu i nie używa terminu „wyłącznie z urzędu”, jak ma to miejsce w kontroli skarbowej (art. 13 ust. 1 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej). Samo podkreślenie przez prawodawcę w art. 282 o.p., że kontrolę podatkową podejmuje się z urzędu, jest wystarczającą przesłanką uznania, że żądanie to nie może być skutecznie wyegzekwowane. Wszczęcie kontroli podatkowej następuje, co do zasady, przez doręczenie kontrolowanemu lub osobie upoważnionej do jego reprezentowania upoważnienia do jej przeprowadzenia oraz okazanie legitymacji służbowej. Jeżeli więc z żądaniem wszczęcia tej procedury wystąpił RPO, a organ podatkowy żądanie to uwzględnił, to powinien mu przedmiotowe upoważnienie doręczyć.

RPO wyposażony został w prawo włączenia się do toczącej się już kontroli podatkowej. Warto zauważyć, że w kontroli podatkowej, podobnie zresztą jak w przypadku czynności sprawdzających, nie stosuje się odpowiednio przepisów rozdziału 8 Działu IV o.p., w których uregulowany jest tryb składania podań, co także rodzi wątpliwości w zakresie trybu włączenia się RPO do tej procedury. Wydaje się, że RPO o włączeniu się do kontroli podatkowej powinien na piśmie poinformować organ podatkowy. Powinno to być także udokumentowane w protokole kontroli. W mojej ocenie nie ma również przeszkód, aby RPO swój udział w kontroli podatkowej zgłosił ustnie do protokołu kontroli, który odzwierciedla jej przebieg.

Zakres uprawnień RPO w kontroli podatkowej jest wyznaczony zakresem jego zadań – ochroną podstawowych praw i wolności człowieka i obywatela. Tym samym aktywność RPO w kontroli podatkowej ukierunkowana jest przede wszystkim na kontrolę przestrzegania przez organy podatkowe przepisów prawa odnoszących się do zasad prowadzenia kontroli, zarówno tych, które zawarte są w przepisach o.p., jak i ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Ostatnia z wymienionych ustaw reguluje zasady kontroli działalności gospodarczej podatnika będącego przedsiębiorcą. RPO niewątpliwie będzie więc „czuwał” nad przestrzeganiem przez organy podatkowe m. in. zasady zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli (art. 79 u.s.d.g.), zasady profesjonalnego wszczęcia kontroli (art. 79a–79b u.s.d.g.), zasady zbiegu kontroli podatkowych (art. 82 u.s.d.g.), zasady ograniczonego czasu trwania

kontroli (art. 83 u.s.d.g.), zasady przeprowadzenia kontroli w obecności kontrolowanego (art. 80 u.s.d.g.). RPO uprawniony jest do kwestionowania naruszenia ww. zasad w drodze sprzeciwu. Generalnie przysługuje on kontrolowanemu. Niemniej jednak, mając na uwadze to, że RPO posiada uprawnienia procesowe, takie jak przysługują stronie (kontrolowanemu), to nie powinno być wątpliwości co do prawa skorzystania z tego środka przez ten podmiot. Dodać należy, że sprzeciw jest związany tylko i wyłącznie z naruszeniem podstawowych zasad prowadzenia kontroli podatkowej określonej w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej<sup>52</sup>. W enumeratywnie wskazanych w art. 84d u.s.d.g. przypadkach jego złożenie nie jest dopuszczalne (np. gdy przeprowadzenie kontroli jest niezbędne dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia, przeciwdziałaniu popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego bądź zabezpieczenia dowodów jego popełnienia). Termin do złożenia sprzeciwu przez RPO jest identyczny jak dla kontrolowanego i wynosi 3 dni robocze od dnia wszczęcia kontroli. Sprzeciw powinien być wniesiony do organu podejmującego i wykonującego kontrolę w formie pisemnej wraz z uzasadnieniem. Skuteczne zastosowanie sprzeciwu prowadzi do natychmiastowego wstrzymania czynności kontrolnych<sup>53</sup>.

RPO biorący udział w kontroli podatkowej (nie tylko przedsiębiorcy) ma prawo uczestniczenia w czynnościach kontrolnych bez względu na miejsce ich prowadzenia (w siedzibie organu podatkowego, w siedzibie kontrolowanego, w lokalu mieszkalnym, w miejscu przechowywania dokumentacji). Podmiot ten może również uczestniczyć w oględzinach nieruchomości gruntowych, budynku lub lokalu mieszkalnego prowadzonych w trybie art. 288 o.p. RPO „czuwać” więc będzie nad przestrzeganiem przez organy podatkowe przepisów kształtujących zasady przeprowadzenia oględzin i przeszukania w ramach kontroli podatkowej. Chodzi tutaj przede wszystkim o przestrzeganie przez organy podatkowe zasady zawiadomienia kontrolowanego o terminie i miej-

---

52 R. Dowgier, M. Etel, *Kontrola podatkowa przedsiębiorców w zakresie podatków i opłat lokalnych w świetle nowelizacji ustawy o swobodzie działalności gospodarczej*, „Finanse Komunalne” 2009, nr 4, s. 31 i n.

53 D. Zalewski, A. Melezini, *Specyfika kontroli podatkowej przedsiębiorców pod rządami nowelizowanej ustawy o swobodzie działalności gospodarczej*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 4 (dodatek), s. 13.



scu ich przeprowadzenia nie później niż bezpośrednio przed podjęciem tych czynności; zasady zgody prokuratora rejonowego na dokonanie oględzin i przeszukanie lokali mieszkalnych i innych pomieszczeń lub rzeczy (art. 288 § 2 o.p.) bądź też zasady zgody kontrolowanego na dokonanie oględzin (art. 288 § 1 pkt. 1 w zw. z art. 288 § 3 o.p.). Dodać należy, że zgody kontrolowanego na dokonanie tych czynności nie można domniemywać. Działanie to jest zasadne z uwagi na zasadę prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych, wyrażoną w art. 121 § 1 o.p., która na podstawie art. 292 o.p. ma również odpowiednie zastosowanie przy kontroli podatkowej<sup>54</sup>.

Powyżej podkreślone zostało, że przebieg kontroli dokumentowany jest w protokole kontroli. Protokół jest sporządzany w dwóch jednobrzmiących egzemplarzach. Jeden egzemplarz protokołu kontrolujący doręcza kontrolowanemu. Dokument ten także wraz z ewentualnymi załącznikami do niego (np. protokołem z oględzin) powinien być doręczony RPO, który działa na prawach strony (kontrolowanego) w tej procedurze podatkowej. Z obowiązku tego nie zwalania literalne brzmienie art. 290 § 6 o.p., ograniczające liczbę egzemplarzy protokołów do dwóch.

Ustawodawca przyznał kontrolowanemu, który nie zgadza się z ustaleniami protokołu, prawo przedstawienia zastrzeżeń lub wyjaśnień, wskazując równocześnie stosowne wnioski dowodowe. Termin na ich wniesienie wynosi 14 dni od dnia doręczenia protokołu kontroli (art. 291 § 1 o.p.). Prawo złożenia zastrzeżeń lub wyjaśnień przysługuje również RPO. W tym trybie kwestionowane mogą być nie tylko ustalenia faktyczne, ale również prawne. Wskazane instytucje dają zatem RPO możliwość wypowiedzenia się co do stwierdzonych naruszeń prawa przez organy podatkowe prowadzące kontrolę podatkową. Zastrzeżenia powinny być rozpatrzone przez kontrolującego w ciągu 14 dni od ich otrzymania. W tym terminie kontrolowany oraz RPO powinni być również zawiadomieni o sposobie ich załatwienia, w szczególności poprzez wskazanie, które zastrzeżenia nie zostały uwzględnione, wraz

---

54 M. Popławski, *Oględziny nieruchomości w trakcie kontroli podatkowej prowadzonej przez gminne organy podatkowe – podstawowe zagadnienia*, „Finanse Komunalne” 2009, nr 9, s. 17 i n.

z uzasadnieniem faktycznym i prawnym. W sytuacji, gdy zastrzeżenia nie zostaną złożone, przyjmuje się, że kontrolowany oraz RPO nie kwestionują ustaleń kontroli.

## V. Udział RPO w kontroli skarbowej

W nauce prawa kontrola skarbową definiowana jest jako ogół organów i jednostek organizacyjnych powołanych w celu ochrony interesów i praw majątkowych Skarbu Państwa wraz z przypisanymi im uprawnieniami: kontrolnymi, orzecznictwymi, dochodzeniowymi i wywiadowczymi<sup>55</sup>. Immanentną część kontroli skarbowej jest postępowanie kontrolne. Uregulowane jest ono w rozdziale 3 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej. Postępowanie kontrolne należy rozumieć jako regulowany przepisami ciąg czynności podejmowanych przez jego uczestników, zapoczątkowany postanowieniem organu kontroli skarbowej o jego wszczęciu, a kończący się wydaniem przez ten organ rozstrzygnięcia – zasadniczo – w formie decyzji lub wyniku kontroli<sup>56</sup>. Postępowanie to jest szczególnym rodzajem procedury administracyjnej, łączącej w sobie uprawnienia kontrolne i policyjne, a także właściwe postępowaniu podatkowemu – uprawnienia orzecznictwa<sup>57</sup>. Zasadniczym celem kontroli skarbowej, co wynika z art. 1 ust. 1 u.k.s., jest ochrona interesów i praw majątkowych Skarbu Państwa oraz zapewnienie skuteczności wykonywania zobowiązań podatkowych i innych należności stanowiących dochód budżetu państwa lub państwowych funduszy celowych<sup>58</sup>.

Postępowanie kontrolne jest odrębną od postępowania podatkowego procedurą podatkową, choć zgodnie z art. 31 ust. 1 u.k.s. w zakresie nieuregulowanym w ustawie stosuje się odpowiednio przepisy o.p. W praktyce, poprzez odpowiednie odesłanie do przepisów o.p.

---

55 P. Pietrasz, W. Stachurski, *Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz*, Wrocław 2011, s. 18.

56 J. Kulicki, *Kontrola skarbową – wybrane zagadnienia*, Kancelaria Sejmu Biuro Studiów i Ekspertyz – Raport nr 228, Warszawa 2004, s. 10.

57 W. Stachurski, *Prawny model kontroli skarbowej (maszynopis powielony)*, Białystok 2006, s. 230–231. Podobnie wyrok WSA w Białymstoku z dnia 5 maja 2009 r. (I SA/Bk 93/09), LEX nr 558737.

58 Kontrola skarbową nie dotyczy podmiotów, których świadczenia stanowią wyłącznie dochód jednostek samorządu terytorialnego.

i szcztąkowe regulacje u.k.s., doszło więc do pewnej unifikacji postępowań prowadzonych przez organy kontroli skarbowej oraz przez organy podatkowe. Stosowane są te same przepisy, te same zasady, ten sam tryb postępowania, a różnice zawarte w ustawie mają charakter irrelevantny<sup>59</sup>. Należy także zauważyć, że w toku postępowania kontrolnego mogą zostać podjęte czynności kontroli podatkowej. Nie są one jednak podejmowane obok postępowania kontrolnego, lecz w jego ramach. Trafnie zwraca się uwagę w literaturze przedmiotu, że nie mamy tu do czynienia z oddzielnymi i samodzielnymi procedurami, ale z nakładaniem się na siebie procedury postępowania głównego z czynnościami kontroli podatkowej. Zakończenie czynności kontroli podatkowej z chwilą doręczenia kontrolowanemu protokołu z kontroli nie kończy jeszcze postępowania kontrolnego. W tym momencie postępowanie kontrolne wraca niejako na główny tor i aż do chwili jego zakończenia może być dalej prowadzone, ale już tylko na podstawie przepisów u.k.s. oraz przepisów działu IV o.p.<sup>60</sup>

W przepisach u.k.s. brak jest normatywnej definicji „strony postępowania”. Ustawodawca posługuje się pojęciem kontrolowanego. Niektórzy autorzy postrzegają stronę przez pryzmat działań faktycznych organów kontroli skarbowej – jest nią podmiot, wobec którego nastąpiło wszczęcie postępowania kontrolnego<sup>61</sup>. Takie ujęcie strony postępowania kontrolnego budzi jednak pewne wątpliwości<sup>62</sup>. Generalnie należy przyjąć, że stroną postępowania kontrolnego (kontrolowanym) jest podmiot, który ma materialnoprawny związek ze sprawą podatkową (koncepcja obiektywna strony)<sup>63</sup>. Należy zauważyć, że w czynno-

---

59 D. Malinowski (red.), A. Dąbrowski, E. Szot, Ł. Blak, *Postępowanie przed organami skarbowymi*, Warszawa 2007, s. 14.

60 W. Stachurski, Komentarz do art. 13 ustawy o kontroli skarbowej, (w:) P. Pietrasz, W. Stachurski, *Kontrola...*, op. cit., s. 275.

61 J. Wowra, D. Staniów, *Kontrola skarbowa i kontrola celna*, Wrocław 2004, s. 120.

62 E. Ruśkowski, W. Stachurski, *Kontrola skarbowa i jej funkcje*, (w:) *Nauka finansów publicznych i prawa finansowego w Polsce. Dorobek i kierunki rozwoju. Księga jubileuszowa Profesora Alicji Pomorskiej*, red. J. Giuchowski, C. Kosikowski, J. Szolno-Koguc, Lublin 2008, s. 463.

63 W wyroku WSA w Warszawie z dnia 16 marca 2004 r. (III SA 2360/02), Lex nr 149145 stwierdzono, że podmiotem, w odniesieniu do którego prowadzi się kontrolę podatkową, nakłada prawa i obowiązki, a więc stroną postępowania jest wyłącznie kontrolowany, a nie podmiot, który żąda czynności organu kontroli skarbowej, do którego czynność takiego organu się odnosi, lub podmiot, którego interesu działania organu kontroli skarbowej chociażby pośrednio dotyczy (art. 133 o.p.). Na marginesie należy zdaniem sądu zauważyć, że pojęcie strony w postępowaniu podatkowym określają łącznie dwa przepisy: art. 133 i 134 o.p. Sąd

ciach kontrolnych prowadzonych wobec kontrolowanego (kontrolowanych) przez inspektora kontroli skarbowej wraz z pracownikami urzędu kontroli skarbowej mogą uczestniczyć także podmioty, które nie są materialnoprawnie związane ze sprawą podatkową. Do tej kategorii należy niewątpliwie zaliczyć RPO. Jest on współuczestnikiem postępowania kontrolnego. W tym miejscu rodzi się zasadnicze pytanie: jaka jest podstawa prawna współuczestnictwa RPO w postępowaniu kontrolnym?

Przepisy u.k.s. nie zawierają żadnej regulacji, która bezpośrednio wskazywałaby na dopuszczalność udziału RPO w postępowaniu kontrolnym. Podstaw prawnych udziału RPO w tym postępowaniu należy upatrywać w art. 31 ust. 1 u.k.s., w którym jest odesłanie do odpowiedniego stosowania przepisów o.p., a następnie w art. 14 pkt. 6 u.r.p.o. w związku z art. 3 § 1 pkt. 2 k.p.a. Aby więc wskazać podstawy prawne uczestnictwa RPO w postępowaniu kontrolnym, należy zastosować metodę „po nitce do kłębka”. Wynika to z tego, że w u.k.s. jest generalne odesłanie do przepisów o.p., która milczy na temat udziału RPO w procedurach w niej uregulowanych. Także k.p.a. *de facto* w zakresie udziału RPO w procedurach podatkowych nie zawiera wyraźnych regulacji. Niemniej jednak ustawa o Rzeczniku Praw Obywatelskich, która przyznaje w postępowaniu administracyjnym uprawnienia temu podmiotowi odpowiednie do tych, które posiada prokurator, pozwala na wskazanie podstaw jego udziału w postępowaniu kontrolnym.

W kontekście powyższego należy zauważyć, że ustalenie podstaw prawnych udziału RPO w postępowaniu kontrolnym jest procesem skomplikowanym. Wynika z tego, że w zasadzie w każdym z ww. aktów prawnych brak jest jednoznacznej regulacji, która upoważniałaby RPO do uczestniczenia w procedurach podatkowych, w tym postępowaniu kontrolnym. W u.r.p.o. stwierdza się bardzo ogólnie, że RPO w postępowaniu administracyjnym może uczestniczyć „na prawach przysługujących prokuratorowi”. W k.p.a. wskazuje się natomiast, że przepisów tego aktu nie stosuje się do spraw uregulowanych w o.p. z wyjątkiem działu IV, V i VIII. Zaś u.k.s. zawiera tylko odesłanie do

---

też pod pojęciem strony należy rozumieć podmioty związane z konkretnym zobowiązaniem podatkowym. Oznacza to, że osoba, której interes prawny nie wynika z przepisu materialnego prawa podatkowego, nie ma statusu strony.

„odpowiedniego stosowania” o.p. w zakresie nieuregulowanym w tej ustawie.

Skoro w sprawach nieuregulowanych w u.k.s. stosuje się przepisy o.p., to wydawać by się mogło, że RPO w postępowaniu kontrolnym ma odpowiednie uprawnienia jak w postępowaniu podatkowym, tj. może żądać wszczęcia postępowania, włączyć się do udziału w każdym stadium postępowania oraz złożyć sprzeciw. Tak jednak nie jest. RPO nie może skorzystać w postępowaniu kontrolnym ze wszystkich środków prawnych, które przysługują mu w postępowaniu podatkowym. Wobec katerycznego brzmienia art. 13 ust. 1 u.k.s. nie ma on skutecznego prawa do żądania wszczęcia postępowania kontrolnego. Powołany przepis stanowi bowiem, że wszczęcie postępowania kontrolnego następuje wyłącznie z urzędu w formie postanowienia. Zasada oficjalności wszczęcia postępowania kontrolnego nie doznaje zatem żadnego wyjątku<sup>64</sup>. Aby wszcząć postępowanie kontrolne, organ kontroli skarbowej musi wydać i doręczyć kontrolowanemu postanowienie o wszczęciu postępowania. Zwrócenie się przez RPO z takim wnioskiem do organu kontroli skarbowej nie jest więc równoznaczne z jego wszczęciem<sup>65</sup>. W postanowieniu WSA w Warszawie z dnia 6 grudnia 2007 r. skład orzekający stwierdził, że z treści art. 182 k.p.a. wynika, że skierowany przez prokuratora (także RPO) do organu wnioski o usunięcie stanu niezgodnego z prawem jest wiążący dla organu. Złożenie przedmiotowego wniosku do organu skutkuje wszczęciem postępowania administracyjnego zgodnie z regułą wyrażoną w art. 61 § 3 k.p.a. w dacie otrzymania przez organ wniosku prokuratora (RPO) o wszczęcie postępowania. Do wszczęcia na żądanie prokuratora (RPO) postępowania regulowanego przepisami o.p. zastosowanie mają przepisy art. 165 i 165a o.p. Z tego względu w przypadku wystąpienia przez prokuratora (RPO) z żądaniem wszczęcia postępowania, które zdaniem organu nie znajdowało oparcia w przepisach działu IV k.p.a. lub było niedopuszczalne na podstawie innych przepisów, organ kontroli skarbowej na podstawie art. 165a § 1 o.p. w zw. z art. 31 ust. 1 u.k.s. obowiązany był

64 W wyroku WSA w Opolu z dnia 6 listopada 2009 r. (I SA/Op 67/09), Lex nr 549890 stwierdzono, że przepisy o.p. stosuje się tylko pomocniczo do u.k.s. Nie mogą one więc być stosowane w tych sytuacjach, w których u.k.s. daną kwestię reguluje w pełnym zakresie

65 W. Stachurski, *Komentarz do art. 13 ustawy o kontroli skarbowej*, (w:) P. Pietrasz, W. Stachurski, *Kontrola...*, op. cit., s. 265.

wydać postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania<sup>66</sup>. Na powyższe orzeczenie zostały złożone skargi kasacyjne przez Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej oraz prokuratora. NSA jednak je oddalił, choć podkreślił, że pomimo błędnego uzasadnienia orzeczenia WSA odpowiada prawu. Skład orzekający NSA wyraził pogląd, że organ kontroli skarbowej, odmawiając wszczęcia postępowania kontrolnego, nie stosuje art. 165a § 1 o.p., a w szczególności nie wydaje postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania. Jego zdaniem kluczowym przepisem dla rozstrzygnięcia spornej kwestii jest art. 13 ust. 1 u.k.s., z którego wynika, że wszczęcie postępowania kontrolnego następuje wyłącznie w formie postanowienia. Oznacza to, że w odróżnieniu od postępowania podatkowego (art. 165 § 1 i 2 i.p.) i administracyjnego (art. 61 § 1 k.p.a) wykluczona jest tu nie tylko inicjatywa wszczęcia postępowania kontrolnego przez stronę, ale i przez organizację społeczną. Oczywistą rzeczą jest to, zdaniem sądu, że strony czy organizacja społeczna (także prokurator i RPO) mogą być inspiratorami wszczęcia postępowania kontrolnego, niemniej jednak zawsze będzie to postępowanie wszczęte z urzędu, prowadzone z urzędu i którego dysponentem jest wyłącznie organ kontroli skarbowej. Tak więc odmowa wszczęcia postępowania ma charakter jednostronny i przez to nie jest działaniem w indywidualnej sprawie. Uregulowanie zawarte w art. 13 ust. 1 jest kompletne, co oznacza, że nie stosuje się do niego przepisu art. 165a § 1 o.p., w szczególności nie wydaje się postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania<sup>67</sup>.

Organ kontroli skarbowej nie jest zatem związany wnioskiem RPO o wszczęcie postępowania kontrolnego. Jest to więc sytuacja odmienna niż w postępowaniu administracyjnym ogólnym, jak i podatkowym. Niemniej jednak nie ma żadnych przeszkód, by RPO taki wniosek złożył. Może być on uwzględniony przez organy kontroli skarbowej, ale nie musi. Jeżeli jednak organ kontroli skarbowej podejmie decyzję o wszczęciu postępowania kontrolnego, którego dotyczył wniosek RPO, powinien potraktować te podmioty jako uczestników tego postępowania, działających na prawach strony. Wiąże się to z koniecznością

66 III SA/Wa 1192/07, Lex nr 517174.

67 Wyrok NSA z dnia 23 lipca 2009 r. (II FSK 392/08), [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl)

doręczania im wszystkich pism kierowanych do kontrolowanego, počawszy od postanowienia o wszczęciu postępowania kontrolnego<sup>68</sup>.

RPO może włączyć się do toczącego się postępowania kontrolnego. W tym zakresie u.k.s. nie przewiduje żadnych ograniczeń. Powinien to uczynić, mając na uwadze brzmienie art. 31 ust. 1 u.k.s., poprzez wniesienie podania w trybie art. 168 o.p., zawierającego oświadczenie o skorzystaniu z przysługującego mu uprawnienia. Podkreślić należy, że w postępowaniu kontrolnym, podobnie zresztą jak w innych procedurach podatkowych, udział RPO podyktowany jest ochroną podstawowych praw i wolności człowieka i obywatela. Rola RPO sprowadza się więc do kontroli przestrzegania przez organy kontroli skarbowej gwarantowanych przepisami prawa procesowego praw podmiotów kontrolowanych. RPO będzie zatem szczególnie „aktywny” w przypadku, gdy w toku postępowania kontrolnego lub wszczętej w jego ramach kontroli podatkowej dojdzie do naruszenia zasad postępowania, m.in. naruszenia zasady czynnego udziału kontrolowanego w postępowaniu, zasady szybkości postępowania, zasady praworządności, zasady prawdy obiektywnej.

RPO biorącemu udział w czynnościach postępowania kontrolnego powinny być, podobnie jak kontrolowanemu, doręczane wszystkie pisma procesowe, np. o wszczęciu kontroli podatkowej w ramach toczącego się postępowania kontrolnego, a także pisma kończące to postępowanie wymienione w art. 24 u.k.s., tj. decyzje oraz wynik kontroli. W związku z tym ma być także zawiadamiany o zamiarze przeprowadzenia określonych czynności dowodowych, np. oględzinach, powołaniu biegłego. RPO jako podmiot działający na prawach strony i wyposażony w uprawnienia procesowe przysługujące stronie może składać odwołania od decyzji wydanych przez organy kontroli skarbowej, a także zażalenia na postanowienia. Organem właściwym do ich rozpatrzenia jest, co do zasady, właściwy dla kontrolowanego w dniu zakończenia postępowania kontrolnego dyrektor izby skarbowej lub dyrektor izby celnej. Natomiast od decyzji, która została wydana przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej w oparciu o art. 24 ust. 1 i ust. 2 u.k.s. oraz od decyzji w sprawach stwierdzenia nieważności decyzji,

---

68 W. Stachurski, *Komentarz do art. 13 ustawy o kontroli skarbowej*, (w:) P. Pietrasz, W. Stachurski, *Kontrola...*, op. cit., s. 266.

uchylenia lub zmiany decyzji ostatecznej oraz o wznowieniu postępowania, wydanych przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej albo przez dyrektora urzędu kontroli skarbowej, nie służy odwołanie. W tej sytuacji RPO może złożyć wniosek o ponowne rozpatrzenie sprawy przez organ, który wydał decyzję (art. 26 ust. 3 u.k.s.). Odwołanie od decyzji wnosi się za pośrednictwem organu, który ją wydał, w terminie 14 dni od daty jej doręczenia RPO. Odwołanie, tak jak inne wnoszone do organu podatkowego podania, powinno wskazywać osobę, od której pochodzi (tu: RPO) oraz jego adres (siedzibę), a ponadto powinno zawierać zarzuty przeciwko decyzji, określać istotę i zakres żądania oraz wskazywać dowody uzasadniające to żądanie<sup>69</sup>.

Należy zauważyć, że w postępowaniu podatkowym RPO przysługuje prawo wniesienia sprzeciwu od decyzji ostatecznej, jeżeli przepisy o.p. lub przepisy szczególne przewidują wznowienie postępowania, stwierdzenie nieważności decyzji albo jej uchylenie lub zmianę. W mojej ocenie, skoro w sprawach nieuregulowanych w u.k.s. stosuje się odpowiednio przepisy o.p., to także decyzja organu kontroli skarbowej będąca wynikiem przeprowadzonego przez ten organ postępowania kontrolnego może być „zaczepiona” sprzeciwem RPO, o ile spełnione są ku temu przesłanki, tj. wznowienia postępowania, stwierdzenia nieważności decyzji albo jej uchylenia lub zmiany. Podkreślić należy, że wniesienie sprzeciwu przez RPO musi być dokonane z zachowaniem przepisów o właściwości organów do prowadzenia postępowań w trybach nadzwyczajnych. Stanowi o tym art. 184 § 2 k.p.a. Sprzeciw wniesiony przez RPO powinien być rozpatrzony i załatwiony w terminie 30 dni od daty jego wniesienia (art. 185 § 1 k.p.a.).

---

69 W. Stachurski, *Komentarz do art. 26 ustawy o kontroli skarbowej*, (w:) P. Pietrasz, W. Stachurski, *Kontrola...*, *op. cit.*, s. 344.



## VI. Wnioski

Udział RPO w poszczególnych procedurach związanych z realizacją zobowiązań podatkowych jest następstwem przyznania temu podmiotowi roli strażnika podstawowych wolności i praw człowieka i obywatela. Zakres jego kompetencji nie wynika bezpośrednio z przepisów ordynacji podatkowej regulujących postępowanie podatkowe, czynności sprawdzające oraz kontrolę podatkową oraz ustawy o kontroli skarbowej normującej postępowanie kontrolne, lecz z przepisów ustawy o Rzeczniku Praw Obywatelskich w związku z odpowiednimi przepisami kodeksu postępowania administracyjnego dotyczącymi udziału prokuratora w postępowaniu administracyjnym. Jest to „karkołomna” konstrukcja, która powoduje wątpliwości co do zakresu uprawnień RPO w poszczególnych procedurach (np. co do możliwości złożenia sprzeciwu od decyzji ostatecznej), jak i ustalenia samych podstaw prawnych jego udziału. Niewątpliwie pożądanym rozwiązaniem jest zawarcie w przepisach o.p. przepisu, który wskazywałby bezpośrednio na RPO jako podmiot mogący uczestniczyć w postępowaniu podatkowym na prawach strony, jak ma to miejsce w przypadku organizacji społecznej. Wprowadzenie tej regulacji na grunt o.p. wskutek brzmienia art. 31 ust. 1 u.k.s. byłoby również odpowiednio stosowane w postępowaniu kontrolnym.

# CZYNNOŚCI SPRAWDZAJĄCE JAKO FORMA NADZORU PODMIOTÓW ADMINISTRACJI PODATKOWEJ W ZAKRESIE REALIZACJI ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH

KRZYSZTOF TESZNER

## I. Uwagi wprowadzające

Czynności sprawdzające z dniem wejścia w życie Ordynacji podatkowej uzyskały, przynajmniej z punktu widzenia formalnoprawnego, rangę odrębnej instytucji prawnej, a przy tym jednej z kategorii procedur podatkowych. Nieprzypadkowo bowiem ustawodawca wyodrębnił przepisy je dotyczące w odrębnym Dziale V ustawy, nakazując jednocześnie odpowiednie stosowanie w sprawach w nim nieuregulowanych konkretnie wskazanych przepisów Działu IV odnoszących się do postępowania podatkowego. Jednocześnie oddzielono czynności sprawdzające od kontroli podatkowej regulowanej przepisami zawartymi w Dziale VI o.p., a tym bardziej od kontroli skarbowej prowadzonej przez organy kontroli skarbowej na podstawie regulacji zawartych w odrębnej ustawie.

Charakter prawny, a przede wszystkim zakres czynności sprawdzających ciągle pozostaje dyskusyjny. Wydaje się bowiem, że instytucja ta, której cel wprowadzenia był zgoła inny, wskutek praktyki organów podatkowych oraz braku wyczerpującego uregulowania ewoluowała w innym, profiskalnym kierunku i jest wykorzystywana do innych, niż pierwotnie założono celów. Powyższe przyczyny skłoniły autora do zajęcia się przedstawioną tematyką i jej wyboru jako przedmiotu opracowania. Inspiracją stał się również w pełni podzielany przez autora postulat, podniesiony w trakcie obrad programowych Konferencji Augustowskiej, o konieczności zachowania klarowności poszczególnych

procedur podatkowych oraz unikania przenikania do realizowanych czynności sprawdzających elementów innych procedur.

## II. Przedmiot i cel czynności sprawdzających

Celem wprowadzenia czynności sprawdzających było przede wszystkim odformalizowanie postępowania w tych sytuacjach, gdy możliwe jest uniknięcie wszczynania i prowadzenia pełnego postępowania podatkowego oraz wydawania decyzji administracyjnej bez szkody dla uprawnień i gwarancji procesowych strony. W założeniu instytucja ta miała być wykorzystywana do eliminowania błędów i uchybień o mniejszym znaczeniu i spójnie powiązana z samoobliczeniem jako podstawową i preferowaną przez ustawodawcę formą realizacji zobowiązania podatkowego.

Przyjmując, że realizacja zobowiązania podatkowego jest procesem wielofazowym i sekwencyjnym, na który składają się działania, o których stanowią normy wyznaczające sposób powstawania obowiązku, wymiaru, zabezpieczenia, wykonywania, egzekucji i kontroli zobowiązań,<sup>1</sup> trzeba mieć również na uwadze, że precyzyjne określenie zakresu czynności obejmujących realizację zobowiązań podatkowych jest trudne wskutek stosowania przez ustawodawcę różnorodnych technik podatkowych wobec poszczególnych podatków. Jednak w sytuacji, gdy zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa, jego ustalenie i realizacja następuje przez:

- podatnika – w drodze samoobliczenia, zadeklarowania i wpłaty podatku, lub
- płatnika – w drodze obliczenia płatniczego, pobrania podatku od podatnika i wpłacenie pobranej kwoty podatku na rzecz wierzyciela podatkowego.

W tej sytuacji na podatniku i płatniku, obok spełnienia świadczenia podatkowego, zwykle ciąży szereg obowiązków instrumentalnych, jak prowadzenie ksiąg i ewidencji, złożenie deklaracji bądź zeznania.

---

1 K. Teszner, *Realizacja zobowiązań podatkowych*, (w:) *System prawa finansowego*, t. III, *Prawo daninowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010, s. 642.

Rola organów podatkowych powinna koncentrować się na weryfikacji prawidłowości działań tych podmiotów.

Zakładana spójność między samoobliczeniem jako formą realizacji zobowiązań podatkowych oraz czynnościami sprawdzającymi znalazła wyraz w określeniu przez ustawodawcę celu tych ostatnich w sposób znacznie węższy niż kontroli podatkowej, której celem, stosownie do art. 281 § 2 o.p., jest sprawdzenie, czy kontrolowani wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego. Z art. 272 o.p. wynika natomiast, że czynności sprawdzające są działaniami organów podatkowych pierwszej instancji ukierunkowanymi na:

- sprawdzenie terminowości składania deklaracji,
- sprawdzenie terminowości wpłacania zadeklarowanych podatków, w tym również pobieranych przez płatników i inkasentów,
- stwierdzenie formalnej poprawności wyżej wymienionych dokumentów,
- ustalenie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami.

Chodzi tu zatem przede wszystkim o badanie formalnej poprawności dokumentów, deklaracji w znaczeniu nadanym przez art. 3 pkt 5 o.p., a ocena formalnej poprawności ma na celu sprawdzenie, czy dokument został sporządzony zgodnie z ustalonymi wymaganiami, a jeżeli takie wymagania wynikają z przepisów prawa, w szczególności z prawa podatkowego, czy nie zawiera błędów lub oczywistych omyłek.<sup>2</sup> W orzecznictwie sądów administracyjnych wskazuje się, że czynności sprawdzające mają ograniczony zakres, mogą w szczególności dotyczyć dokumentacji (kontrolujący nie może żądać składania wyjaśnień przez kontrahenta)<sup>3</sup>, jednak służą wyłącznie korekcie formalnych (np. rachunkowych), a nie merytorycznych (np. związanych ze zwolnieniami podatkowymi) wad deklaracji. Eliminacja tych ostatnich wymagałaby bowiem przeprowadzenia postępowania podatkowego.<sup>4</sup>

2 Wyrok WSA z dnia 28 marca 2007 r. (III SA/Wa 4029/06), Lex nr 328219.

3 Wyrok WSA z dnia 3 października 2008 r. (I SA/Bk 216/08), Lex nr 589860.

4 Wyrok WSA z dnia 31 marca 2009 r. (III SA/Wa 2001/08), Lex nr 531453.

Pojawia się jednocześnie pytanie, czy czynności sprawdzające mogą być prowadzone przez organ podatkowy w odniesieniu do drugiej, mniej obecnie popularnej w przepisach materialnego prawa podatkowego formy realizacji zobowiązania podatkowego, związanej z wydaniem przez organ podatkowy decyzji wymiarowej ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego. Warunkiem niezbędnym dla dokonania wymiaru jest bowiem przeprowadzenie postępowania podatkowego, które z reguły jest wszczynane z urzędu, a inicjatywa podatnika sprowadza się do realizacji obowiązku wynikającego z przepisów szczególnych dotyczących poszczególnych podatków, polegającego na dostarczeniu organowi niezbędnych informacji co do stanu faktycznego zaistniałego u podatnika. W postępowaniu tym występują dwie zasadnicze fazy: postępowania wstępnego (przygotowawczego) i postępowania wymiarowego. Czynności w pierwszym z wymienionych postępowań nie zmierzają bezpośrednio do dokonania wymiaru, ale polegają na ewidencjonowaniu podmiotów, u których występują podatkowe stany faktyczne oraz zebraniu innych danych dotyczących przede wszystkim strony przedmiotowej opodatkowania.<sup>5</sup> Postępowanie wymiarowe z reguły zostaje zapoczątkowane w momencie złożenia zeznań bądź informacji przez zobowiązanych do tego przepisami ustawowymi podatników, często wraz z danymi źródłowymi dokumentującymi ujawnione informacje. W jego trakcie następuje konfrontacja przez organ podatkowy zeznania z informacjami zebranymi w postępowaniu przygotowawczym, składanie przez podatnika wyjaśnień, ewentualnie przeprowadzenie wymaganych czynności procesowych. Co do zasady wymiar powinien być przeprowadzony w oparciu o zeznanie oraz informacje podatnika, pod warunkiem, że zostało ono przedstawione w przewidzianej przepisami formie.

W tym kontekście odpowiedź na postawione pytanie powinna być twierdząca. Czynności sprawdzające mogą być prowadzone przez organ podatkowy I instancji nie tylko w odniesieniu do deklaracji składanych przez podatnika i płatnika w związku z samoobliczeniem podatku, ale także w odniesieniu do informacji przedkładanych przez podatników w związku z wykonaniem przepisów materialnego prawa podatkowe-

---

5 Szerzej R. Mastalski, *Ustalenie podstawy wymiaru w polskim postępowaniu podatkowym*, Wrocław 1973, s. 36 i n.

go, poprzedzających wydanie konstytutywnej decyzji organu podatkowego ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego (np. informacji o posiadanych nieruchomościach, gruntach gospodarstw rolnych etc.). Przesądza o tym szerokie rozumienie przez ustawodawcę pojęcia „deklaracja” w art. 3 pkt 5 o.p. Badanie terminowości składania deklaracji i ich formalnej poprawności dotyczy zatem również zeznań, wykazów oraz informacji, do których składania obowiązani są na podstawie przepisów prawa podatkowego podatnicy, płatnicy i inkasenci.

Organ podatkowy uprawniony został do badania formalnej poprawności składanych deklaracji, tj. dokonania oceny, czy dokument został sporządzony zgodnie z wymaganiami wynikającymi z przepisów prawa podatkowego oraz czy nie zawiera błędów i oczywistych omyłek.

Zakres czynności sprawdzających obejmuje również wyłącznie takie ustalenie stanu faktycznego, którego zakres jest niezbędny do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami. Rodzaj składanej deklaracji i charakter zawartych w niej danych określa więc obszar, w którym organ podatkowy uprawniony został do dokonywania ustaleń faktycznych.

### **III. Zakres oraz charakter prawny czynności sprawdzających**

Podstawowy zakres czynności sprawdzających został wskazany w art. 272 pkt 1 i 2 o.p. i koresponduje z celem tej instytucji. W Dziale V o.p. regulującym czynności sprawdzające zawarto również przepisy znacząco wykraczające poza ten zakres i realizujące inne funkcje.

Obowiązujący od 1 września 2005 r. art. 272a o.p. rozszerzył katalog organów dokonujących czynności sprawdzających o ministra finansów lub organ podatkowy przez niego upoważniony w zakresie wymiany z państwami członkowskimi UE informacji o podatku od towarów i usług. Czynności te muszą odnosić się do dokumentów składanych do tego organu. Chodzi tu o informacje dotyczące potwierdzenia zidentyfikowania lub niepotwierdzenia zidentyfikowania podmiotu na potrzeby transakcji wewnątrzspółnotowych na terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju (art. 97 ust. 17 i 19 ustawy

o podatku od towarów i usług<sup>6</sup>). Minister finansów nie działa tu jako organ pierwszej instancji, bowiem jego właściwość funkcjonalna w tym zakresie została określona w art. 13 § 2 o.p.

Poza tradycyjne rozumienie czynności sprawdzających wykracza również przepis art. 274a o.p., który odnosi się w § 1 do sytuacji, gdy osoba zobowiązana uchybia obowiązkom wynikającym z przepisów materialnego prawa podatkowego i nie składa deklaracji, zeznania bądź wymaganej informacji. Z kolei § 2 tego przepisu pozostaje w wyraźnej sprzeczności z art. 272 pkt 2 o.p. wyznaczającym przedmiot i cel czynności sprawdzających. Umożliwia bowiem organowi podatkowemu badanie i kwestionowanie rzetelności danych zawartych w złożonej deklaracji, a tym samym ingerowanie w jej merytoryczną treść. Oznacza to możliwość badania zgodności dokumentu ze stanem rzeczywistym, a nie tylko stwierdzenie jego formalnej poprawności.<sup>7</sup> W literaturze podkreśla się, że organ podatkowy, działając w trybie 274a § 2 o.p., wykracza poza zakres formalnej kontroli poprawności deklaracji podatkowej. W konsekwencji uzyskał bowiem uprawnienie do wezwania podatnika do udzielenia wyjaśnień w związku z pojawieniem się wątpliwości co do poprawności złożonej deklaracji, i to nie tylko kwestii bezpośrednio związanych z deklaracją, ale danymi odnoszącymi się do tej deklaracji. Wymaga podkreślenia, że muszą to być tylko wyjaśnienia niezbędne, tj. takie, które są bezwzględnie konieczne do wyeliminowania przez organ wątpliwości. W trybie przewidzianym powyższą regulacją organ ma również możliwość wzywania podatnika do uzupełnienia deklaracji.

Są to uprawnienia fakultatywne, które organ podatkowy może, ale nie musi wykorzystać. Ponadto wydaje się, że powyższe instrumenty wpisane w instytucję czynności sprawdzających nie mogą być wykorzystywane w celu dokonywania ustaleń oraz zbierania danych służących opodatkowaniu przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów oraz pochodzących ze źródeł nieujawnionych. Brak jest bowiem wystarczających przesłanek, aby żądać od podatni-

---

6 Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm.).

7 Z. Ofiarski, *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, Warszawa 2010, s. 360.

ka wyjaśnienia niezwiązanych bezpośrednio z deklaracją, a dotyczących wysokości poniesionych wydatków, zgromadzonego mienia czy też źródeł ich finansowania. W ramach tego postępowania nie można ustalać wielkości poszczególnych składników podstawy opodatkowania wynikającej z art. 20 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.<sup>8</sup> Czynności sprawdzające nie mogą być bowiem utożsamiane z postępowaniem dowodowym w postępowaniu jurysdykcyjnym.

Powyższe stwierdzenie można poddać w wątpliwość, analizując regulacje zawarte w art. 272 § 3, art. 275 i art. 276 o.p. Charakter tych przepisów przybliżył je bowiem do postępowania dowodowego. Wskazano już, że przepisy o czynnościach sprawdzających jako jeden z celów wskazują ustalenie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami. Zwiększenie kompetencji organów podatkowych następuje w przypadku zwrotu podatku bądź też gdy podatnik skorzystał z przysługujących mu ulg podatkowych (art. 275 § 1 o.p.). Możliwe jest również w ramach tej instytucji żądanie sporządzenia i przekazania informacji przez banki, zakłady ubezpieczeń, fundusze inwestycyjne, domy maklerskie (art. 275 § 2 i 3 o.p.), a nawet przeprowadzenie oględzin lokalu mieszkalnego (art. 276 o.p.).

Znacznie zwiększony zakres czynności sprawdzających w porównaniu z „tradycyjnym” założeniem tej procedury skłania do stwierdzenia, że staje się ona dodatkowym sposobem przeprowadzania postępowania dowodowego.<sup>9</sup> Wzmocnienia tego stanowiska można doszukać się w treści art. 181 o.p. dotyczącego dowodów. W postępowaniu podatkowym mogą być wykorzystane bowiem wszystkie dowody, w szczególności księgi podatkowe, deklaracje złożone przez stronę, zeznania świadków, opinie biegłych, materiały i informacje zebrane w wyniku oględzin, informacje podatkowe oraz inne dokumenty zgromadzone w toku czynności sprawdzających lub kontroli podatkowej. Powyższa regulacja daje możliwość prowadzenia w ramach czynności sprawdzających postępowania dowodowego nieograniczonego w czasie, co może

---

8 P. Pietrasz, *Czynności sprawdzające a opodatkowanie dochodów nieujawnionych*, „Prawo i Podatki” 2008, nr 11, s. 25.

9 H. Dzwonkowski, *Powstawanie i wymiar zobowiązań podatkowych*, Warszawa 2003, s. 202.



skłaniać organy podatkowe do jej wykorzystywania, zwłaszcza w odniesieniu do przedsiębiorców. Przepisy ustawy o swobodzie działalności gospodarczej (art. 83) przewidują bowiem (z pewnymi ustawowymi wyjątkami) limit czasowy trwania kontroli w zależności od rodzaju przedsiębiorcy, wiążący organ kontroli, podczas gdy przepisy o czynnościach sprawdzających nie normują ich wszczęcia oraz zakończenia, ani nie określają limitu czasowego co do prowadzenia tych czynności. Daje to możliwość wielokrotnego podejmowania wobec podatnika, płatnika czy inkasenta czynności sprawdzających (nawet w tym samym zakresie) przed formalnym wszczęciem kontroli podatkowej, a nawet – jak się niekiedy wskazuje – równocześnie w trakcie trwającego postępowania podatkowego. Niewątpliwie taki stan pogarsza sytuację prawną podatnika. Organy podatkowe dokonujące czynności sprawdzających nie powinny jednak zapominać, że art. 280 o.p. wyraźnie nakazuje stosowanie w ramach tej instytucji zasad ogólnych postępowania podatkowego (dział IV rozdz. 1 art. 120 – art. 129 o.p.). Obliguje więc do dokonywania czynności sprawdzających w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych (art. 121 § 1 o.p.), a przede wszystkim zgodnie z zasadą ekonomiki procesowej, nakazuje działać w sprawie wnikliwie i szybko, korzystając z możliwie najprostszych środków do przeprowadzenia czynności (art. 125 § 1 o.p.).

Jako wykraczający poza tradycyjne rozumienie czynności sprawdzających należy wskazać również art. 274c o.p. W tym przypadku aktywność organów podatkowych jest ukierunkowana nie na podatnika, ale na jego kontrahenta wykonującego działalność gospodarczą. Ponadto żądanie przedstawienia dokumentów musi być poprzedzone wszczęciem wobec podatnika i prowadzeniem postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej i wiązać się przedmiotowo z zakresem objętym tą kontrolą. Nie są to więc żadne czynności sprawdzające, ale typowa kontrola krzyżowa, która – jak wskazuje art. 274c o.p. – wykracza poza formalne badanie poprawności dokumentów, ale polega także na kontroli ich rzetelności. W orzecznictwie sądownoadministracyjnym i w doktrynie podkreśla się, że uprawnienie organów podatkowych do żądania od kontrahentów podatnika wykonujących działalność gospodarczą dotyczy przedstawienia dokumentów (szeroko rozumianych) w zakresie objętym kontrolą, a nie jedynie faktur VAT. Samo sprawdzenie istnieje

nia kopii faktury VAT u wystawcy, bez weryfikacji, czy podatek VAT należny wynikający z tej faktury został rozliczony przez kontrahenta (i ewentualnie dokonania innych niezbędnych czynności), jest niewystarczające do ustalenia niebudzącego wątpliwości stanu faktycznego w kwestii rzetelności faktury – czyli tego, czy faktura ta dokumentuje rzeczywistą transakcję.<sup>10</sup> Dopuszcza się także żądania w toku czynności sprawdzających (kontroli krzyżowej), oprócz kopii faktury, również pozostałej dokumentacji, czyli także ewidencji ksiąg, dokumentów przewozowych, jeżeli zawierają one dokumenty, które mieszczą się w zakresie kontroli krzyżowej. Nie ma natomiast formalnych możliwości i niedozwolone jest przeprowadzanie w toku kontroli krzyżowej innych dowodów, jak np. zebranie wyjaśnień, przesłuchanie świadków, dokonanie oględzin, ponieważ wymienione czynności dowodowe nie mieszczą się w zakresie czynności sprawdzających.<sup>11</sup>

Z uwagi na tak określony zakres czynności sprawdzających pojawia się istotne pytanie o charakter tej instytucji. W doktrynie prawa podatkowego prezentowane są w tym zakresie różne stanowiska. Część poglądów skłania się do uznania czynności sprawdzających za część kontroli podatkowej wyróżniających się odmienną techniką prowadzenia postępowania<sup>12</sup> albo też za rodzaj wstępnej kontroli podatkowej. Inni twierdzą, że stanowią one rodzaj aktywności organów podatkowych o charakterze kontrolnym, jednakże sytuowanej poza obrębem postępowania kontrolnego czy też jurysdykcyjnego<sup>13</sup> albo wręcz, że są elementem postępowania podatkowego i oznaczają czynności kontrolne organu podatkowego.<sup>14</sup> Wskazuje się również na cechy czynności sprawdzających, tj. kontroli zewnętrznej, następczej, funkcjonalnej, a także, co do zasady, formalnej i kameralnej.<sup>15</sup>

10 Wyrok WSA z dnia 25 czerwca 2008 r. (I SA/GI 97/08), Lex nr 494301.

11 D. Zalewski, *Kontrola krzyżowa w procedurze podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 4, s. 36.

12 J. Zubrzycki, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2003*, Wrocław 2003, s. 869.

13 B. Brzeziński, *Prawo podatkowe*, Toruń 1999, s. 245.

14 C. Kosikowski, (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 1188.

15 W. Stachurski, *Realizacja zobowiązań podatkowych w ramach procedur kontrolnych*, (w:) *System prawa finansowego*, t. III, *Prawo daninowe* red. L. Etel, Warszawa 2010, s. 680.

Analiza regulacji dotyczących czynności sprawdzających prowadzi do konstatacji, że co do zasady mają one charakter czynności faktycznych. Są to zatem działania materialno–techniczne związane z techniką administrowania i oddziaływania administracji publicznej na stosunki prawa materialnego, które nie wywołują bezpośrednich skutków prawnych bądź wywołują je w sposób pośredni.<sup>16</sup> Od reguły tej przewidziano jednak wyjątki. Po pierwsze, korekta deklaracji podatkowej dokonywana przez organ podatkowy rodzi określone skutki prawne, chyba że zniweluje je złożony przez podatnika sprzeciw. W tej sytuacji organowi podatkowemu, dla obrony swych racji, pozostaje wszczęcie postępowania podatkowego bądź kontroli podatkowej.

Po drugie, skutki prawne dla podatnika będzie rodziło wydanie przez organ podatkowy postanowienia o przedłużeniu terminu zwrotu podatku wynikającego z odrębnych przepisów.

Wreszcie wskazuje się, że do kategorii czynności wywołujących skutki prawne dla podatnika należy zaliczyć regulowane w art. 274a § 2 o.p. wezwanie do złożenia wyjaśnień, nakładające na niego obowiązek określonego zachowania się. Stosownie bowiem do art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. kontrola działalności administracji publicznej przez sądy administracyjne obejmuje orzekanie w sprawach skarg na inne niż decyzje administracyjne i postanowienia wydane w postępowaniu administracyjnym, egzekucyjnym i zabezpieczającym, akty lub czynności z zakresu administracji publicznej dotyczące uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa. Podatnikowi przysługuje zatem powództwo w celu ustalenia przez sąd istnienia bądź nieistnienia uprawnienia lub obowiązku wynikającego z danej czynności i ewentualnie stwierdzenia jej bezskuteczności.<sup>17</sup>

Biorąc pod uwagę powyższe ustalenia oraz szeroko określony zakres czynności sprawdzających, podzielam pogląd, że instytucja ta stanowi zespół prawnie określonych działań organów podatkowych I instancji o charakterze kontrolnym, podejmowanych w ramach odrębnej procedury podatkowej. Możliwość podejmowania przez te organy działań wywołujących określone skutki prawne, a zwłaszcza przysługujące

16 J. Zimmermann, *Prawo administracyjne*, Warszawa 2008, s. 350.

17 Zob. P. Pietrasz, *Czynności..., op. cit.*, s. 27.

organowi podatkowemu od 2005 r. prawo do autokorekty deklaracji podatkowej złożonej przez podatnika przez dokonanie poprawek i uzupełnień i wpływanie tym samym na zmianę wysokości zadeklarowanego zobowiązania podatkowego, przemawia za weryfikacją poglądów uznających czynności sprawdzające za część kontroli podatkowej, a nawet postępowania podatkowego. Biorąc pod uwagę cele tej instytucji określone w art. 272 o.p., sprowadzające się do formalnego badania deklaracji składanych przez podatnika głównie (choć nie tylko) w związku realizacją zobowiązań podatkowych w drodze samoobliczenia, możliwość władczego wpływania przez organ na prawa i obowiązki podatnika rodzącego określone skutki prawne można określić mianem quasi-nadzoru. Podatnikowi przysługuje bowiem możliwość uchylecia się od skutków autokorekty bądź – wskutek własnej bezczynności – uznanie jej jako korektę dokonaną przez siebie (art. 274 § 3 i 4 o.p.).

#### **IV. Technika prowadzenia czynności sprawdzających**

Analizując techniczne aspekty prowadzenia czynności sprawdzających, należy zwrócić uwagę na kolejność stosowania poszczególnych procedur podatkowych. W orzecznictwie sądownoadministracyjnym podkreśla się bowiem ich konkurencyjny charakter. W wyroku NSA z dnia 14 grudnia 2006 r.<sup>18</sup> wskazuje się na zakaz mieszania trybów postępowania. Postępowanie wyjaśniające prowadzone jest w ramach przepisów Działu V o.p., które jest trybem konkurencyjnym dla postępowania uregulowanego w Dziale IV o.p. (postępowanie podatkowe). W konsekwencji, z chwilą wszczęcia kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego kończy się możliwość stosowania przepisów regulujących czynności sprawdzające i należy stosować przepisy Działu VI lub IV o.p. Na autonomię czynności sprawdzających zwrócił również uwagę NSA, interpretując zakres odpowiedniego stosowania przepisów dotyczących postępowania podatkowego w kontekście odesłania zawartego w art. 280 o.p. Wskazał tym samym, że odrębność postępowania sprawdzającego sprawia, iż do postępowania prowadzonego w tym trybie przepisy działu IV Ordynacji podatkowej znajdują zastosowa-

---

18 Wyrok NSA z dnia 14 grudnia 2006 r. (I FSK 315/06), CBOSA.

nie tylko o tyle i tylko w takim zakresie, w jakim odsyłają do nich regulacje dotyczące czynności sprawdzających.<sup>19</sup> Warto również zwrócić uwagę na stanowisko wyrażone przez NSA w postanowieniu z dnia 22 listopada 2010 r.<sup>20</sup> zajęte w kwestii prowadzenia czynności sprawdzających zasadność zwrotu podatku wymagającego przedłużenia terminu jego zwrotu. Zdaniem Sądu nie do przyjęcia jest sytuacja równoległego prowadzenia w sprawie postępowania w kwestii zasadności zwrotu czynności sprawdzających i kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego. W konsekwencji, z chwilą wszczęcia kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego kończy się możliwość stosowania przepisów regulujących czynności sprawdzające i należy stosować przepisy Działu VI lub IV o.p. Oznacza to, że art. 274b o.p. jest przepisem mającym zastosowanie wyłącznie na etapie czynności sprawdzających.

Konkurencyjność trybów poszczególnych procedur podatkowych zasadniczo nie budzi również wątpliwości w doktrynie prawa podatkowego<sup>21</sup>, chociaż należy odnotować również poglądy odrębne.<sup>22</sup> Wskazuje się również, że postępowanie wyjaśniające w ramach czynności sprawdzających powinno zawsze wyprzedzać postępowanie podatkowe, zwłaszcza w sytuacji, gdy podatnik złożył deklarację bądź dokonał jej korekty, która budzi wątpliwości organu podatkowego zarówno co do formalnej poprawności, jak i zgodności ze stanem faktycznym. Organ powinien wówczas wezwać składającego deklarację do złożenia niezbędnych wyjaśnień i skorygowania wadliwej deklaracji (art. 274 § 1 pkt 2 o.p.). Dopiero w przypadku odmowy lub bezczynności organu podatkowy może rozpocząć procedurę kontrolną lub postępowanie podatkowe zmierzające do usunięcia stwierdzonych nieprawidłowości. W przypadku wątpliwości co do poprawności złożonej deklaracji bądź jej korekty, organ podatkowy w pierwszej kolejności powinien wszcząć kontrolę podatkową.<sup>23</sup> Generalnie taka kolejność stosowania procedur

---

19 Wyrok NSA z dnia 30 czerwca 2005 r. (I FSK 296/05), Lex nr 173361.

20 Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 22 listopada 2010 r. (I FSK 1181/10), Lex nr 740464.

21 M. Masternak, Postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa oraz inne procedury stosowane w sprawach podatkowych, (w:) Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie, red. B. Brzeziński, Toruń 2009, s. 339.

22 W. Stachurski, Realizacja..., *op. cit.*, s. 683.

23 A. Mariański, Rodzaje postępowań w ordynacji podatkowej: czynności sprawdzające, kontrola oraz postępowanie podatkowe, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 4, s. 36.

podatkowych w zakresie badania deklaracji (korekt deklaracji) zasługuje na aprobatę, chociaż należy wyraźnie podkreślić, że nie wynika wprost z przepisów Ordynacji podatkowej.

Kolejna kwestia, na którą należy zwrócić uwagę, to sposób procedowania organów podatkowych pierwszej instancji dokonujących czynności sprawdzających w odniesieniu do złożonych przez podatnika lub płatnika deklaracji, w przypadku ich weryfikacji i stwierdzenia, że deklaracja zawiera błędy rachunkowe lub inne oczywiste omyłki bądź że wypełniono ją niezgodnie z ustalonymi wymogami (art. 274 o.p.). Tryb ten ma zastosowanie wyłącznie w przypadku wyżej wskazanych uchybień formalnych w złożonej deklaracji podatkowej. Nie służy natomiast do korygowania wadliwości deklaracji spowodowanych błędnym uwzględnieniem lub pominięciem w podstawie opodatkowania danych wynikających z określonych zdarzeń rzutujących na jej wielkość.<sup>24</sup>

Jasność wyżej wskazanych przesłanek, których zaistnienie powoduje obligatoryjność podjęcia działań przez organy podatkowe,<sup>25</sup> w zasadzie nie powinna budzić wątpliwości. Przez błędy rachunkowe w deklaracji należy rozumieć popełnione przez podatnika lub płatnika błędy w obliczeniach uwidocznione w poszczególnych kolumnach deklaracji. Wypełnienie deklaracji niezgodnie z ustalonymi wymogami może oznaczać sporządzenie deklaracji na niewłaściwym formularzu bądź niezgodnie z pouczeniem zawartym w deklaracji albo wymogami wynikającymi z przepisów materialnego prawa podatkowego. Pewne wątpliwości może budzić natomiast pojęcie „oczywistej omyłki”, które stało się nawet przedmiotem orzeczeń sądów administracyjnych. Dla przykładu wynika z nich, że umieszczenie nadwyżki podatku w niewłaściwym polu deklaracji VAT-7 za dany miesiąc i powielenie tego błędu w deklaracji VAT-7 w następnym miesiącu jest – z punktu widzenia porządku prawnego – oczywistą omyłką, o jakiej mowa w art. 274 § 1 o.p.<sup>26</sup> W pojęciu ewidentnej pomyłki rachunkowej nie mieści się natomiast wykazanie w deklaracji VAT-7 innej kwoty podatku naliczo-

24 Wyrok NSA z dnia 6 lipca 2010 r. (I GSK 914/09), Lex nr 594735.

25 M. in. w wyroku WSA z dnia 29 kwietnia 2009 r. (I SA/Po 246/09) sąd wskazał, iż w każdym przypadku, kiedy zachodzą warunki do zastosowania trybu przewidzianego w art. 274 o.p., zwrócenie się przez organ podatkowy do podatnika jest obligatoryjne.

26 Wyrok NSA z dnia 28 stycznia 2003 r. (III SA 1681/01), „Monitor Podatkowy” 2003, nr 7, s. 34.

nego niż wynikająca z faktur dokumentujących zakup towarów. Za taką można uznać bowiem tylko omyłkę, która wprost wynika z deklaracji, bez potrzeby konfrontacji z dokumentami źródłowymi, będącymi podstawą danych wykazanych w deklaracji.<sup>27</sup>

W przypadku stwierdzenia przez organ podatkowy w złożonej przez podatnika bądź płatnika deklaracji wyżej wskazanych uchybień może on w zależności od ich charakteru przyjąć dwa tryby procesowania z deklaracją, tj.:

- 1) skorygować samodzielnie deklarację, dokonując stosownych poprawek lub uzupełnień, jeżeli zmiana wysokości zobowiązania podatkowego, kwoty nadpłaty, kwoty zwrotu podatku lub wysokości straty w wyniku tej korekty nie przekracza kwoty 1.000 zł,
- 2) zwrócić się do składającego deklarację (tj. podatnika, płatnika) o jej skorygowanie oraz złożenie niezbędnych wyjaśnień, wskazując przyczyny, z powodu których informacje zawarte w deklaracji poddaje się w wątpliwość.

Tryby te różnią się od siebie zasadniczo. W pierwszym przypadku dochodzi do autokorekty deklaracji podatkowej przez organ podatkowy w formie naniesienia poprawek lub uzupełnień. W drugim trybie to składający deklarację na wezwanie organu podatkowego dokonuje korekty „własnej” deklaracji oraz składa niezbędne wyjaśnienia. Elementem łączącym oba tryby procesowania jest inicjatywa dokonania korekty leżąca po stronie organu podatkowego. Regulację zawartą w art. 274 o.p. należy odróżnić od prawa do korekty deklaracji podatkowej (zeznanie) w rozumieniu art. 81 o.p., gdzie inicjatywa dokonania korekty jest samoistną decyzją podatnika. Przysługuje mu uprawnienie do złożenia w trybie art. 81 o.p. korekty deklaracji do momentu wszczęcia postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej, także wówczas, gdy organ podatkowy wykonuje czynności sprawdzające i nie wzywa podatnika do skorygowania deklaracji.

W przypadku autokorekty dokonanej przez organ podatkowy jego obowiązkiem jest uwierzytelnienie kopii skorygowanej deklaracji, a na-

---

27 Wyrok WSA z dnia 12 kwietnia 2007 r. (I SA/OI 21/07), Lex nr 247987.

stępnie jej doręczenie podatnikowi wraz z informacją o związanej z korektą deklaracji zmianie wysokości zobowiązania podatkowego kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku lub wysokości straty bądź informacją o braku takich zmian. Podatnikowi przysługuje prawo wniesienia na tę korektę sprzeciwu do organu, który dokonał korekty w terminie 14 dni od dnia doręczenia uwierzytelnionej kopii skorygowanej deklaracji. Wniesienie sprzeciwu skutkuje anulowaniem korekty. Natomiast w sytuacji biernego zachowania się podatnika i niewniesienia sprzeciwu bądź też w przypadku złożenia sprzeciwu po terminie, korekta deklaracji dokonana przez organ podatkowy wywołuje skutki prawne jak korekta deklaracji złożona przez podatnika. Powyższy tryb postępowania ma również odpowiednie zastosowanie do deklaracji składanych przez płatników lub inkasentów oraz do załączników do deklaracji. Należy również podkreślić, że wnoszony przez podatnika sprzeciw do organu dokonującego autokorekty deklaracji, pomimo zbieżności nazewnictwa, jest innym środkiem prawnym niż sprzeciw wnoszony przez przedsiębiorcę na czynności organu kontroli w rozumieniu art. 84c u.s.d.g.

W przypadku stosowania trybu określonego w art. 274 § 1 pkt 2 o.p., tj. jeżeli wg wyliczeń organu podatkowego zmiana wysokości zobowiązania podatkowego, kwoty nadpłaty, kwoty zwrotu podatku lub wysokości straty w wyniku korekty przekroczy kwotę 1.000 zł, ma on obowiązek zwrócić się do składającego deklarację o jej skorygowanie oraz złożenie niezbędnych wyjaśnień. Termin do złożenia wyjaśnień i dokonania korekty deklaracji podatkowej powinien być ustalony przez organ podatkowy w wezwaniu i uwzględnić czas niezbędny na wykonanie czynności tam określonych.<sup>28</sup> Ponadto należy wskazać przyczyny, z powodu których informacje zawarte w deklaracji organ poddaje w wątpliwość. Obowiązek ten jest o tyle istotny, że wpisuje się w zasadę przekonywania stron określoną w art. 124 o.p. Precyzyjne wyjaśnienie przesłanek – tu: wskazanie w sposób jasny i zrozumiały dla podatnika wątpliwości organu podatkowego – może przyspieszyć ich akceptację, a tym samym skorygowanie przez niego deklaracji zgodnie z wezwaniem tego organu.

---

28 Wyrok WSA z dnia 24 września 2007 r. (III SA/Wa 968/07), Lex nr 372607.



W toku prowadzonych czynności sprawdzających organy podatkowe, w zależności od zakresu przedmiotowego tych czynności, zostały wyposażone w następujące uprawnienia:

- żądanie złożenia wyjaśnień w sprawie przyczyn niezłożenia deklaracji,
- wezwanie do złożenia deklaracji – jeśli, mimo takiego obowiązku, nie została złożona (art. 274a § 1 o.p.),
- wezwanie do udzielenia, w wyznaczonym terminie, niezbędnych wyjaśnień lub uzupełnienia deklaracji – w razie wątpliwości co do jej poprawności (art. 274a § 2 o.p.),
- wydanie postanowienia o przedłużeniu terminu zwrotu podatku do czasu zakończenia czynności sprawdzających (art. 274b o.p.),
- żądanie od kontrahentów podatnika wykonujących działalność gospodarczą przedstawienia dokumentów, w zakresie objętym kontrolą u podatnika, (art. 274c o.p.),
- żądanie okazania dokumentów lub złożenia fotokopii dokumentów, których posiadania przez podatnika, w określonym czasie, wymaga przepis prawa – w sytuacji, gdy ze złożonej deklaracji wynika, że podatnik skorzystał z przysługujących mu ulg podatkowych (art. 275 o.p.). Chodzi tu jednak o wstępne zbadanie, przed podjęciem kontroli podatkowej czy wszczęciem postępowania podatkowego, zasadności złożonej deklaracji w części dotyczącej skorzystania przez podatnika z ulg, a nie o pełną weryfikację wszystkich okoliczności (warunków) skorzystania z ulgi podatkowej. Ustalenia dokonane w ramach tychże wstępnych czynności nie zamykają organowi również weryfikacji podstaw do skorzystania z ulgi w ramach prowadzonego później postępowania podatkowego.<sup>29</sup>
- żądanie sporządzenia i przekazania przez banki, zakłady ubezpieczeń i fundusze inwestycyjne, domy maklerskie, banki prowadzące działalność maklerską, towarzystwa funduszy inwestycyjnych i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe informacji o zdarzeniach stanowiących podstawę do skorzysta-

- nia przez podatnika z ulg podatkowych, jeżeli zostały wykazane w złożonej przez niego deklaracji (art. 275 § 2 i 3 o.p.),
- dokonanie oględzin lokalu mieszkalnego lub części tego lokalu (za zgodą podatnika), tylko jeżeli jest to niezbędne do zweryfikowania zgodności stanu faktycznego z danymi wynikającymi ze złożonej przez podatnika deklaracji oraz z innych dokumentów potwierdzających poniesienie wydatków na cele mieszkaniowe (art. 276 o.p.).

Warto zwrócić uwagę na ostatnie z wymienionych uprawnień, które w swej treści jest niemal identyczne z art. 288 § 1 pkt 1 lit b) i c) o.p., tj. uprawnieniami kontrolującego w trakcie kontroli podatkowej do dokonania oględzin lokalu mieszkalnego. Zarówno w przypadku oględzin lokalu mieszkalnego w procedurze czynności sprawdzających, jak i w trakcie kontroli podatkowej ich dokonanie wymaga zgody kontrolowanego. Daje się jednak zauważyć odmienności dwojakiego rodzaju. Po pierwsze, oględziny lokalu mieszkalnego dokonywane w ramach czynności sprawdzających zawsze przeprowadzane są w celu weryfikacji zgodności stanu faktycznego z danymi wynikającymi z deklaracji. Po drugie zasadnicza różnica dotyczy dalszego postępowania organu w przypadku, czy podatnik nie udostępnił lokalu mieszkalnego mimo ustalonego wcześniej terminu oględzin bądź też w sytuacji, gdy nie uzyskano jego zgody na dokonanie oględzin w trakcie prowadzonej kontroli podatkowej. W ramach czynności sprawdzających pracownik organu podatkowego, po uzyskaniu zgody podatnika na dokonanie oględzin lokalu mieszkalnego lub części tego lokalu, obowiązany jest ustalić termin dokonania oględzin w porozumieniu z podatnikiem, a podpisaną przez podatnika adnotację o ustaleniu terminu oględzin umieścić w aktach sprawy. W przypadku nieudostępnienia lokalu mieszkalnego w uzgodnionym terminie organ podatkowy może wyznaczyć nowy termin przeprowadzenia oględzin (art. 276 § 2 i 3 o.p.). Wyznaczenie nowego terminu jest fakultatywnym uprawnieniem organu podatkowego. Nie przysługują mu żadne środki dyscyplinujące podatnika, a w szczególności nie może stosować kar porządkowych. Pozostaje mu możliwość przeprowadzenia oględzin lokalu mieszkalnego podatnika w ramach wszczętej kontroli podatkowej. W tej sytuacji, w przypadku braku zgody na dokonanie czynności (wyrażonej w sposób wyraźny bądź uni-

kanie jej wyrażenia), czynności oględzin przeprowadza się po uzyskaniu, na wniosek organu podatkowego, zgody prokuratora rejonowego i okazaniu kontrolowanemu tego postanowienia (art. 288 § 2 i 3 o.p.). Przeprowadzone oględziny należy udokumentować protokołem, który dołącza się do akt sprawy.

Analizując techniczne aspekty dokonywania czynności sprawdzających, należy podkreślić konieczność odpowiedniego stosowania przez organy podatkowe w sprawach nieuregulowanych w Dziale V o.p. niektórych przepisów z zakresu postępowania jurysdykcyjnego. Wyraźnie wskazuje na to art. 280 o.p., w czym upatruje się również, jak już wspomniano, autonomicznego charakteru tej procedury podatkowej. W konsekwencji do procedowania w ramach czynności sprawdzających stosuje się odpowiednio art. 143 o.p. dotyczący upoważnienia do załatwienia sprawy pracowników urzędu na piśmie, a ponadto przepisy dotyczące: zasad ogólnych postępowania podatkowego (art. 120–129), wyłączenia pracownika organu podatkowego oraz organu podatkowego (art. 130–132), strony (art. 133–138), doręczeń (art. 144–154c), wezwań (art. 155–164), protokołów i adnotacji (art. 172–177), udostępniania akt (art. 178–179), postanowień (art. 216–219), zażaleń (art. 236–239), kosztów postępowania (art. 264–271 o.p.).

## V. Wnioski

Podsumowując powyższe rozważania, należy stwierdzić, że czynności sprawdzające są odrębną procedurą wykorzystywaną przez organy podatkowe pierwszej instancji, której podstawowym celem jest zbadanie w sposób odformalizowany poprawności składanych przez podatnika deklaracji podatkowych, zeznań, informacji oraz terminowości ich składania i wpłacania zadeklarowanych podatków. Instytucja ta służy przede wszystkim organom podatkowym jako element nadzoru nad procesem realizacji zobowiązań podatkowych przez podatników (płatników, inkasentów) w drodze samoobliczenia. Umożliwia w sposób uproszczony i co istotne, znacznie mniej kosztowny niż w przypadku sformalizowanych procedur, zweryfikowanie dokumentów składanych przez podmioty zobowiązane przepisami prawa podatkowego,

także w formie autokorekty deklaracji. W niektórych, wskazanych wyżej przypadkach instrumenty stosowane przez organy podatkowe w ramach czynności sprawdzających rodzą dla podatników określone skutki prawne, choć – co do zasady – są to czynności faktyczne o charakterze działań materialno–technicznych.

Daje się jednak zauważyć zwiększony zakres czynności sprawdzających. Umożliwienie organowi podatkowemu badania i kwestionowania rzetelności danych zawartych w złożonej deklaracji pozwala tym samym na ingerowanie w jej merytoryczną treść, a to oznacza możliwość badania zgodności dokumentu ze stanem rzeczywistym, a nie tylko stwierdzenie jego formalnej poprawności. Ponadto zwiększony, w porównaniu z „tradycyjnym” założeniem tej procedury, zakres czynności sprawdzających prowadzi do wniosku, że stała się ona dodatkowym sposobem przeprowadzania postępowania dowodowego. Godzi się również podkreślić, pomimo generalnie pozytywnej oceny tej instytucji, pogorszenie sytuacji procesowej podatnika, wynikające głównie z niedookreślonych regulacji prawnych. W tej sytuacji jedynym praktycznie gwarantem respektowania przez organy podatkowe praw podatników pozostaje wyraźny nakaz stosowania, w ramach dokonywanych czynności sprawdzających, zasad ogólnych postępowania podatkowego.

# INSTYTUCJA INFORMACJI PODATKOWYCH W ŚWIETLE POLSKICH REGULACJI – DYLEMATY PRAWNE UDOSTĘPNIANIA DANYCH

ANNA ZALCEWICZ, SANDRA DOMSKA

## I. Wstęp

Informacje podatkowe, jako instrument szeroko pojętej kontroli podatkowej, stanowią istotny element uzyskiwania danych przez organy podatkowe co do zdarzeń mających wpływ na powstanie obowiązku podatkowego lub wysokość zobowiązania podatkowego. Z tego punktu widzenia są tym samym ważnym źródłem uzupełniającym wiedzę organów na temat podatnika w zakresie niezbędnym dla oceny prawidłowego obliczenia podatku lub jego wymiaru. Z drugiej jednak strony, dostęp do tego rodzaju informacji zawęża konstytucyjne prawo każdego obywatela do prywatności. Dla realizacji najbardziej zasadniczych elementów składających się na treść prawa do ochrony życia prywatnego istotne jest ograniczenie w ustawie zasadniczej obowiązku udostępnienia danych do ściśle określonych ustawowo sytuacji, a także ustanowienie reguły, że jest ono uzasadnione jedynie w takim zakresie, w jakim jest to niezbędne w demokratycznym państwie prawnym. Regulacja zasad udostępniania organom podatkowym informacji podatkowych musi zatem uwzględniać w stosownej proporcji potrzeby tych organów, pozwalając na skuteczne wykonywanie kontroli bieżącej, ekonomikę postępowania podatkowego, jak i zachowanie sfery prywatności podatnika<sup>1</sup>. Niezbędne jest w związku z tym, w omawianym zakresie,

---

1 Jak wskazał Trybunał Konstytucyjny, „zarówno prawo do prywatności, jak i gwarancje ochrony autonomii informacyjnej nie mają charakteru absolutnego, jednak wszelkie ich ograniczenia muszą pozostawać w zgodzie z zasadą proporcjonalności”, podkreślając, że istnienie w art. 51 ust. 2 Konstytucji, „odrębnej regulacji dotyczącej proporcjonalności wkraczania w prywatność jednostki należy tłumaczyć tym, że naruszenie autonomii informacyjnej poprzez żądanie niekoniecznych, lecz wygodnych dla władzy publicznej informacji o jednostce, jest typowym dla czasów współczesnych instrumentem, po który władza publiczna chęć-

stanowienie norm precyzyjnych i elastycznych zarazem, wyznaczających granice ingerencji z poszanowaniem praw i wolności obywateli. Jest to niezwykle trudne, ale jednocześnie konieczne w każdym państwie prawnym.

Dokonując już na wstępie pewnej oceny obecnie obowiązujących przepisów regulujących zasady udostępniania informacji podatkowych, trzeba wskazać na pewne nieprawidłowości czy niedociągnięcia prawodawcy w tej materii. Przede wszystkim sam zakres pojęcia „informacja podatkowa” nie jest wystarczająco jasny i precyzyjny na gruncie ustawy – Ordynacja podatkowa. Tymczasem jego wyznaczenie, jako że jest to pojęcie o fundamentalnym znaczeniu dla szeregu regulacji, jest istotne nie tylko z punktu widzenia prawidłowości postępowania organów podatkowych i ochrony prywatności, ale także faktu penalizacji: niedopełnienia obowiązków związanych z udostępnieniem informacji podatkowej<sup>2</sup> oraz przekroczenia przez określony podmiot kompetencji co do ujawnienia objętych ochroną prawną danych wrażliwych<sup>3</sup>. W tym kontekście szczególne wątpliwości i zastrzeżenia budzi regulacja dostępu do informacji, w stosunku do których obowiązuje tajemnica finansowa<sup>4</sup>. Dotyczą one zwłaszcza rzeczywistego zakresu danych, jakie mogą zostać udostępnione organom podatkowym na ich żądanie na podsta-

---

nie sięga” – zob. wyrok TK z dnia 17 czerwca 2008 r. (K 8/04), OTK ZU. 2008, nr 5A, poz. 89. Na tle rozstrzygnięć TK wskazać można, że przesłankami legalności wkraczania w zakres autonomii informacyjnej obywatela jest uznanie, że wprowadzone ustawowo normy są w stanie doprowadzić do zamierzonych skutków (zasada przydatności), są niezbędne dla ochrony interesu publicznego (zasada konieczności), a efekty pozostają w proporcji do nakładanych ciężarów (zasada proporcjonalności), m.in. wyrok TK z dnia 20 czerwca 2005 r., (4/04), OTK ZU. 2005, nr 6A, poz. 64; wyrok TK z dnia 3 października 2000 r. (K 33/99), OTK ZU 2000, nr 6, poz. 188 – por. Zasada proporcjonalności (w odniesieniu do prawa publicznego) w tezach Trybunału Konstytucyjnego, Biuro Trybunału Konstytucyjnego Zespół Orzecznictwa i Studiów, <http://www.trybunal.gov.pl>, s. 23. Zob. też m.in. W. Skrzydło, Komentarz, 2002, Lex.

2 Zob. art. 80 ustawy z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (tekst jedn. Dz.U. z 2007 r. Nr 111, poz. 765 ze zm.); por. P. Panfil, Zabezpieczenie realizacji obowiązków ciążących na płatniku, „Gdańskie Studia Prawnicze” 2008, nr 1, s. 437 i n.; T. Grzegorzcyk, Komentarz do art. 80 kodeksu karnego skarbowego, (w:) T. Grzegorzcyk, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, 2009, Lex; A. Wawrzyniak, Informacje podatkowe a kodeks karny skarbowy, „Monitor Podatkowy” 2001, nr 5, s. 46–47.

3 Zob. np. art. 58 ustawy z dnia 26 października 2000 r. o giełdach towarowych (tekst jedn. Dz.U. z 2010 r. Nr 48, poz. 284 ze zm.), art. 171 ust. 5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (tekst jedn. Dz.U. z 2002 r. Nr 72, poz.665 ze zm.).

4 Pod pojęciem tym w niniejszym artykule rozumieć należy tajemnicę zawodową związaną z możliwością uzyskania danych wrażliwych w odniesieniu do sfery prywatności finansowej różnych podmiotów w związku z wykonywaną pracą, pełnioną funkcją czy prowadzoną działalnością (tajemnica bankowa, maklerska (giełdowa, giełdy towarowej), ubezpiecze-

wie przepisów rozdziału 11 (dział III) ustawy – Ordynacja podatkowa. Problematycznym jest również ustalenie, które z instytucji *de facto* zostały zobligowane w tej materii. Ta ostatnia kwestia rozważana powinna być przy tym w związku z ogólniejszym zagadnieniem, jakim jest zakres podmiotowy obowiązku przekazywania danych.

Obiekcje budzi również w wielu aspektach stosowana przez prawodawcę technika prawodawcza, zakres spraw regulowanych w drodze aktów wykonawczych czy zgodność ich treści z ustawowymi wytycznymi.

Wskazane problemy dały asumpt do podjęcia rozważań nad instytucją informacji podatkowych w świetle polskich przepisów.

## **II. Zakres pojęcia „informacja podatkowa” na gruncie ustawy – Ordynacja podatkowa**

Ustalenie zakresu pojęcia „informacja podatkowa” wymaga dokonania wykładni i określenia jego znaczenia w normach prawa, gdyż w obowiązujących przepisach brak jest jego definicji legalnej. Istotną trudnością jest jednak to, iż te ostatnie nie są w tej materii wystarczająco jasne i precyzyjne, nasuwając wiele wątpliwości interpretacyjnych i powodując rozbieżności w zakresie kwalifikowania danych zawartych w określonego rodzaju dokumentach, jako wypełniających zakres pojęcia informacja podatkowa<sup>5</sup>.

Przy rozstrzyganiu o treści normatywnej określenia „informacja podatkowa” w sposób naturalny zasadniczym przedmiotem rozważań stają się przepisy ustawy – Ordynacja podatkowa (szczególnie rozdział 11 działu III o.p. traktujący o instytucji „informacji podatkowej”), co wynika z przyjętej w doktrynie i praktyce, a także regulacjach prawnych określających zasady techniki prawodawczej reguły, że wzorce terminologiczne powinien wyznaczać podstawowy dla danej dziedziny

---

niowa, tajemnica brokerska, tajemnica pośrednika ubezpieczeniowego, tajemnica funduszu emerytalnego, tajemnica funduszu inwestycyjnego, tajemnica płatnicza).

5 Por. G. Matysek, *Szczególne dokumentacja podatkowa jako informacja podatkowa*, (w:) *Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce*, (red.) L. Etel, Białystok 2008, s. 126–137; P. Panfil, *op. cit.*, s. 437 i n.

prawa akt, tj. „kodeks”, „prawo”, „ordynacja”<sup>6</sup> (zasada prymatu legalnych definicji kodeksowych)<sup>7</sup>. Jednak chcąc nie tylko wyprowadzić pewną definicję ogólną, ale również ustalić szczegółowy zakres pojęcia „informacja podatkowa”, konieczna jest dodatkowo analiza szeregu innych unormowań dotyczących obowiązku udostępniania wiadomości organom podatkowym, umiejscowionych nie tylko w ustawie – Ordynacja podatkowa, ale również w przepisach wykonawczych czy postanowieniach umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Dążąc do sprecyzowania nieostrego wyrażenia „informacja podatkowa” i do ustalenia jego znaczenia, w pierwszej kolejności dokonąć trzeba pewnej systematyki przepisów zawartych w rozdziale 11 działu III o.p. Wskazać na tej podstawie można, że prawodawca wyróżnia informacje o charakterze podmiotowym oraz przedmiotowym. Te pierwsze to wiadomości o istnieniu podatnika, płatnika czy inkasenta. Dane przedmiotowe zaś to przede wszystkim dane, które stanowią przyczyny sprawcze powstania, zmiany lub ustania stosunku prawnego<sup>8</sup> i wiążą się z prawopodatkowym stanem faktycznym kontrahentów podmiotu zobowiązanego do składania informacji<sup>9</sup>. Obejmują wiadomości o zdarzeniach mogących mieć wpływ na ujawnienie obowiązku podatkowego, ustalenie rozmiarów źródeł opodatkowania, ustalenie lub określenie wysokości zobowiązania podatkowego, w szczególności wynikających ze stosunków cywilnoprawnych albo z prawa pracy<sup>10</sup>. Regulacje zawarte w rozdziale 11 (dział III) o.p. wskazują także na różne okoliczności, w których obowiązki udostępniania informacji się aktualizują. Niektóre z nich realizowane są bez wezwania organu w określonych przepisami sytuacjach i ustalonych terminach, inne podlegają wykonaniu na wnio-

6 Zob. § 9 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz.U. Nr 100, poz. 908).

7 M. Zieliński, *Komentarz do zasad techniki prawodawczej*, Warszawa 2004, s. 47.

8 S. Babiarz, (w:) B. Gruszczyński, M. Niezgódka–Medek, R. Hauser, A. Kabat, S. Babiarz, B. Dauter, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, 2011, Lex, s. 475.

9 Biorąc pod uwagę regulację całego rozdziału 11 i zawartego w nim art. 86 o.p., należy wskazać, iż informacjami podatkowymi są nie tylko informacje uzyskiwane od osób trzecich, lecz również sporządzane przez podatników źródła informacji o podatkowych stanach faktycznych. Możliwe jest żądanie informacji o takich zdarzeniach prawnych, które odnoszą się do orzeczeń sądów, aktów administracyjnych, czynów zgodnych i niezgodnych z prawem. *Ibidem*.

10 *Ibidem*



sek organu podatkowego<sup>11</sup>. Prawodawca wyróżnia zatem informacje przekazywane bez wezwania oraz na żądanie organom podatkowym<sup>12</sup>. Wskazując na formę, w jakiej informacje mogą być sporządzane, można byłoby przywołać art. 85 o.p. umieszczony w tymże rozdziale, na mocy którego prawodawca upoważnia ministra właściwego do spraw finansów publicznych do wydania rozporządzenia, w którym określić on może grupy podmiotów obowiązanych do składania zeznań, wykazów, informacji lub deklaracji w zakresie niezbędnym do kontroli prawidłowości wykonywania obowiązków podatkowych oraz korzystania z uprawnień przewidzianych w przepisach prawa podatkowego. Uznać można byłoby zatem (w związku z umiejscowieniem tego upoważnienia w rozdziale poświęconym informacjom podatkowym), że stanowiłyby one (owe zeznania, wykazy, informacje lub deklaracje) jedną z grup informacji podatkowych. Jednak, chcąc rozstrzygnąć o zakresie pojęcia „informacja podatkowa”, należy także odwołać się do wykładni systemowej prawa podatkowego w oparciu o systematykę wewnętrzną ustawy – Ordynacja podatkowa, ustalając znaczenie owego terminu na tle całości konstrukcji jej przepisów. Jednakże przy uwzględnieniu jej rezultatów, wskazane wnioskowanie pozostaje w sprzeczności z regulacjami normującymi postępowanie podatkowe. Albowiem zgodnie z art. 181 o.p. wskazać można, że informacje podatkowe współwystępują jako środki dowodowe wraz z deklaracjami, zeznaniami, opiniami biegłych, materiałami oraz informacjami zebranymi w wyniku oględzin, i innymi dokumentami zgromadzonymi zgodnie z przepisami prawa w toku czynności sprawdzających lub kontroli podatkowej oraz materiałami zgromadzonymi w toku postępowania karnego albo postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe. Wskazuje to na rozróżnianie przez prawodawcę tych pojęć. Skoro wymienia on obok informacji podatkowej inne dowody, oznacza to, że deklaracje, zeznania, opinie biegłych, materiały oraz informacje zebrane w wyniku oględzin itd. nie wchodziły w zakres pojęcia „informa-

---

11 D. Strzelec, *Gromadzenie informacji mogących posłużyć jako materiał dowodowy*, „Prawo i Podatki” 2010, nr 3, s. 1–6.

12 Ustawa – Ordynacja podatkowa przewiduje trzy sposoby uzyskiwania informacji przez organy podatkowe: – na żądanie organu podatkowego, skierowane do podmiotów zobowiązanych; – bez wezwania (automatycznie, samoczynnie), na podstawie ustawy – Ordynacja Podatkowa oraz – bez wezwania, na zasadach i w zakresie określonym odrębnymi ustawami.

cja podatkowa”. Zmierzając do dalszego doprecyzowania obszaru wyłączeń, przywołać należy art. 3 pkt 5 o.p., zgodnie z którym, ilekroć w ustawie – Ordynacja podatkowa jest mowa o deklaracjach, rozumie się przez to również zeznania, wykazy oraz informacje, do których składania obowiązani są, na podstawie przepisów prawa podatkowego, podatnicy, płatnicy i inkasenci. Stosując zatem rozumowanie *a contrario*, wyżej wskazane nie będą informacjami podatkowymi.

Powstaje także pytanie, czy jako informacje podatkowe można kwalifikować księgi podatkowe i dokumenty związane z ich prowadzeniem w związku z zamieszczeniem w rozdziale 11 (dział III) o.p. art. 86 stanowiącego o obowiązku ich przechowywania. Niewątpliwie księgi podatkowe zawierają dane mogące służyć do ustalenia istnienia obowiązku podatkowego i przekształcenia go w zobowiązanie, mogą być w związku z tym źródłem informacji podatkowych<sup>13</sup>.

W dalszej kolejności pomocne dla rozstrzygnięcia zakresu pojęcia „informacja podatkowa” mogą się wydawać postanowienia działu VIIa regulujące wymianę informacji podatkowych z innymi państwami. Art. 305a o.p., jedyny artykuł rozdziału poświęconego zasadom ogólnym wymiany informacji podatkowych, stanowi, że w zakresie i na zasadach wynikających z umów międzynarodowych<sup>14</sup> informacje zawarte w aktach spraw podatkowych lub inne informacje podatkowe mogą być udostępniane właściwym władzom państw obcych pod warunkiem, że wykorzystywanie udostępnionych informacji nastąpi zgodnie z zasadami określonymi w tych umowach. Takie ujęcie pozwala na uznanie, że wyróżnione zostały tu dwojakiego rodzaju informacje podatkowe. Po pierwsze, zawarte w aktach spraw podatkowych, po drugie, inne, nieokreślone bliżej, informacje. Następnie, zgodnie z art. 305b o.p., informacje podatkowe można określić jako wiadomości istotne dla prawidłowego określania podstaw opodatkowania i wysokości zobowiązania podatkowego w zakresie, po pierwsze, opodatkowania dochodu,

13 Por. T. Nowak, (w:) H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 730, który jednocześnie uznaje zamieszczenie tych regulacji w rozdziale 11 (dział III) o.p. za nieprawidłowe, jako że księgi podatkowe nie są informacjami podatkowymi, a jedynie mogą być uznane za źródło takich informacji.

14 Umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, innych ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska oraz innych umów międzynarodowych, których stroną jest Wspólnota Europejska.

majątku lub kapitału, bez względu na sposób i formę opodatkowania, w tym opodatkowania dochodu ze sprzedaży rzeczy lub praw majątkowych oraz przyrostu wartości majątku lub kapitału, po drugie – opodatkowania składek ubezpieczeniowych. Należy mieć jednak na uwadze, że postanowienia te są determinowane przyjętymi w aktach prawa międzynarodowego szczegółowymi zasadami wymiany informacji podatkowych, które określają krąg podmiotów uprawnionych do występowania o te dane i zakres informacji podlegających wymianie. Wynikają one z potrzeby wprowadzenia przepisów prawnych regulujących wzajemną pomoc i wymianę informacji w celu zapobieżenia podejmowaniu przez podatników działań zmierzających do sprzecznego z prawem uchylania się od zobowiązań podatkowych i unikania płacenia podatków w skali międzynarodowej. W konsekwencji treść pojęcia „informacja podatkowa” jest kształtowana w znacznej mierze przez normy prawa międzynarodowego, których jedynie odzwierciedleniem są normy prawa krajowego.

Poszukując istotnych cech informacji podatkowych, wskazać też należy, że generalnie przepisy ustawy – Ordynacja podatkowa nakładają na różnego rodzaju podmioty życia gospodarczego obowiązki udzielania określonych informacji organom podatkowym, jednak nie mają one żadnego związku ani z postępowaniem podatkowym, ani z ich obowiązkiem podatkowym, a co więcej, w ogóle nie mają żadnego związku ze statusem tych podmiotów jako podatników, płatników, inkasentów, osób trzecich czy następców prawnych<sup>15</sup> (tylko obowiązek prowadzenia i przechowywania ksiąg podatkowych ma związek ze statusem podmiotu jako podatnika, którego on dotyczy).

Na gruncie przepisów ustawy – Ordynacja podatkowa należałoby wyodrębnić dwa pojęcia: „informacja podatkowa” oraz „źródła informacji podatkowej”, dokonać zatem wyraźnego rozróżnienia między dokumentem a jego treścią. Informacje podatkowe to dane istotne dla prawidłowego określania podstaw opodatkowania i wysokości zobowiązania podatkowego, przekazywane na żądanie bądź bez wezwania organom podatkowym, mogące stanowić przesłankę inicjującą wszczęcie kontroli podatkowej, postępowania podatkowego lub peł-

---

15 Wyrok NSA z dnia 11 marca 2010 r. (II SA/Wa 953/09), <http://www.orzeczenia-nsa.pl/> [dostęp na: 22 sierpnia 2011 r.]

nić rolę środka dowodowego<sup>16</sup>. Mogą stanowić podstawę weryfikacji wiedzy organów podatkowych na temat podatnika. Dostarczają danych o przejawach życia gospodarczego, występujących na określonym obszarze. Determinują w istotnym stopniu skuteczność bieżącej kontroli wykonywanej przez organy podatkowe<sup>17</sup>. Ponadto unormowania zawarte w ustawie – Ordynacja podatkowa wskazują, iż obowiązki, jakie w ramach sporządzania i przekazywania informacji podatkowych spoczywają na określonych podmiotach, cechuje zróżnicowanie zarówno co do zakresu, jak i strony podmiotowej<sup>18</sup>. To z kolei powoduje istotne trudności w kwalifikacji niektórych typów informacji – do składania których ustawowo zobligowane są rozliczne podmioty – jako informacji podatkowych<sup>19</sup>. Natomiast źródłem szeroko pojętych informacji podatkowych są dokumenty je zawierające, sporządzane i przekazywane bez wezwania bądź na żądanie organu podatkowego, także te określane mianem informacji.

---

16 Por. J. Drosik, *Moc dowodowa informacji podatkowych*, „Radca Prawny” 2008, nr 1, s. 21 i n. Nie mogą być jednak pozyskiwane w toku postępowania podatkowego (wyrok NSA w Warszawie z dnia 31 marca 2009 r. (I OSK 440/08), Lex nr 529928); inaczej T. Nowak, *op. cit.*, s. 719; S. Babiarsz, *op. cit.*, s. 929.

17 R. Mastalski, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2011, s. 457.

18 D. Strzelec, *op. cit.*, s. 1–6.

19 Pomocne przy rozstrzygnięciu, czy dana informacja jest czy nie jest informacją podatkową, są akty wykonawcze (m.in. rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 stycznia 2011 r. w sprawie określenia niektórych wzorów oświadczeń, deklaracji i informacji podatkowych obowiązujących w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych, Dz.U. Nr 25, poz. 131; rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 14 lutego 2003 r. w sprawie informacji podatkowych przekazywanych przez organy lub jednostki podległe Ministrowi Obrony Narodowej, ministrowi właściwemu do spraw wewnętrznych oraz ministrowi właściwemu do spraw administracji publicznej, Dz.U. Nr 33 poz. 266 ze zm.; rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie wzorów zeznania, deklaracji i informacji podatkowych obowiązujących w zakresie zryczałtowanego podatku dochodowego od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, Dz.U. Nr 211, poz. 1328 ze zm.; dotyczy ona jednak tylko pewnej grupy danych uzyskiwanych przez organy podatkowe.

### III. Podmioty zobowiązane do przekazywania informacji podatkowych

W rozdziale „Informacje podatkowe” o.p. wprowadzone zostały obowiązki dostarczania danych organom podatkowym przez podmioty niemające co do zasady związku z formalnym stosunkiem prawno-podatkowym. Podmioty te nie muszą być, i zwykle nie są, podatnikami w zakresie podatków, których informacje dotyczą. Przekazanie informacji podatkowych jest w tym przypadku konsekwencją stosunku administracyjnoprawnego powstającego między organem podatkowym a podmiotem zobowiązanym do udzielania informacji w cudzej sprawie<sup>20</sup>, nie zaś następstwem istniejącej powinności spełnienia świadczenia pieniężnego.

Przechodząc do rozważań na temat zobligowanych w tej materii, należy wskazać, że obowiązek składania informacji podatkowych obciąża różne kategorie podmiotów zarówno prywatnych, jak i publicznych, w tym organy władzy sądowniczej, administracji rządowej i samorządowej.

W pierwszej kolejności odnieść się można do art. 82 § 1 o.p. pozwalającego wyróżnić dwie grupy podmiotów zobligowanych do udostępniania informacji podatkowych: primo, nieprowadzących działalności gospodarczej (osoby prawne, jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej), secundo, działalność taką wykonujące (oprócz wyżej wskazanych będą to dodatkowo osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą). Wyłączenie w zakresie powinności dostarczania danych dotyczy zatem jedynie osób fizycznych występujących w obrocie nieprofesjonalnym. Konieczne jest w związku z tym zawsze rozważenie możliwego dualizmu działania osoby fizycznej, która dla poszczególnych rodzajów zdarzeń prawnych może występować jako przedsiębiorca, dla innych zaś jako osoba prywatna bądź prowadząca inną działalność aniżeli gospodarczą.

W określeniu drugiej ze wskazanych grup istotnym jest zatem warunek prowadzenia działalności gospodarczej, przy czym ustawa – Or-

---

20 S. Babiarz, *op. cit.*

dynacja podatkowa zawiera jej autonomiczną definicję<sup>21</sup>. Jest ona szersza niż przyjęta w przepisach dotyczących działalności gospodarczej<sup>22</sup>. W rozumieniu przepisów ustawy – Ordynacja podatkowa działalnością gospodarczą jest bowiem także wykonywanie wolnego zawodu oraz każda inna działalność zarobkowa wykonywana we własnym imieniu i na własny lub cudzy rachunek, nawet gdy inne ustawy nie zaliczają tej działalności do działalności gospodarczej lub osoby wykonującej taką działalność – do przedsiębiorców<sup>23</sup>. Obowiązek przekazywania i sporządzania informacji podatkowych dotyczy w związku z tym nie tylko podmiotów będących przedsiębiorcami w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, ale wszystkich osób wykonujących jeden z rodzajów działalności wskazanej w ustawie – Ordynacja podatkowa, nawet wówczas, gdy nie są przedsiębiorcami na gruncie innych ustaw podatkowych<sup>24</sup>.

W dalszej kolejności wśród unormowań adresowanych do grupy podmiotów, których działalność ma zarobkowy charakter, można wyróżnić te kierowane do instytucji działających na rynku finansowym, co pozwala je wyodrębnić jako szczególną grupę zobligowanych do przekazywania informacji podatkowych.

Odwołując się bezpośrednio do przepisów ustawy – Ordynacja podatkowa istotnym jest, iż prawodawca *expressis verbis* wymienia banki, spółdzielcze kasy oszczędnościowo–kredytowe oraz całą kategorię instytucji określonych wspólnym mianem finansowych. Wszystkie one są obowiązane do dostarczania informacji podatkowych, choć w różnym zakresie. Takie ujęcie podmiotowe może jednak prowadzić do pewnych wątpliwości interpretacyjnych. Wynika to z faktu, że o ile wskazanie określonych typów instytucji, jak banki czy spółdzielcze kasy oszczędnościowo–kredytowe, jest kryterium klarownym, o tyle w odniesieniu

---

21 Zgodnie z art. 3 pkt 9 o.p. „ilekroć w ustawie jest mowa o działalności gospodarczej, rozumie się przez to każdą działalność zarobkową w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarczej, w tym wykonywanie wolnego zawodu, a także każdą inną działalność zarobkową wykonywaną we własnym imieniu i na własny lub cudzy rachunek, nawet gdy inne ustawy nie zaliczają tej działalności do działalności gospodarczej lub osoby wykonującej taką działalność – do przedsiębiorców”.

22 M.in. w ustawie z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej.

23 C. Kosikowski, (w:) R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2011.

24 R. Dowgier, (w:) R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2011.

do instytucji finansowych tak już nie jest. Jest to związane z tym, że pojęcie „instytucja finansowa” nie jest jednoznaczne na gruncie prawa polskiego, gdyż prawodawca wielokrotnie modyfikuje jego zakres<sup>25</sup>. Wydaje się, że w tym przypadku zasadniczym wzorcem co do ustalenia treści tego terminu, winien być kodeks spółek handlowych, jako najbliższy podstawowemu i powszechnie przyjętemu znaczeniu tego wyrażenia na gruncie języka polskiego. Jednak brak enumeratywnego wskazania tych instytucji na gruncie ustawy – Ordynacja podatkowa, czy też odwołania się w tym przedmiocie do istniejących już definicji legalnych powoduje konieczność wiążącego ustalenia, czy dany podmiot spełnia przesłanki kwalifikujące go jako instytucję finansową, poza regulacją ustawową, w drodze wykładni. Mając na uwadze, że ujawnianie informacji dotyczącej podatników jest ingerencją w chronioną konstytucyjnie autonomię informacyjną jednostki, niedostateczne określenie granic powodujące niepewność, na które z podmiotów *de facto* nałożono obowiązek udostępnienia danych organom podatkowym, jest niebudzącą akceptacji praktyką legislacyjną.

Drugim istotnym problemem jest zakres przedmiotowy informacji udzielonych przez instytucje finansowe w kontekście ochrony informacji wrażliwych. Jak podkreśla się w doktrynie, od momentu wprowadzenia

---

25 Przykładowo instytucją finansową w rozumieniu – ustawy z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (Dz.U. Nr 94, poz. 1037 ze zm.) jest: bank, fundusz inwestycyjny, towarzystwo funduszy inwestycyjnych lub powierniczych, narodowy fundusz inwestycyjny, zakład ubezpieczeń, zakład reasekuracji, fundusz powierniczy, towarzystwo emerytalne, fundusz emerytalny lub dom maklerski, mające siedzibę w Rzeczypospolitej Polskiej albo w państwie należącym do Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD). W sposób enumeratywny podmioty objęte zakresem pojęcia „instytucja finansowa” wylicza ustawa z dnia 12 lutego 2009 r. o udzielaniu przez Skarb Państwa wsparcia instytucjom finansowym (Dz.U. Nr 39, poz. 308 ze zm.), przyjmując jednak nieco inny zakres tego pojęcia. W rozumieniu tejże ustawy instytucją finansową jest bank krajowy, spółdzielcza kasa oszczędnościowo–kredytowa, fundusz inwestycyjny, dom maklerski, krajowy zakład ubezpieczeń, fundusz emerytalny. Inaczej definiowana jest instytucja finansowa na gruncie ustawy – Prawo bankowe. Dla zdefiniowania instytucji finansowej w tym akcie prawnym ustawodawca przyjął kryterium przedmiotowo–podmiotowe. Jest to zatem podmiot niebędący bankiem ani instytucją kredytową, o ile spełnia dodatkowe kryteria określone w art. 4 ust. 1 pkt 7 ustawy – Prawo bankowe (szerzej nt. pojęcia instytucji finansowej zob. np. M. Fedorowicz, A. Zalcewicz, *Pojęcie „instytucji finansowej” na gruncie europejskiego i polskiego prawa bankowego*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2010, nr 8, s. 18–23). Problem trudności terminologicznych w tym zakresie był podnoszony wielokrotnie w literaturze (m.in. zob. M. Bączyk, E. Fojcik–Mastalska, L. Góral, J. Pisuliński, W. Pyziół, *Prawo bankowe. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 31–32; Z. Ofiarski, *Prawo bankowe*, Warszawa 2008, s. 18; W. Srokosz, *Pojęcie usług finansowych w regulacjach prawnych Unii Europejskiej*, „Prawo Bankowe” 2000, nr 9, *passim*).

dzenia instytucji „informacji podatkowej” do systemu prawnopodatkowego wciąż aktualnym jest pytanie o dopuszczalność jej występowania w demokratycznym państwie prawnym<sup>26</sup>. Dochodzić tu bowiem może do wkroczenia organów podatkowych w obszar objęty ochroną prawną, tj. tajemnicą finansową czy innego rodzaju tajemnicą dotyczącą sfery majątkowej danego podmiotu, poza właściwym postępowaniem podatkowym<sup>27</sup>. Wydaje się, że przemyślenia i rozstrzygnięcia wymaga, czy możliwa jest taka ingerencja w ramach bieżącej kontroli podatkowej, co ze względu na systematykę wywodów zostanie jednak szczegółowo omówione w dalszej części artykułu.

Kolejną grupą podmiotów, do których odnoszą się regulacje dotyczące dostarczania informacji, są organy, instytucje i funkcjonariusze publiczni. Na gruncie ustawy – Ordynacja podatkowa można wyróżnić w tym przypadku te, które zostały bezpośrednio wskazane w jej przepisach jako zobligowane w tej materii oraz te, których obowiązek wynika z przepisów wykonawczych<sup>28</sup>.

Jako pierwszą kategorię należy wymienić sądy, komorników sądowych oraz notariuszy. Charakteryzują się oni szczególną pozycją oraz charakterem i trybem prowadzonych spraw. W związku z powyższym są w posiadaniu informacji związanych ze zdarzeniami mogącymi mieć wpływ na powstanie lub wysokość zobowiązania podatkowego.

Kolejną kategorię tworzą te organy, które z jednej strony mogą dysponować informacjami istotnymi dla celów fiskalnych, z drugiej zaś takimi, co do których istnieje wysokie prawdopodobieństwo objęcia ich ochroną prawną. Z tego też względu dostęp do posiadanych przez nie danych podlega szczególnym regułom. Należy tu wskazać organy i jed-

---

26 J. Gliniecka, *Tajemnica finansowa. Aspekty aksjologiczne, normatywne i funkcjonalne*, Bydgoszcz–Gdańsk 2007, s. 124. Na marginesie warto wskazać, że już ordynacja podatkowa z okresu międzywojennego (ustawa z dnia 15 marca 1934 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. R.P. z 1936 r. Nr 14, poz. 134) w sposób kazuistyczny wskazywała, jakiego rodzaju dane, jaki podmiot i w jakich okolicznościach obowiązany był przekazać organom podatkowym, w tym regulowane były także kwestie dostępu do informacji związanych z wkładami oszczędnościowymi w instytucjach kredytowych.

27 Tak należy ocenić przepis art. 82 § 2a o.p., który nie dotyczy wprawdzie instytucji finansowej, jednak może stanowić podstawę prawną dla dostępu do informacji o składkach ubezpieczonego, a zatem pozwala na wkroczenie w sferę „prywatności finansowej” obywatela.

28 Rozporządzenie w sprawie określenia rodzajów i zakresu informacji przekazywanych organom podatkowym przez sądy, komorników sądowych i notariuszy; rozporządzenie w sprawie informacji podatkowych przekazywanych przez organy lub jednostki podległe MON, MSWiA; rozporządzenie w sprawie informacji podatkowych.



nostki podległe Ministerstwu Obrony Narodowej oraz Ministerstwu Spraw Wewnętrznych i Administracji.

Jako instytucje publiczne, zgodnie z ustawą – Ordynacja podatkowa, można wskazać jednostki organizacyjne Zakładu Ubezpieczeń Społecznych, czyli oddziały, inspektoraty, biura terenowe Zakładu Ubezpieczeń Społecznych. Są to jednostki uprawnione do zbierania informacji o podmiotach podlegających obowiązkowi ubezpieczenia i uprawnionych do otrzymywania świadczeń społecznych. Zakres rzeczowy ich działania określony został w rozporządzeniu Ministra Pracy i Polityki Społecznej w sprawie nadania statutu Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych<sup>29</sup>.

Obok wskazanych ustawowo organów i instytucji, zobowiązanymi do przekazywania informacji podatkowych na mocy rozporządzenia są organy administracji rządowej i samorządowej (organy rejestrujące pojazdy, organy administracji architektoniczno–budowlanej, organy nadzoru budowlanego), takie jak:

- starosta, powiatowy inspektor nadzoru budowlanego, wojewoda i Generalny Inspektor Nadzoru Budowlanego – wymienione w ustawie Prawo budowlane<sup>30</sup> jako organy administracji architektoniczno–budowlanej oraz organy nadzoru budowlanego,
- starosta jako organ rejestrujący pojazdy – wskazany w ustawie z dnia 20 czerwca 1997 r. – Prawo o ruchu drogowym<sup>31</sup>.

Ostatnią grupę stanowią płatnicy i inkasenci, którzy potrącają przysługujące im wynagrodzenie z tytułu terminowego wpłacania po-

---

29 Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 13 stycznia 2011 r. (Dz.U. Nr 18, poz.93 ze zm.) w sprawie nadania statutu Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych. Postanowienia statutu ZUS zawarte w załączniku do ww. rozporządzenia wskazują na takie zadania jednostek organizacyjnych, jak: stwierdzanie i ustalanie obowiązku ubezpieczeń społecznych; ustalanie uprawnień do świadczeń z tytułu ubezpieczeń społecznych oraz innych świadczeń zleconych Zakładowi; wypłatę świadczeń z tytułu ubezpieczeń społecznych oraz innych świadczeń zleconych Zakładowi do wypłaty; dochodzenie zwrotu nienależnie pobranych świadczeń; dochodzenie należnych składek i opłat; orzecznictwo lekarskie na potrzeby ustalania uprawnień do świadczeń z ubezpieczeń społecznych; realizację umów i porozumień międzynarodowych w dziedzinie ubezpieczeń społecznych; wprowadzanie danych do systemu informatycznego; przetwarzanie danych na potrzeby działalności Zakładu; szkolenie pracowników i klientów.

30 Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (tekst jedn.: Dz.U. z 2010 r. Nr 243, poz. 1623 ze zm.).

31 Ustawa z dnia 20 czerwca 1997 r. – Prawo o ruchu drogowym (tekst jedn. Dz.U. z 2005 r. Nr 108, poz. 908 ze zm.).

datków. Są to więc osoby fizyczne, osoby prawne lub jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, obowiązane na podstawie przepisów prawa podatkowego do obliczenia i pobrania od podatnika podatku oraz wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu (płatnik) bądź też zobligowane jedynie do pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu (inkasent)<sup>32</sup>.

W aktualnie obowiązującym stanie prawnym wskazany katalog wyczerpywałby zakres podmiotowy obowiązku sporządzania i przekazywania informacji podatkowych na gruncie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz wydanych do niej przepisów wykonawczych, w których następuje jego doprecyzowanie. Nie jest on jednak ostatecznie zakresłony, co jest charakterystyczne dla aktualnego sposobu regulacji instytucji informacji podatkowej, albowiem może on być rozszerzony poprzez normy zawarte w przepisach innych ustaw (art. 82 § 1 ust. 3 o.p.).

Dokonując oceny rozwiązań prawnych z punktu widzenia tematu prowadzonych rozważań, do udostępniania danych zobligowana jest znaczna liczba podmiotów, bez względu na ich status, formę prowadzonej działalności, sektor funkcjonowania (publiczny/prywatny), o ile tylko według oceny prawodawcy posiadane przez nie dane mają potencjalną wartość dla realizacji celów fiskalnych.

#### **IV. Informacje podatkowe przekazywane systematycznie**

Kategorią informacji podatkowych, wyodrębnionych ze względu na tryb ich uzyskiwania, są informacje sporządzane i przekazywane w sposób automatyczny – bez konieczności składania w tym zakresie odrębnego wniosku przez organ podatkowy. Wprowadzenie na gruncie ustawy – Ordynacja podatkowa obowiązku samoczynnego informowania organów podatkowych pozwala im gromadzić informacje podatkowe *ex ante*. Ogólnym celem ich sporządzania i przekazywania w tym trybie jest przy tym zapewnienie w systemie prawnym takiego instru-

---

32 Art. 8 i 9 o.p.

mentu, który zwiększa dyscyplinę podatkową podmiotów zobowiązanych i ogranicza możliwość popełniania przestępstw podatkowych. Podatnik wie, przynajmniej teoretycznie, o każdej informacji przekazanej przez podmiot trzeci w sposób automatyczny (w odróżnieniu od informacji składanych na żądanie organu podatkowego). Wskazać też należy, że powzięcie tego rodzaju wiadomości przez organy podatkowe może zainicjować ich działania jako wierzycieli publicznoprawnych, zobowiązanych do podejmowania czynności zmierzających do egzekwowania określonych obowiązków w tym zakresie.

Przedmiotem informacji podatkowych przekazywanych w sposób automatyczny są zgodnie z wolą ustawodawcy, co do zasady, wszelkie umowy zawierane z nierezydentami<sup>33</sup>. Wskazany obowiązek informacyjny, ustanowiony w art. 82 § 1 pkt 2 o.p., dotyczy jedynie umów, nie odnosi się natomiast do jednostronnych czynności prawnych oraz czynności faktycznych.

Zakres podmiotowy i przedmiotowy przekazywanych informacji, jak również zasady ich sporządzania i udostępniania, są precyzowane przez postanowienia rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie informacji podatkowych. Rozporządzenie to wskazuje na dwa kryteria: podmiotowe i wartościowe, które powinny być spełnione łącznie, aby informacja o danej transakcji podlegała obligatoryjnemu sporządzeniu i zgłoszeniu.

Obowiązek dostarczenia informacji podatkowych występuje wówczas, gdy umowy zawierane są przez podmioty powiązane<sup>34</sup> lub będący

---

33 Nierezydentami w rozumieniu przepisów prawa dewizowego (ustawa z dnia 27 lipca 2002 r. – Prawo dewizowe (Dz.U. Nr 141, poz. 1178 ze zm.)), są osoby fizyczne mające miejsce zamieszkania za granicą oraz osoby prawne mające siedzibę za granicą, a także inne podmioty mające siedzibę za granicą, posiadające zdolność zaciągania zobowiązań i nabywania praw we własnym imieniu, w tym podmioty z krajów trzecich, znajdujące się za granicą oddziały, przedstawicielstwa i przedsiębiorstwa utworzone przez rezydentów, a ponadto obce przedstawicielstwa dyplomatyczne, urzędy konsularne i inne obce przedstawicielstwa oraz misje specjalne i organizacje międzynarodowe, korzystające z immunitetów i przywilejów dyplomatycznych lub konsularnych (art. 2 ust. 1 pkt 2 Prawa dewizowego). Zgodnie z Prawem dewizowym krajami trzecimi są państwa niebędące państwami członkowskimi Unii Europejskiej, a także ich terytoria zależne, autonomiczne i stowarzyszone oraz terytoria zależne, autonomiczne i stowarzyszone państw członkowskich Unii Europejskiej, przy czym kraje trzecie należące do Europejskiego Obszaru Gospodarczego lub Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju traktuje się na równi z państwami członkowskimi Unii Europejskiej.

34 Zgodnie z § 3 ust. 1 rozporządzenia w sprawie informacji podatkowych w informację o umowach, o których mowa w art. 82 § 1 pkt 2 o.p., sporządza się i przekazuje, jeżeli „jedna

stroną umowy nierezydent posiada na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przedsiębiorstwo, oddział lub przedstawicielstwo. Ponadto podmiot obowiązany do sporządzenia i przekazania informacji wiedział lub mógł wiedzieć, przy zachowaniu należytej staranności, o fakcie istnienia takich powiązań lub o fakcie posiadania przez nierezydenta przedsiębiorstwa, oddziału lub przedstawicielstwa na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Kryterium wartościowe dotyczy sumy należności albo sumy zobowiązań. W przypadku podmiotów powiązanych obowiązek informacyjny aktualizuje się, gdy z zawartych z tym samym nierezydentem umów sumy należności albo sumy zobowiązań przekroczyły równowartość 300.000 euro. W przypadku nierezydenta posiadającego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przedsiębiorstwo, oddział lub przedstawicielstwo jednorazowa wartość należności albo zobowiązań musi przekroczyć równowartość 5.000 euro.

Dla powstania obowiązku sporządzenia informacji podatkowej nie wystarczy w związku z tym, by umowa była zawarta. Konieczne jest ponadto istnienie powiązania podmiotów (bezpośredniego lub pośredniego) albo wystąpienie okoliczności prowadzenia działalności gospodarczej, oddziału lub przedstawicielstwa oraz spełnienie warunków wartościowych. Jeżeli żaden z powyższych warunków nie zostanie spełniony, to podatnik będący stroną umowy z nierezydentem nie ma obowiązku składania informacji.

Celem przekazywania informacji w tym zakresie jest przede wszystkim kontrola prawidłowości rozliczania przez nierezydentów podatku dochodowego należnego, powstającego zgodnie z zasadą źródła opodatkowania, w sytuacji gdy nie ma płatnika. Obowiązek ten służyć ma również kontroli cen stosowanych między podmiotami powiązanyymi, w przypadku gdy jeden z podmiotów nie jest polskim rezydentem.

Drugim rodzajem informacji składanych organom podatkowym w sposób automatyczny są informacje o wypłaconych przez nierezy-

---

ze stron tej umowy, bezpośrednio lub pośrednio, bierze udział w zarządzaniu lub kontroli drugiej strony umowy albo posiada udział w jej kapitale uprawniający do co najmniej 5% wszystkich praw głosu" lub „inny podmiot, niebędący stroną umowy, równocześnie bierze udział, bezpośrednio lub pośrednio, w zarządzaniu lub kontroli podmiotów będących stronami umowy albo posiada udziały w kapitałach tych podmiotów uprawniające, w każdym z nich, do co najmniej 5% wszystkich praw głosu".

dentów nierezydentom wynagrodzeniach za pracę albo usługi świadczone na rzecz podmiotu krajowego. Obowiązek gromadzenia, sporządzenia i przekazania tych informacji powstaje w sytuacji, gdy spełniony zostanie co najmniej jeden z poniższych wymienionych warunków:

- 1) w związku z umowami o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz innymi ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, może to mieć wpływ na powstanie obowiązku podatkowego lub wysokość zobowiązania podatkowego osób otrzymujących wynagrodzenie;
- 2) podmiot będący nierezydentem bezpośrednio lub pośrednio bierze udział w zarządzaniu lub kontroli podmiotu, którego dotyczy obowiązek informacyjny, albo posiada udział w kapitale tego podmiotu uprawniający do co najmniej 5% wszystkich praw głosu.

Omawiana regulacja stanowi instrument pozyskiwania informacji w celu dokonania wymiaru podatku, a następnie wyegzekwowania należności w ramach współpracy egzekucyjnej z krajem nierezydenta, w sytuacji gdy nie ma płatnika obowiązanego do pobrania i wpłaty podatku<sup>35</sup>. W praktyce powyższy obowiązek odnosi się do działań podejmowanych w ramach podmiotów powiązanych, gdy jeden z tych podmiotów (nierezydent) zleca wykonanie określonych prac, usług na rzecz powiązanego z nim podmiotu krajowego. Ze względu na to, że ten obowiązek informacyjny dotyczy z reguły stosunków prawnych, gdzie podmiot informujący nie jest stroną, prawodawca ogranicza jego zakres do informacji, które podmiot zobowiązany posiadał lub mógł posiadać przy zachowaniu należytej staranności.

Samoczynnie przekazywane są organom podatkowym również informacje służące weryfikacji prawidłowości samowymiaru podatku od

---

35 Zgodnie z postanowieniami umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, wynagrodzenia nierezydentów podlegają opodatkowaniu w Polsce, jeżeli nierezydent przebywa w Polsce powyżej okresu określonego w danej umowie (zwykle jest to 183 dni). Obowiązek obliczenia i uiszczenia podatku ciąży wówczas bezpośrednio na tej osobie. Poważne utrudnienia dla organów podatkowych stanowi wyegzekwowanie nieziszczonego podatku, gdy osoba taka wyjeżdża z Polski. Nie jest możliwe pociągnięcie do odpowiedzialności płatnika, gdyż wynagrodzenia nie były wypłacane przed podmiot krajowy. Z tych względów na rezydentów, na rzecz których świadczone są usługi (wykonywana praca), został nałożony obowiązek informacyjny.

środków transportowych<sup>36</sup> oraz zawierające opis okoliczności, od których zależy powstanie lub wygaśnięcie obowiązku w podatku od nieruchomości<sup>37</sup>. Pierwsze z wymienionych są to informacje o pojazdach zarejestrowanych i wyrejestrowanych, czasowo wycofanych z ruchu i ponownie dopuszczonych do ruchu po tym wycofaniu, którymi dysponują organy rejestracyjne. Drugie, to kopie decyzji organów administracji architektoniczno–budowlanej oraz organów nadzoru budowlanego, a także otrzymanych przez te ostatnie wymaganych prawem budowlanym zawiadomień<sup>38</sup>.

Szczególną kategorią informacji przekazywanych w sposób automatyczny są dane dostarczane przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo–kredytowe. Instytucje te obowiązane są do sporządzania i przekazywania dwa razy w miesiącu informacji o założonych i zlikwidowanych rachunkach prowadzonych przez nie dla podmiotów wykonujących działalność gospodarczą i z tą działalnością związanych. Nie dotyczy to jedynie tych rachunków, które zostały założone i zamknięte w tym samym okresie sprawozdawczym. Unormowania te w założeniu mają pozwalać na efektywniejszą walkę z tzw. szarą strefą oraz na weryfikację dopełnienia przez przedsiębiorcę obowiązków wynikających z przepisów ewidencyjnych. Ponadto zapoznanie się przez organy podatkowe z informacją o podmiocie, który otworzył lub zamknął rachunek prowadzony dla celów działalności gospodarczej, służy dochodzeniu należności podatkowych w drodze postępowania egzekucyjnego w administracji (w tym trybie organy podatkowe, działając jako administracyjne organy postępowania egzekucyjnego, mogą wykorzystać te dane do zastosowania środka egzekucyjnego w postaci zajęcia rachunku bankowego).

*Ex lege* powstaje również obowiązek przekazywania informacji wynikających ze zdarzeń prawnych, które mogą spowodować powstanie zobowiązania podatkowego, a dane ich dotyczące w sposób naturalny dostępne są sądom, komornikom sądowym i notariuszom. Ogólnie określony w ustawie – Ordynacja podatkowa zakres przedmiotowy tego obowiązku został skonkretyzowany postanowieniami rozporzą-

---

36 Zgodnie z ustawą z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych.

37 Zgodnie z ustawą o podatkach i opłatach lokalnych.

38 Rozporządzenie w sprawie informacji podatkowych.

dzenia Ministra Sprawiedliwości wydanego w porozumieniu z Ministrem Finansów<sup>39</sup>.

Obowiązki informacyjne sądów odnoszą się przede wszystkim do przesyłania odpisów postanowień sądowych dotyczących spraw majątkowych (m.in. podziału majątku wspólnego, stwierdzenia nabycia własności przez zasiedzenie, zniesienia współwłasności, sporządzenia spisu inwentarza). W przypadku komorników sądowych dotyczą one sprzedaży w trybie egzekucyjnym zajętych praw majątkowych i towarów oraz kwoty wpłaconego podatku, gdy komornik działa jako płatnik podatku<sup>40</sup>. W odniesieniu do notariuszy natomiast nałożone na nich obowiązki informacyjne wynikają głównie z przepisów ustawy o podatku od spadków i darowizn<sup>41</sup> oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych<sup>42</sup>, zaś postanowienia rozporządzenia w sprawie informacji podatkowych są ich uzupełnieniem w tym zakresie.

Kategorię informacji przesyłanych automatycznie zamykają informacje dostarczane naczelnikowi urzędu skarbowego, któremu, zgodnie z odrębnymi przepisami, płatnicy i inkasenci przekazują pobrane podatki. Obowiązki ich precyzowane są przez postanowienia poszczególnych ustaw materialnego prawa podatkowego. Jednocześnie, zgodnie z rozporządzeniem w sprawie informacji podatkowych, wyłączeniu w tym zakresie podlegają płatnicy, jeżeli w deklaracjach lub informa-

---

39 Przekazywane są odpisy postanowień lub ugody sądowe: o podziale majątku wspólnego, o stwierdzeniu nabycia własności przez zasiedzenie, o zniesieniu współwłasności, o stwierdzeniu nabycia spadku, o uchyleniu lub o zmianie postanowienia stwierdzającego nabycie spadku, o dziale spadku, o przysądzeniu własności nieruchomości i innych składników majątkowych, z których egzekucje prowadzi się według przepisów o egzekucji z nieruchomości. Również pisemne informacje o nowo zarejestrowanych i wykreślonych w ciągu ubiegłego miesiąca tłumaczach przysięgłych oraz o dokonanych w ciągu ubiegłego miesiąca pierwszych wpisach i wykreśleniach z rejestru przedsiębiorców, o ile sąd nie przekazał organowi podatkowemu informacji na podstawie ustawy z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym (tekst jedn. Dz.U. z 2007 r. Nr 168, poz. 1186 ze zm.).

40 Zgodnie z art. 18 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm.), komornicy sądowi wykonujący czynności egzekucyjne są płatnikami podatku od dostawy, dokonywanej w trybie egzekucji, towarów będących własnością dłużnika lub posiadanych przez niego z naruszeniem obowiązujących przepisów. Stosownie zaś do treści art. 103 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym komornicy sądowi wykonujący czynności egzekucyjne są płatnikami akcyzy od sprzedaży, dokonywanej w trybie egzekucji, samochodu osobowego niezarejestrowanego wcześniej na terytorium kraju zgodnie z przepisami o ruchu drogowym, od którego akcyza nie została zapłacona.

41 Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn, (tekst jedn. Dz.U. z 2009 r., Nr 93, poz. 768 ze zm.).

42 Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych, (tekst jedn. Dz.U. z 2010 r. Nr 101, poz. 649 ze zm.).

cyjach, które są składane na podstawie odrębnych przepisów, zamieszczają oni informację o pobranym wynagrodzeniu.

Zgodnie z przepisem art. 82 § 1 pkt 3 o.p. oraz art. 85 o.p., obowiązek sporządzania i przesłania informacji podatkowych może wynikać także z innych aktów prawnych niż ustawa – Ordynacja podatkowa. Jak wskazuje się w doktrynie, zapis taki znacząco rozszerza przedmiotowo oraz podmiotowo i tak szeroki już zakres informacji podatkowych, czyniąc tę instytucję jeszcze bardziej nieprecyzyjną i podważając rolę samej ustawy – Ordynacja podatkowa jako aktu typu kodeksowego<sup>43</sup>.

Istotnym problemem jest także kwalifikacja poszczególnych obowiązków jako wypełniających dyspozycję normy z art. 82 § 1 pkt 3 o.p. Brak jednoznacznej definicji terminu „informacja podatkowa” nie pozwala w sposób niebudzący wątpliwości ustalić, czy inne ustawy, nakładając określone obowiązki dostarczenia danych, są tymi, o których mowa w art. 82 § 1 pkt 3 o.p.

## V. Informacje podatkowe przekazywane na żądanie

Kolejną grupą informacji podatkowych są dane przekazywane organowi podatkowemu tylko wówczas, gdy wystąpi on z pisemnym żądaniem co do ich udostępnienia. Na mocy przepisów ustawowych może ono dotyczyć informacji:

- odnośnie zdarzeń wynikających ze stosunków cywilnoprawnych albo z prawa pracy, mogących mieć wpływ na powstanie obowiązku podatkowego lub wysokość zobowiązania podatkowego osób lub jednostek, z którymi zawarto umowę,
- dotyczących składek płatnika i ubezpieczonego,
- będących w posiadaniu banków, spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych oraz innych instytucji finansowych w razie wystąpienia władz państw obcych o udostępnienie określonych danych.

---

43 R. Mastalski, J. Zubrzycki, *op. cit.*, s. 458.



W pierwszym przypadku przepisy ustawy – Ordynacja podatkowa stanowią, iż obowiązek sporządzenia informacji ciąży na osobach prawnych, jednostkach organizacyjnych niemających osobowości prawnej oraz osobach fizycznych prowadzących działalność gospodarczą<sup>44</sup>. Treść informacji, jak wskazuje się w literaturze, przynajmniej potencjalnie powinna być powiązana z powstaniem obowiązku podatkowego lub wymiarem podatku<sup>45</sup>, sam zaś szczegółowy zakres przedmiotowy określony zostaje w żądaniu podmiotu z nim występującym. Normatywnie wyznacza go natomiast, oprócz ustawy – Ordynacja podatkowa, rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie informacji podatkowych<sup>46</sup>, podobnie jak zasady i tryb sporządzania informacji podatkowanych. Wskazane rozporządzenie również w tym zakresie precyzuje granice możliwości żądania przekazania informacji, które w ustawie zostały określone bardzo szeroko, uzależniając je od spełnienia określonych warunków.

Zgodnie z § 2 ust. 1 rozporządzenie w sprawie informacji podatkowej, na pisemne żądanie organu podatkowego informacje o zawartych umowach są sporządzane i przekazywane przez:

- 1) osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, jeżeli suma należności albo suma zobowiązań wynikająca z takich umów zawartych w roku podatkowym z tym samym podmiotem przekroczyła równowartość 10.000 euro – w takim przypadku obowiązek sporządzenia informacji dotyczy wszystkich umów zawartych z tym podmiotem, bez względu na wartość należności lub zobowiązań wynikającą z poszczególnych umów;

---

44 Jak wskazano wcześniej, chodzi tu o działalność w rozumieniu art. 3 pkt 9 o.p.

45 T. Nowak, *op. cit.*, s. 720.

46 Na marginesie można wskazać, iż usytuowanie tego rodzaju norm w akcie wykonawczym do ustawy budziło od wielu lat w doktrynie wątpliwości w zakresie ich zgodności z postanowieniami Konstytucji RP. Szerzej na temat niekonstytucyjności wskazanych postanowień prawa podatkowego m.in.: C. Kosikowski, *Konstytucyjność Ordynacji podatkowej*, „Państwo i Prawo” 1998, nr 2, s. 3 i n.; R. Mastalski, J. Zubrzycki, *op. cit.*, s. 79; H. Wontek, *Informacje podatkowe uzyskiwane od osób trzecich obowiązanych do ich przekazywania*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2000, nr 2, s. 124. Obecnie na skutek wyroku TK przepisy ustawy – Ordynacja podatkowa zostały doprecyzowane, choć nadal można mieć wątpliwości co do prawidłowości takiej praktyki legislacyjnej, w której to akt podstawowy wyznacza granice obowiązku.

- 2) osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą i obowiązane do prowadzenia ksiąg podatkowych, jeżeli:
  - a) wartość należności albo zobowiązania wynikającego z jednorazowej umowy przekroczyła równowartość 3.000 euro – w takim przypadku obowiązek sporządzenia informacji dotyczy tej umowy,
  - b) suma należności albo suma zobowiązań wynikająca z takich umów zawartych w roku podatkowym z tym samym podmiotem przekroczyła równowartość 10.000 euro – w takim przypadku obowiązek sporządzenia informacji dotyczy wszystkich umów zawartych z tym podmiotem, bez względu na wartość należności lub zobowiązań wynikającą z poszczególnych umów.

W przywołanym rozporządzeniu przyjęto również, że obowiązek ten nie dotyczy niektórych umów. Enumeratywnie wymieniając takie przypadki, są to umowy:

- 1) zawarte w trybie przepisów o zamówieniach publicznych;
- 2) kredytu albo pożyczki, zawarte przez banki i agencje rządowe z osobami wymienionymi wyżej w § 2 ust. 1 rozporządzenia;
- 3) objęte, zgodnie z odrębnymi przepisami, tajemnicą państwową lub bankową;
- 4) związane z zaspokajaniem zbiorowych potrzeb wspólnot samorządowych, w szczególności z usługami komunalnymi.

Przepisy ustawy – Ordynacja podatkowa oraz wskazanego rozporządzenia, określając zakres informacji, które mogą być przedmiotem prawnie wiążących żądań kierowanych do zobowiązanych podmiotów, nie rozstrzygają jednak wszystkich wątpliwości. Rodzą się bowiem pytania, czy organ podatkowy w celu weryfikacji posiadanych danych, dążąc do ustalenia, czy zobowiązanie podatkowe powstało i w jakiej wysokości, może na mocy art. 82 § 1 pkt 1 o.p. żądać innych informacji niż wskazane w rozporządzeniu. Analizując treść artykułu 82 § 1 pkt 1 o.p., kluczowym wydaje się dalej rozstrzygnięcie, czy prawodawca ogranicza aktywność organu podatkowego do możliwości wystąpienia o dane wynikające z umowy, czy też żądanie może wykraczać poza

ten zakres i dotyczyć także zdarzeń zaistniałych przed i po zawarciu umowy. Pytania te nie są bezpodstawne, na co wskazuje chociażby jedno z rozstrzygnięć Sądu Administracyjnego, w którym stwierdza się, że „organ podatkowy może żądać informacji o zdarzeniach wynikających ze stosunków cywilnoprawnych, a zatem z relacji zachodzących między podmiotami prawa cywilnego, która ma znaczenie z punktu widzenia tego prawa. Rodzi się ona na etapie poprzedzającym zawarcie umowy”, czego według Sądu dowodem jest np. „regulacja Kodeksu cywilnego dotycząca negocjacji. Ustawa – Ordynacja podatkowa co prawda wskazuje na informacje dotyczące osób, z którymi zawarto umowę, nie wynika z tego jednak, aby osoba udzielająca informacji miała obowiązek poruszania w jej treści jedynie kwestii związanych ze zdarzeniami zaistniałymi po zawarciu umowy”<sup>47</sup>. Z poglądem takim trudno jednak się zgodzić. Informacje podatkowe zawsze stanowią dla organów podatkowych materiał źródłowy umożliwiający weryfikację wiadomości odnośnie do faktów, które mogą mieć wpływ na ocenę czy zobowiązanie podatkowe powstało i w jakiej wysokości<sup>48</sup>. Cel ten jednak powinien zostać osiągnięty po uzyskaniu danych co do rodzaju umowy, daty jej zawarcia oraz wartości umowy. Ewentualna dalsza indagacja w przypadku wątpliwości organu podatkowego winna następować w drodze postępowania podatkowego, a pozyskana informacja może natomiast stanowić impuls dla wszczęcia postępowania podatkowego<sup>49</sup>.

W analizowanym aspekcie niepewność prawna wynika z ogólniejszego problemu, wielokrotnie podnoszonego w literaturze i orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, a odnoszącego się do warunków stanowienia aktu podustawowego, wykonawczego, jakim jest rozporządzenie. Bezspornie jest ono formą subsydiarną w normowaniu obowiązków podmiotów prawa i musi być wydane w granicach upoważnienia ustawy oraz w celu jej wykonania. Jednocześnie nie może jednak modyfikować treści ustawy, a materia w nim regulowana powinna dotyczyć spraw, które nie mają zasadniczego znaczenia z punktu widze-

47 Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 21 grudnia 2009 r. (I SA/GI 86/08), Lex nr 560627.

48 A. Gomułowicz, Podstawowe konstrukcje prawne ordynacji podatkowej, cz. I, „Monitor Podatkowy” 1998, nr 4.

49 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 10 grudnia 2007 r. (II SA/Wa 1251/07), Lex nr 445287.

nia ustawy<sup>50</sup>. Istnieje zatem uzasadniona wątpliwość, czy w omawianym przypadku nastąpiło jedynie określenie zakresu przekazywania informacji podatkowych, jak chce ustawa, czy też naruszone zostały wymogi poprawnej legislacji i rozporządzenie w swej treści ją „zastąpiło”. Podobny problem pojawia się w kwestii ochrony dostępu do informacji objętych tajemnicą finansową. Można postawić pytanie, czy na mocy art. 82 § 1 pkt 1 o.p. możliwe jest żądanie informacji od instytucji finansowych, także tych wrażliwych, gdyż prawodawca w ustawie – Ordynacja podatkowa, regulując zasady umożliwiające organom podatkowym zapoznanie się z danymi będącymi w posiadaniu osób trzecich, nie odniósł się bezpośrednio do tej materii oraz w jakim zakresie zagadnienia te mogą być, czy powinny być regulowane w rozporządzeniu. Na wstępie zgodzić się należy z poglądem, że przepis art. 82 § 1 pkt 1 o.p. może mieć zastosowanie do informacji posiadanych przez instytucje finansowe, jednak tylko tych nieobjętych tajemnicą<sup>51</sup>. Pierwsze wynika z faktu, że ustawodawca nie dokonał żadnego wyłączenia podmiotowego w dyspozycji normy zawartej w tym przepisie. W drugim przypadku należy mieć na względzie konstytucyjną zasadę dopuszczalności wkraczania w sferę prywatności tylko w sytuacji istnienia ustawowej podstawy prawnej. Jej brak oznacza, że nie ma legalnych przesłanek do udzielenia informacji dotyczących danych wrażliwych. Choć należy wskazać, że w tej kwestii w ogóle konsekwencja legislacyjna prawodawcy budzi poważne zastrzeżenia. Jest to wynikiem sposobu regulacji tajemnicy prywatności sfery finansowej w polskim systemie prawnym. Z punktu widzenia prowadzonych rozważań podnieść należy, że jak wskazano, nie w ustawie – Ordynacja podatkowa, a w rozporządzeniu, wyłączone zostały umowy, które zgodnie z odrębnymi przepisami objęte są tajemnicą państwową lub bankową z zakresu obowiązku sporządzania i przekazywania informacji na żądanie, co

---

50 Zob. C. Kosikowski, *Finanse publiczne w świetle Konstytucji RP oraz orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego* (na tle porównawczym), Warszawa 2004, s. 211–212 i przywołane tam orzeczenia TK.

51 M. Pogoński, *Głosa krytyczna do wyroku NSA z dnia 31 marca 2009 r. (I OSK 440/08), „Jurysdykcja Podatkowa” 2010, nr 6, s. 71; odmiennie orzekł WSA przywoływanym wyżej wyrokiem z dnia 10 grudnia 2007 r. (II SA/Wa 1251/07) wskazując, że: „art. 82 § 1 Ordynacji podatkowej nie dotyczy pozyskiwania danych np. z banku oraz domu maklerskiego”.*

należy uznać za naganną praktykę<sup>52</sup>. Podkreślić jednocześnie trzeba, że i samo rozporządzenie traktuje problem wybiórczo. Z niezrozumiałych przyczyn akt ten nie uwzględnia konieczności ochrony innego rodzaju niejawnych wiadomości, do których dostęp został prawnie ograniczony<sup>53</sup>. Budzi to poważne zastrzeżenia, gdyż może rodzić domniemanie, że organy podatkowe mogą żądać informacji objętych innego rodzaju tajemnicą finansową.

Odnosząc się do informacji podatkowych w kontekście tajemnicy finansowej, to analiza całości obowiązujących w tej materii przepisów prowadzi do wniosku, że z jednej strony brak jest norm ustanawiających wyraźne granice dla możliwości zapoznania z informacjami objętymi tajemnicą zawodową czy służbową<sup>54</sup>, dotyczącą finansowej sfery aktywności obywatela czy innych podmiotów prawa na gruncie ustawy – Ordynacja podatkowa, z drugiej prawodawca dodatkowo normuje w ustawach regulujących działalność poszczególnych instytucji finansowych reguły dostępu do finansowych danych wrażliwych, czyniąc to w sposób niejednorodny. Przyjmuje on, iż zakres oraz zasady udzielania informacji organom podatkowym przez banki czy podmioty obowiązane do zachowania tajemnicy maklerskiej regulują odrębne ustawy<sup>55</sup>, w stosunku do niektórych instytucji finansowych wskazuje tyl-

---

52 Przywołać można w tym miejscu wyrok Trybunału Konstytucyjnego, w którym wskazano, że „im silniej regulacja ustawowa dotyczy kwestii podstawowych dla pozycji jednostki, tym szersza musi być regulacja ustawowa i tym mniej miejsca pozostaje dla odesłań do aktów wykonawczych” – wyrok TK z dnia 17 października 2000 r. (K 16/99), OTK ZU. 2000, nr 7, poz. 253.

53 O powstających na tym tle problemach w praktyce świadczą rozstrzygnięcia sądów (np. przywoływany wyżej wyrok WSA z dnia 10 grudnia 2007 r. (II SA/Wa 1251/07), czy wydawane interpretacje prawa podatkowego (np. postanowienie w sprawie interpretacji prawa podatkowego z dnia 19 kwietnia 2006 r. sygn. 1471/DPF/415/11/06/PP, Pierwszy Mazowiecki Urząd Skarbowy w Warszawie).

54 Jak ma to miejsce np. w przypadku ZUS.

55 Zgodnie z art. 105 ust. 2 ustawy – Prawo bankowe „zakres oraz zasady udzielania informacji przez banki organom podatkowym, [...], regulują odrębne ustawy”. Zgodnie z art. 150 ust. 1 pkt 6 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (tekst jedn.: Dz.U. z 2010 r. Nr 211 poz. 1384 ze zm.) „nie narusza obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej przekazywanie informacji stanowiących taką tajemnicę: [...] organom podatkowym i organom Służby Celnej – na zasadach określonych w odrębnych przepisach, w zakresie niezbędnym do realizacji ich ustawowych zadań”. Podobnie art. 55a ustawy z dnia 26 października 2000 r. o giełdach towarowych, czy też jak w art. 12 uchwalonej 19 sierpnia 2011 r. ustawie o usługach płatniczych wskazuje w sposób ogólny, iż „nie narusza obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej przekazywanie informacji objętej tajemnicą zawodową w wykonaniu uprawnienia albo obowiązku określonego w odrębnych przepisach”, nie odnosząc się w ogóle do organów podatkowych.

ko wybrane organy podatkowe jako uprawnione do dostępu do takich danych<sup>56</sup> bądź pomija je w ogóle w odniesieniu do innych<sup>57</sup>. Omawiane kwestie tymczasem powinny być regulowane z zachowaniem większej staranności nie tylko ze względu na fakt, że dotyczą chronionych konstytucyjnie wartości, ale także w związku z tym, że jak wskazano, instytucje finansowe ponoszą odpowiedzialność w przypadku ujawnienia tajemnicy zawodowej<sup>58</sup> z jednej strony oraz za niezłożenie czy złożenie nierzetelnej informacji podatkowej, z drugiej<sup>59</sup>. Nadal aktualne jest w związku z tym twierdzenie, że problem tkwi nie w dopuszczalności ingerencji w prawnie chronioną informację finansową, ta bowiem powinna być możliwa jako konieczny instrument kontroli przepływów finansowych, a braku określenia przesłanek i procedury jej przełamania z zachowaniem najwyższych standardów dla ochrony prywatności<sup>60</sup>. Przy czym, mając na względzie, że przepis art. 82 § 1 pkt 1 o.p. jest stosowany poza tokiem postępowania podatkowego i jest adresowany do podmiotów niemających związku ze stosunkiem podatkowym<sup>61</sup>, możliwość dostępu na tym etapie kontroli powinna być wyłączona.

Rozważając zakres przedmiotowy, wskazać można na koniec, że omawiane informacje podatkowe sporządza się za okresy wskazane

---

56 Zob. art. 281 ustawy z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych (Dz.U. Nr 146, poz. 1546 ze zm.).

57 Zob. ustawa z dnia 22 maja 2003 r. o działalności ubezpieczeniowej (tekst jedn. Dz.U. z 2010 r. Nr 11, poz. 66 ze zm.).

58 Penalizacja w kodeksie karnym – zob. art. 266 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny, (Dz.U. Nr 88, poz. 553 ze zm.), czy poszczególnych ustawach regulujących działalność instytucji finansowych (zob. uwagi do przypisu 4 niniejszego opracowania).

59 Problem granic udostępniania informacji w odniesieniu do instytucji finansowej, a także zakresu dyspozycji art. 80 kodeksu karnego skarbowego był przedmiotem orzeczeń (wyrok WSA w Gdańsku z dnia 17 listopada 2006 r. (I SA/Gd 333/06), <http://www.orzeczenia-nsa.pl/> [dostęp na 22 sierpnia 2011 r.]; przywoływany wyżej wyrok NSA z dnia 11 marca 2010 r., II SA/Wa 953/09; wyrok WSA w Krakowie z dnia 16 lutego 2007 r. (I SA/Kr 1543/06), Lex nr 234105) oraz interpretacji podatkowych (zob. postanowienie w sprawie interpretacji prawa podatkowego z dnia 19 kwietnia 2006 r., sygn. 1471/DPF/415/11/06/PP, Pierwszy Mazowiecki Urząd Skarbowy w Warszawie).

60 Chodzi tu m.in. o przepisy pozwalające na sądowe dochodzenie naruszonych wolności i praw, czyli gwarantowanie prawa do rozpatrzenia sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki przez właściwy, niezależny, bezstronny i niezawisły sąd (zob. zdanie odrębne sędziego TK Z. Czeszejko–Sochackiego do wyroku TK z dnia 24 czerwca 1997 r. (K 21/96), OTK ZU. 1997, nr 2, poz. 23).

61 Por. B. Dauter, (w:) B. Gruszczyński, M. Niezgódka–Mendek, R. Hauser, A. Kabat, S. Babiarz, B. Dauter, Ordynacja podatkowa. Komentarz, 2011 r. Lex oraz przywoływany wyżej wyrok NSA z dnia 31 marca 2009 r. (I OSK 440/08).

w żądaniu organu podatkowego i przekazuje w terminie 30 dni od dnia doręczenia żądania.

Na weryfikację zobowiązań podatkowych w ramach bieżącej kontroli ma pozwolić także przepis art. 82 § 2a o.p., zgodnie z którym jednostki organizacyjne Zakładu Ubezpieczeń Społecznych na pisemne żądanie naczelnika urzędu skarbowego bądź naczelnika urzędu celnego obowiązane są do sporządzenia i przekazania informacji o składkach płatnika i ubezpieczonego. Zakres przedmiotowy został wskazany jednoznacznie na gruncie ustawy – Ordynacja podatkowa. Informacje dotyczyć mogą jedynie składek (wysokości, poboru, stanu rachunku), natomiast nie innych finansowych aspektów ubezpieczenia<sup>62</sup>. Podobnie jak w przypadku instytucji finansowych, wydaje się, że przepisy prawa winny gwarantować ochronę poufnych danych finansowych objętych tajemnicą służbową ZUS<sup>63</sup>, tymczasem prawodawca nie wprowadza tu istotnych ograniczeń<sup>64</sup>.

W odniesieniu do tej kategorii informacji podatkowych termin ich przekazania określa organ podatkowy w pisemnym żądaniu (z art. 82 § 5 o.p.).

Szczególnym rodzajem informacji składanych na żądanie są informacje przekazywane przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe oraz inne instytucje finansowe<sup>65</sup>. Są to informacje uzyskiwane przez organy podatkowe w zakresie i na zasadach określonych w rozdziale 2 działu VIIa o.p. „Wymiana informacji podatkowych

---

62 T. Nowak, *op. cit.*, s. 723.

63 Zgodnie z art. 79 ustawy 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (tekst jedn. Dz.U. z 2009 r. Nr 205, poz. 1585 ze zm.) „indywidualne dane zawarte na kontaktach ubezpieczonych i kontaktach płatników składek, a także w rejestrach prowadzonych przez Zakład oraz dane źródłowe będące podstawą zapisów na tych kontaktach i w rejestrach stanowią tajemnicę prawnie chronioną Zakładu”, ochroną objęte są także „indywidualnych dane osób, przetwarzane w Zakładzie w zakresie przyznawania, ustalania i wypłaty świadczeń z ubezpieczeń społecznych, a także świadczeń finansowanych z budżetu państwa oraz o dokonanych wypłatach, w związku z realizacją zadań zleconych Zakładowi na podstawie odrębnych przepisów”. Na podstawie przepisów art. 50 ust. 3 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych dane te jednak mogą zostać udostępnione organom podatkowym z uwzględnieniem przepisów dotyczących ochrony danych osobowych.

64 Nieco inaczej ustawa o systemie ubezpieczeń społecznych. Na podstawie przepisów art. 50 ust. 3 tej ustawy określone dane mogą zostać udostępnione organom podatkowym z uwzględnieniem przepisów dotyczących ochrony danych osobowych.

65 Szerzej o obowiązkach przekazywania informacji i możliwości odmowy ich udzielenia: M. Pogoński, *Warunki udostępniania organom podatkowym danych objętych tajemnicą maklerską*, „Jurysdykcja Podatkowa” 2010, nr 6, s. 78.

z innymi państwami”, a także zawartych w postanowieniach poszczególnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz innych ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Polska. Przepisy te należy traktować jako szczególne w tym znaczeniu, że na ich kształt oraz realizację obowiązków z nich wynikających mają wpływ regulacje międzynarodowe (dyrektywy, konwencje etc.) oraz przepisy krajowe występujących o informacje państw obcych. Głównym celem przekazywania tych informacji jest rozwiązywanie problemów powstających w związku z międzynarodowym prawnym podwójnym opodatkowaniem oraz unikaniem i uchylaniem się od opodatkowania. Będą to przede wszystkim zagadnienia unormowane w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania, odnoszące się do konkretnie oznaczonych w tych umowach podatków, podmiotu i przedmiotu opodatkowania, stanu prawnego<sup>66</sup>, ale także, na przykład w Konwencji o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych<sup>67</sup>. Zakres informacji podatkowych obejmować może od strony podmiotowej zarówno osoby mające miejsce zamieszkania lub siedzibę w jednym lub obu umawiających się państwach, stronach danej umowy, jak i niebędących ich rezydentami. Natomiast od strony przedmiotowej – dane związane ze wszystkimi nakładanymi przez umawiające się państwa podatkami<sup>68</sup>. Wymiana informacji podatkowych powinna przy tym odbywać się w najszerszej możliwej skali, jaka jest w danej sytuacji niezbędna, a nadto, jak wskazuje się w literaturze, obejmować dane, które są lub będą w przewidywanej przyszłości istotne dla rozwiązania określonego problemu podatkowego<sup>69</sup>.

Konstatując, ustawodawca w inny sposób uregulował zasady dostępu do każdego z omawianych rodzajów informacji podatkowych przekazywanych na żądanie. Odmienności dotyczą zarówno podmiotów uprawnionych do występowania o takie dane, zakresu przekazywanych

66 Żądanie oznacza się klauzulą: „Tajemnica skarbowa”, a jego przekazanie następuje w trybie przewidzianym dla dokumentów zawierających informacje niejawne o klauzuli „zastrzeżone” (art. 82 § 5 o.p.).

67 Konwencja o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych sporządzona w Strasburgu dnia 25 stycznia 1988 r. (Dz.U. z 1998 r. Nr 141, poz. 913).

68 Por. Komentarz do art. 26 Konwencji Modelowej OECD, A. Leszczyńska–Rydlewska, A. Zieniewicz, A. Biegalski, (w:) B. Brzeziński (red.) *Model Konwencji OECD. Komentarz*, Warszawa 2010.

69 A. Leszczyńska–Rydlewska, A. Zieniewicz, A. Biegalski, (w:) B. Brzeziński (red.), *op. cit.*



informacji, jak i dostępu do danych chronionych prawnie. O ile co do zasady za uzasadnione należy uznać dostosowanie, a tym samym zróżnicowanie norm do potrzeb prowadzonych wyjaśnień poza postępowaniem podatkowym, o tyle trudno wyjaśnić zbyt duży, jak się wydaje, „luz regulacyjny” w odniesieniu do wielu kwestii związanych z możliwością pozyskania danych, w tym danych wrażliwych, a przyjęte rozwiązania należy ocenić nie tyle jako elastyczne, a raczej ogólnikowe, co w praktyce prowadzić musi do trudności z ustaleniem granic dostępu.

Wskazać też trzeba, że na podstawie art. 83 ustawy – Ordynacja podatkowa wydane zostało rozporządzenie regulujące zasady udostępniania informacji podatkowych przez organy lub jednostki podległe Ministrowi Obrony Narodowej oraz Ministrowi Spraw Wewnętrznych i Administracji<sup>70</sup>. Zgodnie z jego przepisami wskazane podmioty przekazują na żądanie ministra właściwego do spraw finansów publicznych informacje: o umowach zawartych z nierezydentami w rozumieniu prawa dewizowego<sup>71</sup> bądź o zdarzeniach wynikających ze stosunków cywilnoprawnych albo z prawa pracy, mogących mieć wpływ na powstanie obowiązku podatkowego lub wysokość zobowiązania podatkowego osób lub jednostek, z którymi zawarto umowę. Informacje przekazywane są w terminie 30 dni od dnia doręczenia żądania, a ich powierzenie następuje w sposób i na zasadach przewidzianych dla dokumentów zawierających informacje niejawne, którym nadano klauzulę „zastrzeżone” w rozumieniu przepisów o ochronie informacji niejawnych. Jak wynika z przedstawionej analizy, przywołane rozporządzenie, wbrew przepisowi art. 82 § 1 o.p., wyłącza możliwość automatycznego (bez wezwania przez organ podatkowy) dostarczania informacji o umowach zawartych z nierezydentami. Uznając zasadność ochrony danych o szczególnym statusie i znaczeniu, wskazać należy, że nastąpiło tu naruszenie reguły hierarchicznej budowy systemu prawa i wymogu zgodności norm niższego rzędu z normami znajdującymi się wyżej w jego strukturze, co należy ocenić jako naganną praktykę z punktu widzenia zasad techniki prawodawczej. Pomimo że ustawa o ochronie infor-

---

70 Rozporządzenie w sprawie informacji podatkowych przekazywanych przez organy lub jednostki podległe MON i MSWiA.

71 Na temat pojęcia nierezydenta zob. rozważania we wcześniejszej części opracowania.

macji niejawnych<sup>72</sup> w art. 4 ust. 3 stanowi, że w przypadku, gdy przepisy odrębnych ustaw uprawniają organy do dokonywania kontroli, której zakres dotyczy informacji niejawnych, uprawnienia te są realizowane z zachowaniem przepisów tejże ustawy<sup>73</sup>, to zasadnym wydaje się jednak, by to norma kompetencyjna zawarta w art. 83 o.p., jak i przepis art. 82 § 1 o.p. wyraźnie dopuszczały możliwość wyłączeń podmiotowych w odniesieniu do danych przekazywanych automatycznie. Tymczasem art. 83 o.p. dopuszcza jedynie, by rozporządzenie określało zakres i termin przekazywania informacji, nie zaś zmianę postanowień ustawy.

## VI. Wnioski

Przeprowadzona analiza obecnych rozwiązań prawnych dotyczących kwestii udostępniania danych w toku bieżącej kontroli podatkowej poprzez ustanowienie obowiązków udzielania informacji podatkowych właściwym organom pozwala na wskazanie kilku obszarów, w których celowe byłoby dokonanie zmian legislacyjnych.

Po pierwsze, wzgląd na właściwą każdemu językowi chwiejność semantyczną powinien skłaniać prawodawcę do zachowania szczególnej staranności przy kształtowaniu wzorców treściowych dla pojęcia „informacji podatkowej”, w tym także do utrzymania dyscypliny językowej w używaniu tego terminu. Mając na uwadze, że ustawa – Ordynacja podatkowa jest swego rodzaju kodyfikacją ogólnego prawa podatkowego, to ma ona w tej materii podstawowe znaczenie i jest wyznacznikiem rozumienia tego wyrażenia dla pozostałych aktów prawnych w tej dziedzinie. Dlatego szczególnie istotnym jest, by w ustawie o zasadniczej wadze dla prawa podatkowego jasno i precyzyjnie określić termin „informacja podatkowa”, a następnie konsekwentnie posługiwać się nim w przyjętym rozumieniu.

Po drugie, istotne jest właściwe określenie na gruncie ustawowym zakresu dostępu do informacji będących w posiadaniu osób trzecich,

---

72 Ustawa z dnia 5 sierpnia 2010 r. o ochronie informacji niejawnych (Dz.U. Nr 182, poz. 1228).

73 Tzn. ustawy o ochronie informacji niejawnych.

a wykorzystywanych przez ograny podatkowe do weryfikacji posiadanych danych dla ustalenia, czy zobowiązanie podatkowe powstało i w jakiej wysokości. Chodzi tu przede wszystkim o sformułowanie zasad i granic możliwości uzyskiwania informacji podatkowych od instytucji finansowych. Wskazane byłoby precyzyjne określenie, na jakich instytucjach ciąży obowiązek, a dalej wyraźne wykluczenie możliwości gromadzenia i wykorzystywania wiadomości objętych tajemnicą finansową, służbową etc. poprzez stosowanie instytucji informacji podatkowej bądź dopuszczenie takiej możliwości, ale z wyznaczeniem niebudzących wątpliwości reguł i z zachowaniem standardów państwa prawnego.

Kolejnym problemem jest brak wskazania w przepisach regulujących obowiązek informacyjny przesłanek decydujących o wystąpieniu organu podatkowego z żądaniem przekazania określonych danych oraz formy prawnej, w jakiej powinno to nastąpić. Kwestie te, jak się wydaje, powinny być regulowane ustawowo.

Pozostaje także wskazać na kwestię kształtowania przejrzystego i spójnego systemu prawa w odniesieniu do regulacji udostępniania danych. Po pierwsze, istotną wadą przyjętych rozwiązań jest w pewnym zakresie brak powiązania funkcjonalnego norm zawartych w ustawie – Ordynacja podatkowa z przepisami innych ustaw. Następnie, trzeba także zwrócić uwagę na konieczność przestrzegania dyrektyw techniki prawodawczej w kontekście wyboru adekwatnej formy aktu normatywnego dla określonych rozstrzygnięć oraz zachowania zgodności norm niższego rzędu z normami znajdującymi się wyżej hierarchii aktów prawnych. Także i w tej materii, pomimo wielokrotnie wskazywanych w nauce prawa i orzecznictwie warunków konstytucyjności oraz legalności rozporządzeń z dziedziny prawa podatkowego oraz określonych wątpliwości w tym obszarze, przyjęte rozwiązania prawne nadal nie są zadowalające.

# MATERIALNOPRAWNE PRZESŁANKI WZNOWIENIA POSTĘPOWANIA PODATKOWEGO

MAŁGORZATA JAŚKO

## I. Uwagi ogólne

Uzasadnieniem dla postępowania podatkowego są normy prawa materialnego, czyli postępowanie podatkowe jest uzależnione od materialnego prawa podatkowego. Tę tezę potwierdza w sposób wyraźny decyzja podatkowa, która jest co prawda wydawana i uchylana w ramach postępowania podatkowego, lecz o jej treści i zakresie obowiązywania organ podatkowy decyduje na podstawie prawa materialnego.

Postępowanie podatkowe zostało unormowane w dziale IV Ordynacji podatkowej, w którym zostały zamieszczone instytucje znane też w procedurze administracyjnej, czyli: zasady ogólne, wyłączenie z postępowania pracownika organu, wyłączenie organu, strona, załatwienie spraw, doręczenia, wezwania, terminy wszczęcia postępowania itd.<sup>1</sup> Analizując przepisy o.p. oraz przepisy k.p.a., można wyodrębnić w Ordynacji trzy rodzaje regulacji:

- 1) przepisy brzmiące identycznie zarówno w Ordynacji jak i w k.p.a.,
- 2) przepisy różniące się pod względem terminologicznym lub redakcyjnym od unormowań w k.p.a.,
- 3) przepisy regulujące instytucje nie występujące w k.p.a.<sup>2</sup>

Jednakże kluczowe znaczenie dla postępowania podatkowego mają przepisy wymienione w pkt 1 i 2, a trawestacja przepisów k.p.a. w Or-

---

1 B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa, Komentarz*, Wrocław 2010, s. 14 i n.

2 A. Chruścielewski, W. Nykiel, *Ordynacja podatkowa a przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego*, (w:) *Studia nad Ordynacją podatkową*, Łódź–Toruń 1999, s. 64.

dynacji podatkowej ma najczęściej na celu zbudowanie korzystniejszej pozycji prawnej organom podatkowym w porównaniu z pozycją organu administracji wynikającą z przepisów k.p.a.<sup>3</sup> Dlatego też w dalszej części rozważań będą wykorzystywać orzecznictwo i dorobek doktryny z zakresu ogólnego postępowania administracyjnego.

Postępowanie podatkowe możemy sklasyfikować jako postępowanie zwykłe<sup>4</sup> i postępowanie nadzwyczajne. W postępowaniu nadzwyczajnym wyróżnia się trzy tryby :

- 1) postępowanie w sprawie wznowienia postępowania,
- 2) postępowanie w sprawie stwierdzenia nieważności,
- 3) postępowanie w sprawie uchylenia, zmiany decyzji dotkniętych wadami niekwalifikowanymi bądź decyzji prawidłowej.

Na użytek niniejszego opracowania rozważania skoncentrowane zostaną na instytucji wznowienia postępowania podatkowego, która ma na celu stworzenie możliwości prawnej prowadzącej do przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego i ponownego rozstrzygnięcia sprawy<sup>5</sup>.

## **II. Inicjatywa wszczęcia postępowania w sprawie wznowienia postępowania**

Wszczęcie postępowania w sprawie wznowienia postępowania podatkowego następuje z urzędu lub na wniosek strony. Na podstawie prawa materialnego określone są kwalifikacje procesowe stron postępowania. Definicja strony zakłada, że status strony uzyskuje podmiot, który powołuje się na służące mu z mocy prawa materialnego uprawnienie lub obowiązek. To regulacja prawa materialnego określa status podatnika, płatnika i inkasenta. Dlatego też na etapie wszczęcia postępowania musi istnieć podstawa prawnomaterialna do wydania decyzji. Uznaje się, że żądanie wszczęcia postępowania pochodzi od podmiotu, który

---

3 J. Borkowski, *Ordynacja podatkowa a kontrola sadu administracyjnego*, (w:) *Studia nad Ordynacją podatkową*, Łódź–Toruń 1999, s. 224.

4 W.F. Dąbrowski, *Procedura wznowienia postępowania*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1965, nr 3, s. 51.

5 W. Dawidowicz, *Postępowanie administracyjne, Zarys wykładu*, Warszawa 1983, s. 242.

nie ma kwalifikacji materialnej strony, stwarza przesłankę uniemożliwiającą prowadzenie postępowania<sup>6</sup>.

Pojęcie strony jest jednym z najbardziej spornych zagadnień w postępowaniu administracyjnym. W doktrynie wykształciły się dwie podstawowe koncepcje legitymacji procesowej strony. Koncepcja obiektywna zakłada, że jednostka jest stroną postępowania, jeżeli ma chroniony przepisami prawa materialnego interes prawny, przy czym o tym, czy jednostka ma obiektywnie istniejący interes prawny, organ decyduje przed wszczęciem postępowania. Koncepcja subiektywna legitymacji procesowej strony zakłada, że jednostka, składając żądanie wszczęcia postępowania, staje się stroną, a dopiero w trakcie postępowania organ ustala, czy jednostka ma interes prawny. W razie gdy stwierdzi, że jednostka nie ma w sprawie interesu prawnego, podejmuje decyzję o umorzeniu postępowania. Uzależniając kwalifikację procesową strony od spełnienia kryterium interesu prawnego, należy wspomnieć o triadzie Bernatzika, jednego z twórców austriackiej nauki prawa administracyjnego, który zaproponował pojęcie strony oparte na założeniach subiektywistycznych<sup>7</sup>. Zgodnie z teorią Bernatzika, na tle stosunków prawnych zachodzących między państwem a jednostką wyróżnia się trzy kategorie więzów prawnych<sup>8</sup>:

1. sfera praw podmiotowych – możliwość domagania się przez jednostkę działania zgodnego z prawem,
2. sfera interesów prawnych – jednostce służy prawo udziału w postępowaniu oraz prawo otrzymania decyzji administracyjnej (nie posiada jednak prawa domagania się, aby decyzja miała określoną treść),
3. sfera interesów faktycznych – jednostka nie ma możliwości prawnej domagania się określonej czynności, lecz może być zainteresowana w podjęciu przez administrację pewnych działań i może co do nich zgłaszać postulaty lub wnioski.

Za subiektywnym ujęciem strony opowiadali się także:

---

6 M. Szubiakowski, *Postępowanie administracyjne – ogólne, podatkowe, egzekucyjne i przed sądami administracyjnymi*, Warszawa 2005, s. 271 inast.

7 J. Filipek, *Strona w postępowaniu administracyjnym*, „Państwo i Prawo” 1979, z. 11, s. 40.

8 M. Szubiakowski, *Postępowanie administracyjne – ogólne, podatkowe, egzekucyjne i przed sądami administracyjnymi*, Warszawa 2005, s. 49 i n.

- E. Iserzon ”strona jest pojęciem procesowym, a nie kategorią prawa materialnego”<sup>9</sup>,
- F. Longchamps ”może być zawiązany stosunek procesowy, gdy nie wiadomo jeszcze, czy jest odpowiedni stosunek merytoryczny”.<sup>10</sup>

Inni autorzy nie przyjęli powyższych założeń. T. Bigo twierdził, iż sam wniosek strony nie wystarcza do wszczęcia postępowania<sup>11</sup>. Według W. Dawidowicza przed wszczęciem postępowania organ administracyjny powinien stwierdzić, czy interes przedstawiony przez stronę można kwalifikować jako „prawny”<sup>12</sup>. J. Filipek twierdził, że „w definicji strony używanej w postępowaniu administracyjnym można ograniczyć się do stwierdzenia, że jest nią podmiot, którego prawa lub obowiązki mogą być wiążąco określone w postępowaniu.”<sup>13</sup> Według mojej opinii na gruncie postępowania podatkowego należy stosować obiektywną koncepcję legitymacji prawnej strony, bowiem jest to szczególne postępowanie administracyjne dotyczące spraw, co do których jednostka bez uzasadnionych racji nie będzie domagała się wszczęcia postępowania. Ponadto stosowanie przedmiotowej koncepcji na gruncie procedury podatkowej usprawni działanie administracji – daje możliwość kwalifikowania podmiotu do procesu podatkowego w jego początkowej fazie. Na uwagę zasługuje również fakt, iż w przypadku ustalenia, że żądanie wszczęcia postępowania nie pochodzi od strony bądź też zachodzą inne przyczyny uniemożliwiające wszczęcie postępowania, obowiązkiem organu podatkowego jest wydanie postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania, które jest zaskarżalne w drodze zażalenia. Artykuł 165a § 2 o.p. nie ogranicza legitymacji do złożenia zażalenia tylko do strony, takie prawo posiada osoba, której organ odmówił

9 E. Iserzon, J. Starościk, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 1970, s. 90.

10 F. Longchamps, *O pojęciu stosunku procesowego między organem państwa a jednostką. Rozprawy prawnicze. Księga pamiątkowa dla uczczenia pracy naukowej K. Przybyłowskiego*, Kraków 1964, s. 167.

11 T. Bigo, *Ochrona interesu indywidualnego w projekcie kodeksu postępowania administracyjnego*, „Państwo i Prawo” 1960, z. 3, s. 466–467.

12 W. Dawidowicz, *Ogólne postępowanie administracyjne, Zarys systemu*, Warszawa 1962, „Państwo i Prawo” 1963, z. 1, s. 71.

13 J. Filipek, *Strona w postępowaniu administracyjnym*, „Państwo i Prawo” 1979, z. 11, s. 47.

udzielenia ochrony w postępowaniu przez odmowę wszczęcia postępowania w sprawie.

Prawo materialne reguluje również zdolność prawną i zdolność do czynności prawnych podmiotów, które mają być stronami w postępowaniu podatkowym. Dlatego też przepisy o.p., w zakresie, w jakim tematyka ta nie jest uregulowana w prawie administracyjnym, odsyłają do przepisów materialnego prawa cywilnego, a nie do przepisów postępowania cywilnego, chociaż koncepcje zdolności prawnej i zdolności do czynności prawnych wypracowane na użytek postępowania cywilnego nie pokrywają się w pełni z koncepcjami zdolności prawnej i zdolności do czynności prawnych na gruncie prawa cywilnego.<sup>14</sup>

Zdolność prawna, będąca zdolnością do tego, aby być podmiotem praw i obowiązków, musi przysługiwać odpowiednim podmiotom, zanim wejdą one w stosunki materialnoprawne. Zdolność prawna i zdolność do czynności prawnych musi znajdować swoje uregulowanie w materialnym stosunku administracyjnoprawnym. Tam na tle upoważnień i obowiązków wobec władzy publicznej oraz upoważnień i obowiązków władzy publicznej do podjęcia względem jednostki autorytatywnie sankcjonowanej formy działania możemy mówić ostatecznie o zdolności prawnej i zdolności do czynności prawnych w postępowaniu administracyjnym.<sup>15</sup>

Przez zdolność prawną w ścisłym cywilistycznym znaczeniu należy rozumieć zdolność do tego, aby być podmiotem praw i obowiązków. Zdolność prawną nabywa osoba z chwilą urodzenia, a kończy z chwilą śmierci, osoba prawna zaś – z chwilą powstania, a kończy z chwilą ustania osoby prawnej. Określenie zdolności prawnej strony ma istotne znaczenie dla określenia statusu jednostki jako strony. Oznacza, iż stroną nie może być jednostka nieistniejąca, np. osoba fikcyjna czy osoba fizyczna, która zmarła.<sup>16</sup>

Zdolność do czynności prawnej to zdolność do tego, aby za pomocą czynności prawnych nabywać prawa i zaciągać zobowiązania. Oso-

---

14 J. Filipek, *Sprawa odmowy wszczęcia i sprawa umorzenia postępowania administracyjnego*, (w:) *Institucje procesu administracyjnego i sądownoadministracyjnego* (red.) J. Posuszny, Z. Czowczik, R. Suwałcz, Przemysł–Rzeszów 2009 r., s. 94.

15 J. Filipek, *Prawo administracyjne. Institucje ogólne. Część II*, Kraków 2001, s. 170.

16 B. Adamiak, *Wadliwość decyzji administracyjnej*, *Acta Universitatis Wratislaviensis* 1986, Nr 955, *Prawo CLVI*, s. 88.



ba fizyczna ma pełną zdolność do czynności prawnych po osiągnięciu pełnoletności. Osoby fizyczne niemające pełnej zdolności do czynności prawnych podejmują czynności procesowe przez swych przedstawicieli.

Każdy podmiot, który jest stroną postępowania, może udzielić pełnomocnictwa do działania w jego imieniu. Przedstawiciel strony może samodzielnie ustanowić pełnomocnika, korzystając z tych samych uprawnień co strona.

W nauce prawa cywilnego procesowego rozważa się zagadnienie charakteru czynności ustanowienia pełnomocnika: czy jest to czynność z zakresu prawa materialnego, czy też czynność o charakterze procesowym, czy ma charakter aktu jednostronnego, czy też umowy. Udzielenie pełnomocnictwa poza procesem będzie miało charakter materialnoprawny, ale wykazanie jego istnienia w toku postępowania będzie już czynnością procesową.

Jak się wydaje, podobnie trzeba potraktować pełnomocnictwo w szczególnym postępowaniu administracyjnym. Udzielenie pełnomocnictwa poza postępowaniem administracyjnym powinno być dokonane z zachowaniem wymagań stawianych prawem cywilnym. W przypadku udzielenia go w trakcie czynności postępowania należy fakt ten utrwalić w protokole, jako mający znaczenie dla sprawy.<sup>17</sup> Ordynacja podatkowa wymienia dwie grupy pełnomocników. Pierwszą stanowią osoby fizyczne o pełnej zdolności do czynności prawnych (art. 137 § 1 o.p.). Drugą grupę stanowią profesjonalni przedstawiciele procesowi, tj. adwokat, radca prawny, a także doradca podatkowy (art. 137 § 3 o.p.). Wymienieni profesjonalni przedstawiciele procesowi zostali wyposażeni w uprawnienie do samodzielnego poświadczania udzielonego im pełnomocnictwa.

Przepisy Ordynacji podatkowej wprowadzają tzw. pełnomocnictwo domniemane – czyli organ podatkowy może nie żądać pełnomocnictwa w sytuacji łącznego spełnienia następujących przesłanek:

- 1) pełnomocnikiem strony w toczącym się postępowaniu jest jej małżonek,

---

17 B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, 10 wyd., Warszawa 2009, s. 214.

- 2) kwestie procesowe są mniejszej wagi,
- 3) nie ma wątpliwości co do istnienia i zakresu upoważnienia małżonka do występowania w imieniu strony.<sup>18</sup>

Pełnomocnicy mogą realizować różne cele, bowiem może powstać sytuacja, że w jednej sprawie podatkowej będzie konieczna wiedza nie tylko z zakresu prawa podatkowego ale też karnego skarbowego, w związku z tym strona może ustanowić kilku pełnomocników. W tym wypadku strona wskazuje pełnomocnika do spraw doręczeń. Jeżeli zaś strona nie dopełni tego obowiązku, organ podatkowy doręcza pismo jednemu z pełnomocników i to już czyni doręczenie skutecznym (art. 145 § 3 o.p.). Zgodnie z obowiązującą w postępowaniu podatkowym zasadą pisemności (art. 126 o.p.), pełnomocnictwo jest udzielane na piśmie, a jeżeli udziela się go ustnie, to do protokołu zgodnie z art 173 o.p. W aktach powinien być oryginał lub odpis pełnomocnictwa urzędowo poświadczony.<sup>19</sup> Strona określa zakres pełnomocnictwa – „o ustanowieniu pełnomocnictwa przez stronę świadczy treść pisma, zawierającego elementy umocowania do działania w cudzym imieniu, a nie użycie stosownego blankietu czy fakt dołączenia tego pisma do akt przez stronę, a nie przez jej pełnomocnika”.<sup>20</sup> Uprawnienie do działania strony przez pełnomocnika jest elementem prawa do obrony i korzysta ze szczególnej ochrony procesowej i co więcej „pominięcie przez organ administracji pełnomocnika strony jest równoznaczne z pominięciem strony w postępowaniu administracyjnym i uzasadnia wznowienie postępowania”.<sup>21</sup> „Strona postępowania administracyjnego, ustanawiająca pełnomocnika, chroni się przed skutkami niezajomości prawa, a jeżeli organ administracji pomija pełnomocnika w toku czynności postępowania administracyjnego, to niweczy skutki staranności strony w dążeniu do ochrony swych praw i interesów oraz otrzymania takiej ochrony prawnej, jaką powinna ona uzyskać w państwie prawa.”<sup>22</sup> Ochrona instytucji pełnomocnika jest bardzo daleka, bowiem np. niedołączenie pełnomocnictwa do odwołania nie stanowi podstawy do odrzucenia od-

18 Z. Zgierski, *Ordynacja podatkowa, Komentarz*, Warszawa, s. 703.

19 Wyrok NSA z dnia 8 lipca 2009 r. (II FSK 690/08); Lex 513210.

20 Wyrok NSA z dnia 5 maja 2000 r. (I SA/Ka 2080/98).

21 Wyrok NSA z dnia 10 lutego 1987 r. (SA/Wr 875/86), ONSA 1987, nr 1, poz. 13.

22 Postanowienie SN z dnia 9 września 1993 r. (III ARN 45/93), OSNC 1994, nr 5, poz. 112.

wołania, lecz wymaga wezwania podatnika do usunięcia tego braku.<sup>23</sup> Pełnomocnik, według orzecznictwa, posiada w postępowaniu podatkowym pierwszeństwo przed podatnikiem. Doręczenie pisma podatkowego nie jest wystarczające do uznania, że doręczenie to jest skuteczne.<sup>24</sup>

### III. Materialnoprawne wymogi ważności decyzji

Decyzja administracyjna jest kwalifikowanym aktem administracyjnym, cechującym się zewnętrznym charakterem, władczym rozstrzygnięciem sprawy administracyjnej, skierowanym do konkretnego adresata. Akt administracyjny w postaci decyzji administracyjnej musi mieć odpowiednią formę, jaką wyznaczają przepisy prawa. Co najmniej winna zawierać oznaczenie organu, wskazanie adresata, rozstrzygnięcie sprawy oraz podpis osoby działającej w imieniu organu. Jej wydanie następuje po wszczęciu postępowania, zebraniu materiału dowodowego i dokonaniu subsumcji stanu faktycznego do norm prawa materialnego, znajdujących zastosowanie w sprawie.<sup>25</sup>

Jurysdykcyjne postępowanie administracyjne uzasadnione jest w obrębie określonego materialnego stosunku administracyjnoprawnego, opartego bezpośrednio na normach prawa przedmiotowego, w sytuacjach, w których upoważniają lub zobowiązują administrację publiczną do wydania aktu. Przedmiotowy akt określa uprawnienia lub obowiązki jednostki, a także uprawnienia lub obowiązki samej administracji publicznej w sferze rzeczywistości.

Decyzja w ramach normatywnie ustanowionego stosunku administracyjnoprawnego powinna autorytatywnie określać materialnoprawne uprawnienia lub obowiązki jednostek wobec administracji publicznej i w relacji do nich również autorytatywnie materialnoprawne uprawnienia lub obowiązki administracji publicznej wobec jednostki.<sup>26</sup>

Zgodnie z treścią art. 210 o.p. decyzja powinna zawierać „powołanie podstawy prawnej” – niewątpliwie chodzi tu o przepisy prawa

---

23 Wyrok SN z 29 marca 1988 r. (III ARN 7/88), OSNC 1990, nr 9, poz. 117.

24 Wyrok NSA z 25 czerwca 1997 r. (I SA/Lu 157/96), Legalis.

25 Wyrok WSA Wrocław z 9 września 2009 r. (III SA /Wr 210/09), Legalis.

26 J. Filipek, Sprawa odmowy wszczęcia i sprawa umorzenia postępowania administracyjnego, s. 89.

materialnego. Decyzja winna też zawierać „uzasadnienie faktyczne i prawne” rozumiane jako uzasadnienie w obliczu przepisów prawa materialnego.

Przepisy Ordynacji podatkowej stanowią podstawę prawną jedynie do rozstrzygania kwestii procesowych. Przepisy prawa materialnego, stanowiące podstawę rozstrzygnięcia sprawy decyzją, powinny należeć do kategorii powszechnie obowiązujących, a więc stanowionych przez ustawy i akty wydawane w wykonaniu delegacji ustawowej.<sup>27</sup>

Na organie administracyjnym spoczywa obowiązek wyboru prawidłowej podstawy prawnej decyzji pod względem jej mocy prawnej i zgodności z całym porządkiem prawnym.<sup>28</sup>

Podstawa prawna decyzji administracyjnej musi być powołana dokładnie, a więc ze wskazaniem mających zastosowanie w sprawie przepisów określonego aktu prawnego wraz z powołaniem źródła jego publikacji. Należy podać zmiany aktu prawnego, które miały miejsce do daty wydania decyzji, ponieważ wskazuje to na stan prawny obowiązujący w czasie orzekania w sprawie.

Postawa prawna decyzji administracyjnej musi pozostawać w pełnej zgodności z jej prawnym charakterem, a więc z tym, że jest ona indywidualnym aktem administracyjnym. Podstawę prawną takiego aktu, jak wspomniano powyżej, stanowią przepisy prawa administracyjnego. Podstawy takiej nie mogą stanowić przepisy prawa cywilnego, pozostające domeną sądowego stosowania prawa. Organ administracyjny nie jest powołany do rozstrzygania spraw cywilnych ani do oceny stanu faktycznego lub prawnego na podstawie przepisów prawa cywilnego, a wobec tego nie mogą one być podstawą rozstrzygnięcia sprawy w decyzji administracyjnej.<sup>29</sup>

Do tych elementów procesu administracyjnego, które wpływają w sposób bezpośredni na wynik prowadzonego przez organ administracji publicznej postępowania i warunkują prawidłowość tego postępowania, należy również instytucja faktycznej podstawy prawnej.

---

27 E. Iserzon, J. Starościk, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 1970, s. 207 i n.

28 M. Jaśkowska, *Związanie decyzji administracyjnej ustawą*, Toruń 1998, s. 58 i n.

29 B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, 10 wyd., Warszawa 2009, s. 414.

Nadrzędnym celem postępowania administracyjnego jest dokonanie autorytatywnej konkretyzacji normy prawa materialnego, czego jednym z głównych elementów jest ustalenie stanu faktycznego zaistniałego w danej sprawie, tak by w konsekwencji wskazać właściwy stan prawny strony. Dlatego też gdy podstawa faktyczna decyzji jest skomplikowana, postępowanie administracyjne winno być odpowiednio rozbudowane. W sytuacji gdy podstawa faktyczna decyzji jest prosta, postępowanie może rozpocząć się, a jednocześnie zakończyć wydaniem decyzji, co może mieć miejsce zwłaszcza w przypadku decyzji wydawanych w pierwszej instancji.<sup>30</sup>

W praktyce określenie podstawy faktycznej znajduje miejsce w uzasadnieniu finalnej decyzji organu administracji publicznej. Organ jest zobowiązany do ujawnienia w uzasadnieniu wszelkich okoliczności, na jakich została oparta decyzja, co powoduje, że podstawa faktyczna rozstrzygnięcia zaczyna funkcjonować jako niezbędny element orzeczenia, a co za tym idzie, może ona podobnie jak samo orzeczenie stać się przedmiotem późniejszej weryfikacji.

Pominięcie w uzasadnieniu decyzji oceny okoliczności faktycznych, mogących mieć istotny wpływ na rozstrzygnięcie sprawy, stwarza przesłankę do uznania naruszenia przez organ przepisów w stopniu wywierającym istotny wpływ na wynik sprawy.<sup>31</sup>

Na podstawę faktyczną rozstrzygnięcia składa się przede wszystkim "wskazanie faktów, które organ uznał za udowodnione". Organ administracji publicznej ma obowiązek nie tylko wymienienia tych faktów, ale również zaprezentowania przyczyn, dla których dane fakty uznano za prawdziwe, a innym nie dano wiary, przy czym obowiązkiem organu jest przytoczenie dowodów na poparcie swoich rozważań co do wiarygodności rozpatrywanych okoliczności. Organ musi zatem wyjaśnić, dlaczego opiera decyzję finalną na jednych faktach i dlaczego odrzuca pozostałe jako nieprawdziwe. Postawa faktyczna rozstrzygnięcia stanowić ma wyczerpujące wyjaśnienie powodów podjęcia takiej, a nie innej decyzji. Obowiązkiem organu jest przekonanie uczestników

---

30 J. Filipek, *Sprawa odmowy wszczęcia i sprawa umorzenia postępowania administracyjnego*, s. 88.

31 R. Firlej, *Podstawa faktyczna decyzji administracyjnej*, Acta Universitatis Wratislaviensis 1997, Nr 1973, Przegląd Prawa i Administracji XXXVII, s. 98.

postępowania do zasadności decyzji poprzez usunięcie wszelkich nasuwających się w związku z brzmieniem decyzji wątpliwości.

Przy ustalaniu podstawy faktycznej rozstrzygnięcia organ winien kierować się następującymi przesłankami:

- 1) uzasadnienie rozstrzygnięcia musi być wyczerpujące – oznacza to, że należy rozpatrywać wszystkie okoliczności sprawy,
- 2) organ w uzasadnieniu musi koncentrować się tylko i wyłącznie na elementach istotnych dla sprawy, winien unikać rozważań typowo teoretycznych, niewnoszących niczego do sprawy.

Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia pozostaje w funkcjonalnym związku z podstawą prawną decyzji, bowiem dopiero obie podstawy połączone ze sobą pozwalają uzyskać pełen obraz badanej sprawy. Organ w postępowaniu gromadzi i ocenia nie tylko elementy natury faktycznej, ale również prawnej, przy czym jednocześnie łączy i ocenia prawne i faktyczne aspekty problemu.

Wobec powyższych ustaleń oczywiste jest, że podstawa faktyczna rozstrzygnięcia pełni doniosłą rolę – jest niezbędną podstawą do wydania trafnej decyzji merytorycznej, jest ponadto niezbędnym składnikiem tej decyzji. Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia stanowi w procesie administracyjnym konstrukcję o złożonym, kompleksowym charakterze. Składają się na nią bowiem punkty styczne pomiędzy treścią stanu faktycznego przedstawionego w procesie przez strony a treścią stanu faktycznego ujętego w normie prawnej i w końcu autentyczną treścią rzeczywistości.

Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia, funkcjonując w postępowaniu w połączeniu z tegoż rozstrzygnięcia podstawą prawną, jest nadzwyczaj istotnym elementem współtworzącym spójną i logiczną całość, pozwalającą na rzetelne umotywowanie powodów rozstrzygnięcia.<sup>32</sup> Podstawa faktyczna ma stanowić możliwie najdokładniejsze i najbardziej wyczerpujące wyjaśnienie powodów i okoliczności, które miały wpływ na wydanie decyzji.<sup>33</sup> Na uzasadnienie prawne decyzji składa się zaś

---

32 R. Firliej, *Podstawa faktyczna decyzji administracyjnej*, Acta Universitatis Wratislaviensis 1997, Nr 1973, Przegląd Prawa i Administracji XXXVII, s. 100 i n.

33 P., *Rola decyzji administracyjnej w nadzorze nad polskim systemem finansowym*, Warszawa 2009, s. 222.

wyjaśnienie podstawy prawnej decyzji, z przytoczeniem konkretnych przepisów prawa, na których została oparta.<sup>34</sup> Dopiero przedstawienie połączonych ze sobą podstawy faktycznej i prawnej pozwoli stwierdzić, czy nie doszło do naruszenia sfery praw i interesów strony postępowania będącej adresatem zapadłego w nim rozstrzygnięcia. Obowiązek jak najpełniejszego uzasadnienia wynika z zawartej w art. 124 o.p. zasady przekonywania. Zasada ta ma doniosłe znaczenie z punktu widzenia strony postępowania i z punktu widzenia ogólnospołecznego. Po pierwsze, gwarantuje, iż w sytuacji, gdy strona postępowania zostanie przekonana co do zasadności zapadłego rozstrzygnięcia, to najprawdopodobniej zaakceptuje je w całości i nie będzie korzystała ze środków prawnych, a tym samym nie będzie angażowała organów administracji publicznej w dalsze stadia postępowania.<sup>35</sup> Takie rozwiązanie równocześnie stwarza wysokie prawdopodobieństwo, że decyzja zostanie wykonana samodzielnie przez stronę, bez konieczności stosowania wobec niej środków przymusu. Powyższe ma szczególne znaczenie w przypadku decyzji uznaniowych, gdzie organ podatkowy winien szczególnie zwrócić uwagę na uzasadnienie swego rozstrzygnięcia – dlaczego wybrał takie, a nie inne rozwiązanie. Brak prawidłowego uzasadnienia takiej decyzji uniemożliwi ustalenie, czy organ nie przekroczył granic przyznanego mu uznania administracyjnego.<sup>36</sup>

Podsumowując, należy podkreślić, że do wydania decyzji konieczne jest szczegółowe upoważnienie zawarte w materialnym prawie przedmiotowym, określające zarówno adresata, do którego może lub powinna być skierowana. Ta sama podstawa prawna powinna określać stan faktyczny, w którym decyzja może lub powinna obowiązywać. Organ powołany do wydania decyzji administracyjnej rozstrzyga sam na podstawie prawa materialnego o jej treści i zakresie obowiązywania. Rozstrzygnięcia dotyczą postępowań wszczętych zarówno z urzędu, jak i na wniosek. W sytuacji gdy wniosek strony jest konieczny, aby organ

---

34 J. Świątkiewicz, Podstawa prawna uprawniającej decyzji administracyjnej, „Państwo i Prawo” 1985, z. 5, s. 17.

35 P. Wajda, Rola decyzji administracyjnej w nadzorze nad polskim systemem finansowym, Warszawa 2009, s. 223.

36 Wyrok NSA z dnia 23 października 1998 r. (I SA/Ka 225/97), „Biuletyn Skarbowy” 1999, nr 1, s. 20.

mógł wydać decyzję – wniosek ten jest traktowany jako element podstawy faktycznej decyzji.<sup>37</sup>

#### **IV. Zasada trwałości rozstrzygnięć administracyjnych jako instytucja materialnego prawa administracyjnego**

Decyzja po uzyskaniu przymiotu ostateczności może być wzruszona tylko w specjalnych trybach postępowania i do czasu jej skutecznego wzruszenia dokonane w niej rozstrzygnięcie danej sprawy ma charakter trwały.<sup>38</sup> Trwałość rozstrzygnięć administracyjnych jest jedną z konsekwencji charakteru prawnego postępowania administracyjnego. Polega ona na stabilności skutków prawnych rozstrzygnięć administracyjnych. Celem tej zasady jest nie tylko ochrona praw nabytych strony, ale również zabezpieczenie organów administracji publicznej przed wielokrotnym rozstrzygnięciem tych samych spraw.

Trwałość ostatecznych decyzji administracyjnych jest kategorią materialnego prawa administracyjnego, regulowaną także przepisami procesowego prawa administracyjnego.<sup>39</sup>

W ogólnym postępowaniu administracyjnym konstrukcja prawna trwałości rozstrzygnięć ostatecznych została oparta na dwóch elementach: cechach trwałości decyzji i warunkach ich obowiązywania<sup>40</sup>. Trwałe są decyzje, które spełniają następujące warunki: są decyzjami ostatecznymi i prawidłowymi, strony nabyły na ich podstawie prawa i nie godzą się na ich zmianę, jak również za ich zmianą nie przemawia interes społeczny lub słuszny interes strony, a przepisy szczegółowe sprzeciwiają się uchyleniu lub zmianie. Decyzje, które spełniają równocześnie wszystkie te warunki, nie mogą być zmienione ani przez stronę ani przez organ administracji państwowej. Przymiot trwałości przysługuje wyłącznie decyzjom ostatecznym, tj. takim, od których nie służy odwołanie w administracyjnym toku instancji.

---

37 J. Filipek, *Sprawa odmowy wszczęcia i sprawa umorzenia postępowania administracyjnego*, s. 87.

38 Wyrok WSA Kielce z dnia 6 sierpnia 2009 r. (I SA/Ke 118/09), Legalis.

39 J. Filipek, *Normy prawa materialnego a normy postępowania*, (w:) *Administracja publiczna w państwie prawa*, Wrocław 1999, s. 100.

40 J. Jendrośka, *Trwałość rozstrzygnięć administracyjnych*, (w:) *Instytucje współczesnego prawa administracyjnego. Księga jubileuszowa profesora Józefa Filipka*, Kraków 2001, s. 297.



Zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej oraz przepisami szczególnymi, w toku instancji nie służy odwołanie:

- 1) od decyzji wydanych w drugiej instancji,
- 2) od decyzji wydanych w jednoinstancyjnym postępowaniu,
- 3) od decyzji, jeżeli strona uchybiła termin do wniesienia odwołania i nie przywrócono jej tego terminu.

Powyższe decyzje korzystają z domniemania legalności, obowiązują i podlegają wykonaniu. W postępowaniu administracyjnym przyjęto ogólną zasadę, w myśl której dla organu administracji publicznej decyzja obowiązuje od chwili jej prawidłowego doręczenia lub ogłoszenia, zaś dla strony od chwili, gdy decyzja stała się ostateczna.<sup>41</sup> Uchylenie lub zmiana takich decyzji bądź stwierdzenie ich nieważności może nastąpić tylko w przypadku wystąpienia enumeratywnie określonych w Ordynacji przesłanek.

Ustawodawca nie przewiduje natomiast na gruncie procedury administracyjnej bezwzględnej nieważności decyzji ostatecznych z mocy prawa<sup>42</sup>. Dopuszcza tym samym możliwość funkcjonowania w obrocie prawnym wadliwych decyzji ostatecznych, które ze względu na upływ czasu nie mogą być wzruszone w trybach nadzwyczajnych.

Nie pozbawia mocy obowiązującego ostatecznego rozstrzygnięcia także samo wniesienie środka prawnego, mające na celu jego weryfikację. Istnienie bowiem podstawy do zmiany, uchylenia lub stwierdzenia nieważności ostatecznej decyzji zostanie dopiero stwierdzone po przeprowadzeniu postępowania w trybie nadzwyczajnym.

Naruszenie zasady trwałości ostatecznych rozstrzygnięć administracyjnych należy zakwalifikować jako rażące naruszenie prawa, ze względu na fakt, iż zasada ta podniesiona została do rangi zasad ogólnych postępowania administracyjnego.<sup>43</sup> Nieusprawiedliwione uchybienie zasadzie trwałości rozstrzygnięć ostatecznych narusza zasadę pogłębiania zaufania obywateli do organów państwa. Działanie orga-

---

41 T. Woś, Glosa do wyroku SN z dnia 3 czerwca 1995 r. (III ARN 27/93), OSP 1995, nr 3, poz. 50.

42 M. Szewczyk, Glosa do uchwały SN z dnia 2 kwietnia 1993 r. (III CZP 34/93), „Samorząd Terytorialny” 1994, nr 11, s. 60.

43 M. Kopacz, *Wznowienie ogólnego postępowania administracyjnego na podstawie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego*. Olsztyn 2008, s. 19.

nu administracji publicznej, który wbrew treści ostatecznej decyzji administracyjnej ustala odmienny niż wynikający z decyzji stan prawny, czyniąc to przy okazji wydania własnego rozstrzygnięcia w innej sprawie, burzy stabilizację stworzoną przez uprzednią decyzję ostateczną i wpływa zdecydowanie negatywnie na pewność prawa w państwie oraz przekonanie o stałości rozstrzygnięć jego organów<sup>44</sup>.

Ustawa Ordynacja podatkowa uznaje za wady istotne tylko materialnoprawne wady, z którymi decyzja nie powinna obowiązywać. Przepisy zaliczają do nich z jednej strony wady, które powinny powodować uznanie decyzji za nieważną, bo nie spełnia niezbędnych prawnych wymagań normatywnych, które do niej się odnoszą (art. 247 o.p.), albo z drugiej strony przewidują dopuszczalność ponownego zbadania stanu rzeczywistości, w którym decyzja ma obowiązywać (art. 240 o.p.). Rozwiązania prawne przyjęte w Ordynacji podatkowej zarówno w wypadku wznowienia postępowania, jak i stwierdzenia nieważności są oparte co do zasady na tych samych założeniach co k.p.a. (art. 145 k.p.a. i art. 156 k.p.a.).

## **VI. Materialnoprawne przesłanki wznowienia postępowania**

Wznowienie postępowania jest instytucją stwarzającą możliwość prawną ponownego rozpoznania i rozstrzygnięcia sprawy, rozstrzygniętej już decyzją ostateczną. Jest nadzwyczajnym trybem postępowania podatkowego służącym wyeliminowaniu z obrotu prawnego ostatecznych decyzji, których zmianę lub obalenie uzasadnia interes stron, ciężkie wady decyzji lub ich dezorganizujący wpływ na stosunki prawne<sup>45</sup>. Wznowienie postępowania zmierza do usunięcia ciężkich wad postępowania podatkowego, które ujawniły się już po wydaniu decyzji ostatecznej<sup>46</sup>. W instytucji wznowienia postępowania występują dwa zasadnicze elementy:

---

44 J. Łętowski, *Zasada zaufania w stosunkach między obywatelem a administracją*, (w:) *Państwo, prawo, obywatel*, red. J. Łętowski, W. Sokolewicz, Warszawa 1989, s. 562.

45 J. Borkowski, *Decyzja administracyjna*, Zielona Góra 1997, s. 125.

46 J. Borkowski, *Decyzja administracyjna...*, s. 128.

- 1) element materialny, tj. prawo do żądania ponownego rozpoznania i rozstrzygnięcia sprawy administracyjnej,
- 2) element procesowy – weryfikacji prawidłowości postępowania, w którym rozpoznano i rozstrzygnięto sprawę administracyjną decyzją ostateczną.

W postępowaniu tym rozstrzygnięcia wymagają dwie odmienne kwestie prawne. Po pierwsze, istnienie przesłanek wznowienia postępowania, po drugie zaś ponowne merytoryczne rozstrzygnięcie sprawy będącej już przedmiotem postępowania, które teraz zostało uznane za wadliwe<sup>47</sup>. „Jeżeli organ ustali, że nie ma podstaw do wznowienia postępowania, to nie przechodzi do merytorycznego rozpoznania sprawy administracyjnej będącej przedmiotem weryfikacji decyzji. Nawet bowiem wtedy, gdy stwierdzi innego rodzaju wadliwość decyzji, to nie będzie mógł jej uchylić w tym trybie, albowiem podstawy wznowienia postępowania są wyliczone w k.p.a. wyczerpująco i wyjście poza nie byłoby rażącym naruszeniem prawa dającym podstawę do stwierdzenia nieważności decyzji”<sup>48</sup>. Należy zauważyć, że przedmiotowe orzeczenie zapadło na gruncie k.p.a., jednak z uwagi na fakt, iż art. 240 o.p. stanowi odpowiednik art. 145 k.p.a., można je odnosić również do postępowania podatkowego.

Uchylenie lub zmiana decyzji z urzędu lub na wniosek strony w drodze wznowienia postępowania następuje w sytuacji, gdy decyzja została wydana z istotnym naruszeniem wymagań jej podstawy faktycznej. Należą tu przypadki, gdy dowody, na których oparto istotne dla sprawy okoliczności, okazały się fałszywe albo decyzja została wydana w wyniku przestępstwa (art. 240 § 1 pkt 1 i 2 o.p.).

Ustalenie istotnych okoliczności na podstawie fałszywych dowodów to przyczyna wznowienia, która umieszczona została na pierwszym miejscu, podobnie jak w art. 145 k.p.a. Nie świadczy to jednak o nadrzędności tej przesłanki wobec innych wymienionych w dalszej treści art. 240 o.p. Miejsce wynika z pewnej konwencji, a mianowicie rozwiązania prawne dotyczące wznowienia postępowania przyjęte w Ordynacji oparte są co do zasady na tych samych założeniach co w k.p.a.,

47 T. Kielkowski, *Sprawa administracyjna*, Kraków 2004, s. 144–146.

48 Wyrok NSA z dnia 3 kwietnia 2001 r., VSA 12/00.

a już w rozporządzeniu Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 22 marca 1928 r. o postępowaniu administracyjnym<sup>49</sup> – czyli pierwszej kodyfikacji postępowania administracyjnego na gruncie polskim – taka regulacja znalazła się na samym początku. Art. 95 wyżej cytowanego rozporządzenia stanowił: „w sprawie zakończonej decyzją, od której nie służy środek prawny, może nastąpić wznowienie postępowania, jeżeli decyzja została spowodowana przez sfalszowanie lub przedstawienie sfalszowanego dokumentu, przez fałszywe świadectwo [...]” Wznowienie postępowania na podstawie art. 240 § 1 pkt 1 o.p. jest ograniczone wystąpieniem łącznie następujących warunków:

- 1) w postępowaniu dowodowym prowadzonym w danej sprawie podatkowej miało miejsce wystąpienie fałszywego dowodu,
- 2) sfalszowanie dowodu musi być stwierdzone prawomocnym orzeczeniem sądu<sup>50</sup>.

Ordynacja podatkowa stanowi w art. 180 § 1, iż „Jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem”. System dowodów uregulowany w Ordynacji nie jest zamknięty, dopuszczalne są też inne dowody, a niekiedy uregulowane w Ordynacji. Podstawą wznowienia postępowania może być fałsz dowodów, np. fałszywe zeznania świadka, fałszywa opinia biegłego rzeczoznawcy, fałszywe zeznania strony, czyli przedmiotem fałszerstwa może być każdy z dowodów wykorzystany w postępowaniu.<sup>51</sup> Jeżeli chodzi o dokumenty, to przyjmuje się, że za prawdziwy dokument uważa się dokument, który nie budzi wątpliwości co do tego, że posiada trzy cechy występujące łącznie:

- 1) został wystawiony przez osobę lub instytucję, która powinna go wystawić,
- 2) treść dokumentu odpowiada rzeczywistości,
- 3) dokument posiada treść nie zmienioną.

Fałszywe dowody przyczyniają się do ustalenia faktów prawotwórczych, okoliczności istotnych dla sprawy, naruszają prawo materialne

---

49 Dz.U. Nr 36, poz. 341 ze zm.

50 B. Adamiak, *Ordynacja podatkowa, Komentarz*, Wrocław 2010, s. 240.

51 M. Szubiakowski, *Wznowienie postępowania*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 12, s. 57.

i podstawę faktyczną aktu. Organ musi więc prześledzić całe dotychczasowe postępowanie dowodowe, zbadać poprzednio ustalony stan faktyczny i ewentualnie ustalić go na nowo, opierając się na prawdziwych dowodach. Ustalenie danych okoliczności w określonym postępowaniu jest konieczne ze względu na obowiązującą zasadę prawdy obiektywnej.<sup>52</sup> Drugim warunkiem, od którego uzależnione jest wznowienie postępowania, jest potwierdzenie przez sąd prawomocnym orzeczeniem sfalszowanie dowodu. Naruszenie tego warunku stanowi rażąco naruszenie prawa będące podstawą do stwierdzenia nieważności decyzji wydanej we wznowionym postępowaniu (art. 247 § 1 pkt 3 o.p.). Jednak w przypadku, gdy sfalszowanie dowodu jest oczywiste, a wznowienie postępowania jest niezbędne w celu ochrony interesu publicznego, może być wznowione postępowanie przed stwierdzeniem tego faktu orzeczeniem sądowym.

Wydanie decyzji w wyniku przestępstwa (art. 240 § 1 pkt 2 o.p.) to kolejna przesłanka do wznowienia postępowania. Jej znaczenie wynika z faktu, że „przestępstwo nie może być zdarzeniem, które byłoby czynnością prawną w jakiegokolwiek dziedzinie prawa, w tym w prawie administracyjnym mogłoby ustanawiać uprawnienia lub obowiązki władzy publicznej wobec jednostki, albo jednostki wobec władzy publicznej”<sup>53</sup>. Należy również przyjąć, że pod pojęciem przestępstwa jako przesłanki wznowienia postępowania należy rozumieć przestępstwo w rozumieniu prawa karnego, przesłanka ta nie obejmuje więc wykroczeń<sup>54</sup>. Warunkiem powołania się na omawianą przyczynę wznowienia postępowania jest więc:

- 1) fakt popełnienia przestępstwa,
- 2) przestępstwo jest stwierdzone prawomocnym orzeczeniem sądu,
- 3) pomiędzy wydaniem decyzji a popełnieniem przestępstwa istnieje związek przyczynowy.

---

52 G. Krawiec, *Wydanie decyzji w wyniku fałszywych dowodów lub przestępstwa jako podstawa wznowienia ogólnego postępowania administracyjnego*, Sosnowiec 2006, s. 45.

53 J. Filipek, *Prawo administracyjne. Instytucje ogólne*. Część II. Kraków 2001, s. 96.

54 J. Zimmermann, *Ordynacja podatkowa, Komentarz, Postępowanie podatkowe*, Toruń 1998, s. 320.

Od warunku konieczności potwierdzenia przestępstwa orzeczeniem sądowym są wyjątki, a więc gdy popełnienie przestępstwa jest oczywiste, a wznowienie postępowania jest niezbędne w celu ochrony interesu publicznego (art. 240 § 2 o.p.) oraz w razie, gdy postępowanie przed sądem nie może być wszczęte na skutek upływu czasu lub z innych przyczyn określonych przepisami prawa (art. 240 § 3). Do istotnych wad w zakresie podstawy faktycznej decyzji mogło dojść ze względu na fakt, że decyzja była wydana przez pracownika lub organ, który podlega wyłączeniu albo też strona bez własnej winy nie brała udziału w postępowaniu (art. 240 § 1 pkt 3 i 4).

Analizując wadliwą działalność organu podatkowego jako podstawę wznowienia postępowania, należy stwierdzić, iż umieszczenie jej w katalogu przyczyn umożliwiających weryfikację ostatecznego rozstrzygnięcia jest bezpośrednim skutkiem obowiązywania w postępowaniu podatkowym ogólnych zasad dochodzenia prawdy obiektywnej (art. 122 o.p.) oraz pogłębiania zaufania obywateli do organów podatkowych (art. 121 o.p.). Niewątpliwie bowiem instytucja wyłączenia pracownika i organu podatkowego stanowi konkretyzację wskazanych zasad ogólnych. Jeżeli mówimy o wyłączeniu pracownika lub organu, mamy na myśli przypadki obligatoryjnego wyłączenia. „Zachodzi bowiem podejrzenie stronniczego prowadzenia postępowania przez pracownika lub organ, ze względu na jego stosunek do strony. Co prawda jest to podejrzenie, które w równej mierze może się odnosić do ustalenia tak podstawy faktycznej, jak prawnej, ale na pierwszy plan wysuwa się podejrzenie co do ustalenia podstawy faktycznej...”<sup>55</sup>. Przepisy o wyłączeniu mają na celu zapewnić bezstronność przy podejmowaniu rozstrzygnięć podatkowych i z istoty rzeczy obejmują szeroki zakres przyczyn wyłączenia. Analizując jednak treść art. 130, 131 a i art. 240 § 1 pkt 3 o.p., można stwierdzić, że podstawa wznowienia będzie zachodzić tylko wówczas, gdy decyzję wyda pracownik lub organ podlegający wyłączeniu. Istotne jest zawężenie przyczyn wyłączenia w zestawieniu z regulacją procesową tej instytucji. Zgodnie bowiem z art. 130 o.p. pracownik podlega wyłączeniu od udziału w postępowaniu, tj. od każdego jego stadium, zarówno od wyjaśniającego, jak i rozstrzygają-

---

55 J. Filipek, *Prawo administracyjne. Instytucje ogólne*. Część II. Kraków 2001, s. 96.

cego. Tym samym nie będą mogły być uwzględnione, jako podstawa do wznowienia postępowania, zarzuty strony dotyczące wyłączenia pracownika, który tylko uczestniczył w postępowaniu poprzedzającym wydanie decyzji, nawet wówczas, gdyby w sposób ewidentny podlegał wyłączeniu z mocy prawa. Podsumowując, jeżeli całe postępowanie dowodowe przeprowadził pracownik organu podlegający wyłączeniu, natomiast decyzję wydał inny pracownik, który nie podlegał wyłączeniu i nie można do tego podnieść żadnych zarzutów, to w zasadzie nie będzie można wznowić postępowania na podstawie art. 240 § 1 pkt 3.<sup>56</sup> Bardziej przejrzysta jest sytuacja w przypadku wyłączenia organu administracji publicznej. Na mocy art. 131 o.p. organ podlega wyłączeniu od załatwienia sprawy, co faktycznie oznacza wygaśnięcie z mocy prawa jego właściwości do załatwienia konkretnej sprawy podatkowej. Nie są więc tutaj oceniane indywidualne zdolności poszczególnych pracowników do rozstrzygnięcia sprawy, ale organu jako całości organizacyjnej. Wydanie zatem decyzji przez któregośkolwiek z pracowników organu podlegającego wyłączeniu może stanowić podstawę do wznowienia postępowania.<sup>57</sup>

Następną podstawą wznowienia postępowania jest to, że „strona nie z własnej winy nie brała udziału w postępowaniu”. Umieszczenie kwalifikowanego braku udziału strony w postępowaniu, jako podstawy wznowienia postępowania, należy traktować jako swoistą sankcję za naruszenie zasady ogólnej czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym.<sup>58</sup> Ta podstawa wznowienia opiera się na dwóch przesłankach:

- 1) fakt niebrania udziału przez stronę w postępowaniu,
- 2) brak udziału w postępowaniu wynikał nie z winy strony.

Przez udział strony w postępowaniu należy rozumieć jej udział w ciągu czynności przygotowawczych postępowania podatkowego prowadzonych przez organ podatkowy, w czynnościach „które mają istot-

---

56 B. Adamiak, *Przesłanki wznowienia postępowania*, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Małstalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa, Komentarz*, Wrocław 2010, s. 980.

57 W. Dawidowicz, *Ogólne postępowanie administracyjne. Zarys systemu*, Warszawa 1962, s. 90–91.

58 H. Knysiak–Molczyk, *Uprawnienia strony w postępowaniu administracyjnym*, Kraków 2004, s. 85.

ne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy i udział w których jest przewidywany w kodeksie”<sup>59</sup>.

Brak udziału strony nie z własnej winy występuje, gdy strona została niedopuszczona do uczestnictwa lub gdy strona prawidłowo zawiadomiona o wszczęciu postępowania oraz o czynnościach wyjaśniających nie mogła wziąć udziału z powodu przeszkód nie do przewyciężenia. Jako nieuczestniczenie w postępowaniu przez stronę będzie traktowane pominięcie pełnomocnika strony<sup>60</sup>. Należy zaznaczyć, że wina jest podstawową instytucją prawa karnego i na niej opiera się odpowiedzialność za przestępstwo. W prawie cywilnym na winie opiera się odpowiedzialność za zobowiązania. W prawie podatkowym rola winy jest ograniczona, ponieważ podstawą prawną dla podatkowoprawnych uprawnień lub obowiązków jest prawo przedmiotowe. „Natomiast wina jest czynnikiem, który jest uwzględniany dla określenia zakresu wykonywania obowiązków lub zakresu korzystania z uprawnień przez jednostkę, gdy prawo przedmiotowe tak stanowi .Po stronie osób pełniących funkcje organów administracyjnych jest ona zwykle przesłanką odpowiedzialności dyscyplinarnej”<sup>61</sup>.

Upoważnienie lub zobowiązanie organu podatkowego do wznowienia postępowania i wydania nowej decyzji jest dalej zawarte w przepisach art. 240 § 1 pkt 5 o.p., tj. może nastąpić w przypadku, gdy wyjdą na jaw istotne dla sprawy okoliczności faktyczne lub nowe dowody. W odróżnieniu od art. 240 § 1 pkt 1 przepis ten przewiduje uwzględnienie w wyniku wznowienia postępowania okoliczności lub dowodów, które pozwolą na ustalenie rzeczywistego stanu rzeczy. Organ podatkowy nie miał możliwości ich uwzględnienia w dotychczasowym przebiegu postępowania, ponieważ nie wiedział o ich istnieniu, chociaż postępowanie prowadzone było zgodnie z obowiązującymi przepisami. Konstrukcja przesłanki zawartej w tym przepisie zawiera w sobie dwa alternatywne elementy, tj. ujawnienie nowych okoliczności faktycznych oraz nowych dowodów, przy czym wystąpienie każdego z nich oddzielnie stanowi samoistną przesłankę wznowienia postępowania.

---

59 W. Dawidowicz, *Ogólne postępowanie administracyjne. Zarys systemu*, Warszawa 1962, s. 232.

60 M. Masternak, (w:) B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2002, s. 777.

61 J. Filipek, *Prawo administracyjne. Instytucje ogólne*. Część II, Kraków 2001, s. 96.



Nowe okoliczności faktyczne powinny być należycie udowodnione<sup>62</sup>. Jednak organ podatkowy na tym etapie postępowania nie posiada możliwości merytorycznej weryfikacji wniosku strony, więc zobowiązany jest wydać postanowienie o wznowieniu postępowania i w jego toku ustalić, czy powołane przez stronę nowe okoliczności faktyczne rzeczywiście zaistniały.<sup>63</sup> Jeśli jednak nowe okoliczności we wznowionym postępowaniu nie zostaną udowodnione, to organ podatkowy, na mocy przepisów art. 245 § 1 pkt 2 o.p., odmówi uchylecia decyzji dotychczasowej.

Analogicznie przepisy Ordynacji podatkowej traktują przypadki, gdy decyzja została wydana bez uzyskania wymaganego prawem stanowiska innego organu (art. 240 § 1 pkt 6 o.p.). Współdziałanie organów administracji publicznej jest podejmowane wtedy, gdy sprawa znajduje się we właściwości rzeczowej jednego organu administracyjnego, przy czym równocześnie pozostaje w jakimś związku z częścią zakresu zadań i kompetencji innego organu administracyjnego. Przepisy prawa materialnego stanowią o tym, czy w określonym gatunku spraw musi być podjęte współdziałanie i z jakim skutkiem w odniesieniu do istoty sprawy. Przepisem takim jest np. art. 18 ust. 2 ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego,<sup>64</sup> zgodnie z którym w przypadku pobieranych przez urząd skarbowy podatków i opłat stanowiących w całości dochody jednostek samorządu terytorialnego, naczelnik tego urzędu może umarzać, odraczać termin zapłaty lub rozkładać na raty należności oraz zwalniać płatnika z obowiązku pobrania bądź ograniczać pobór należności wyłącznie na wniosek lub za zgodą przewodniczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego. Wniosek lub zgoda są wydawane w formie postanowienia, na które nie przysługuje zażalenie. W postępowaniach podatkowych w sprawie ulg w spłacie zobowiązań, dotyczących podatku od spadków i darowizn oraz podatku od czynności cywilnoprawnych brak wniosku lub zgody przewodniczącego jednostki samorządu terytorialnego uzasadnia wznowienie postępowania podatkowego w tej sprawie.

---

62 J. Borkowski, *Wznowienie postępowania*, (w:) J. Borkowski, J. Jendrośka, R. Orzechowski i in., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 1985, s. 219.

63 M. Kopacz, *Wznowienie ogólnego postępowania administracyjnego na podstawie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego*, Olsztyn 2008, s. 44.

64 Dz.U. Nr 203, poz. 1966 ze zm.

Następną podstawą wznowienia postępowania jest sytuacja, gdy „decyzja została wydana w oparciu o inną decyzję lub orzeczenie sądu, które zostało następnie uchylone lub zmienione w sposób mogący mieć wpływ na treść wydanej decyzji” (art. 240 § 1 pkt 7 o.p.). Sytuacje takie pojawiają się gdy „...zmiany orzeczeń sądów lub organów, które miały wpływ na wynik sprawy, będą najczęściej związane z uruchomieniem trybów nadzwyczajnych w postępowaniu, nie można jednak wykluczyć także takiej sytuacji, gdy utrata mocy obowiązującej orzeczeń następuje poprzez uchwalenie stosownych aktów normatywnych”.<sup>65</sup> „Ustawodawca, mówiąc w art. 240 § 1 pkt 7 ustawy Ordynacja podatkowa o innej decyzji lub orzeczeniu sądu, miał na uwadze akt administracyjny lub sądowy, który stanowił podstawę prawną, a nie faktyczną wydaną decyzji podatkowej.”<sup>66</sup> Istota tej podstawy wznowienia odnosi się zatem do ciągu działań prawnych, w którym decyzja lub orzeczenie sądu było podstawą wydania innego rozstrzygnięcia.<sup>67</sup> Stąd też bezwzględny warunkiem skorzystania z tej przesłanki jest istnienie związku przyczynowego między uchylonym orzeczeniem o ostateczną decyzją.

Szczególną przesłanką w katalogu przyczyn wznowienia postępowania jest możliwość powołania się przez stronę na orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego o niezgodności z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej, ustawą lub ratyfikowaną umową międzynarodową, przepisu stanowiącego podstawę prawną wydania ostatecznej decyzji podatkowej (art. 240 § 1 pkt 8 o.p.). Zgodność prawa z Konstytucją jest cechą systemu prawa i zarazem postulatem praktyki stanowienia prawa na gruncie koncepcji przyjmującej hierarchiczną budowę aktów normatywnych i ich norm za podstawę porządku prawnego.<sup>68</sup> Niewątpliwie podstawowym zadaniem Trybunału Konstytucyjnego jest kontrola norm prawnych. Istotą tej kontroli jest ustalenie, czy badany przez Trybunał akt normatywny jest zgodny z aktami normatywnymi wyższego rzędu, a w przypadku braku takiej zgodności, podjęcie działań

65 E. Mzyk, *Wznowienie postępowania administracyjnego*, Warszawa–Zielona Góra 1994, s.

66 Wyrok NSA z dnia 9 kwietnia 2003 r. (III SA 1933/01), *Monitor Podatkowy* 2003, nr 11, s. 39.

67 Cz. Martysz, *Przesłanki pozytywne wznowienia*, (w:) G. Łaszczyca, Cz. Martysz, A. Matan, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, t. 2, Kraków 2005, s. 316.

68 K. Działocha, *Problemy zgodności prawa z Konstytucją*, (w:) Trybunał Konstytucyjny. *Materiały konferencyjne*, red. J. Trzeciński, Wrocław 1987, s. 43.

zmierzających do usunięcia nieprawidłowego aktu z systemu obowiązującego prawa.<sup>69</sup> Orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego stwierdzające niezgodność przepisu z Konstytucją RP wchodzą w życie z dniem ogłoszenia i nie wywierają skutku *ex tunc*, tzn. nie obowiązują od wejścia w życie przepisu niezgodnego z Konstytucją RP. Trybunał Konstytucyjny może określić inny termin utraty mocy obowiązującej aktu normatywnego.<sup>70</sup> W razie gdy decyzję wydano bez uwzględnienia obowiązującego w dniu wydania decyzji orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego, to taka decyzja jest nieważna. Natomiast gdy orzeczenie zostało ogłoszone po dacie wydania decyzji ostatecznej, sytuacja taka stanowi podstawę do wznowienia postępowania. Taka konstrukcja „... ma zapobiegać naruszeniu zasady pewności i bezpieczeństwa prawnego, jak również zabezpieczać strony przed ujemnymi następstwami wadliwego prawodawstwa. Od oceny strony zależy zatem, czy oparcie decyzji na wadliwej, z punktu widzenia Konstytucji RP, podstawie prawnej narusza jej prawa nabyte, czy też nie. Jeżeli w jej ocenie do takiego naruszenia nie doszło, nie ma podstaw prawnych do weryfikacji decyzji w trybie wznowienia postępowania.<sup>71</sup>

Prawo wznowienia postępowania na tej podstawie jest ograniczone podmiotowo oraz czasowo, ponieważ następuje wyłącznie na żądanie strony, przy czym żądanie to musi zostać wniesione wyłącznie w terminie miesiąca od dnia wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego (art. 241 § 2 pkt 2 o.p.).

Kolejną przesłanką wznowienia postępowania jest sytuacja, w której ratyfikowana umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania lub inna ratyfikowana umowa międzynarodowa, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, ma wpływ na treść wydanej decyzji (art. 240 § 1 pkt 9 o.p.).

Uzasadnieniem dla tej przesłanki wznowienia postępowania podatkowego jest obowiązujący system źródeł powszechnie obowiązującego prawa. Zgodnie z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej: „Źród-

---

69 L. Garlicki, Uwagi o charakterze prawnym orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego, (w:) Studia nad prawem konstytucyjnym, red. J. Trzcziński, B. Banaszak, Wrocław 1997, s. 82.

70 Art. 190 ust. 3 Konstytucji RP.

71 B. Adamiak, Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego a wadliwość decyzji administracyjnej, (w:) Instytucje współczesnego prawa administracyjnego. Księga Jubileuszowa profesora Józefa Filipka, red. I. Skrzydło–Niżnik, P. Dobosz, D. Dąbek i in., Kraków 2001, s. 21.

łami powszechnie obowiązującego prawa Rzeczypospolitej Polskiej są: Konstytucja, ustawy, ratyfikowane umowy międzynarodowe oraz rozporządzenia.”<sup>72</sup> „Ratyfikowana umowa międzynarodowa, po jej ogłoszeniu w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej, stanowi część krajowego porządku prawnego i jest bezpośrednio stosowana, chyba że jej stosowanie jest uzależnione od wydania ustawy.”<sup>73</sup> W związku z powyższym, jeżeli w dniu wydania decyzji obowiązywała umowa międzynarodowa, wydanie decyzji bez uwzględnienia postanowień ratyfikowanej umowy międzynarodowej stanowi rażące naruszenie prawa, które jest podstawą stwierdzenia nieważności decyzji. Jeżeli jednak po wydaniu decyzji umowa międzynarodowa weszła do krajowego porządku prawnego, a jej postanowienia mają moc retroaktywną, przy czym wpływają na treść decyzji, strona może żądać wznowienia postępowania. W prawie podatkowym ściśle respektowana jest zasada *lex retro non agit*, jeśli wsteczne działanie normy prawa podatkowego miałyby prowadzić do nałożenia lub zwiększenia obciążenia podatkowego. Zasada ta doznaje ograniczenia w przypadku tych przepisów prawa podatkowego, na podstawie których następuje złagodzenie ciężaru podatkowego. Podsumowując, przepis art. 240 § 1 pkt 9 o.p. mówi o sytuacjach faktycznych, w których umowa o podwójnym opodatkowaniu wywołuje wsteczne skutki korzystne dla strony postępowania. Taką tezę częściowo potwierdza treść art. 241 § 2 pkt 3 o.p., zgodnie z którym wznowienie postępowania następuje tylko na żądanie strony.<sup>74</sup>

Następną przesłanką wznowienia postępowania jest sytuacja, gdy wynik zakończonej procedury porozumienia lub procedury arbitrażowej, prowadzonej na podstawie ratyfikowanej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, ma wpływ na treść wydanej decyzji (art. 240 § 1 pkt 10 o.p.).

Celem procedury wzajemnego porozumiewania lub procedury arbitrażowej, prowadzonych na podstawie umów międzynarodowych o unikaniu podwójnego opodatkowania, jest umożliwienie rozwiązy-

---

72 Art. 87 ust. 1.

73 Art. 91.

74 T. Nowak, *Ratyfikowana umowa międzynarodowa jako przesłanka wznowienia postępowania*, (w:) *Ordynacja podatkowa*, pod. red. H. Dzwonkowskiego, Warszawa 2008, s. 1033.

wania problemów, które wynikają ze stosowania tych umów. Zdarza się, że pomimo obowiązywania takiej umowy pojawiają się sytuacje, w których te same postanowienia umowy są odmiennie interpretowane przez organy podatkowe każdego z umawiających się państw, co może spowodować, że ten sam dochód podlega opodatkowaniu w obu tych państwach.<sup>75</sup>

Czynności związanych z wymiarem podatku nie wstrzymuje uruchomiona przez strony procedura wzajemnego porozumiewania się. Omawiana procedura jest całkowicie odrębnym od wewnętrznego postępowania odwoławczego sposobem dochodzenia swych praw przez podatnika.<sup>76</sup> Organ jednego umawiającego się państwa może jednak oddalić wniosek strony o uruchomienie procedury wzajemnego porozumiewania się, a podatnikowi nie przysługują wówczas żadne środki zaskarżenia. Jednak w sytuacji, gdy dochodzi do procedury wzajemnego porozumiewania się, w wyniku której umawiające się państwa dokonują wspólnej wykładni postanowień umowy międzynarodowej, organy podatkowe tych państw powinny zastosować się do podjętych uzgodnień i wyeliminować podwójne opodatkowanie.

Następną podstawą wznowienia postępowania jest sytuacja, w której orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości ma wpływ na treść wydanej decyzji (art. 240 § 1 pkt 11 o.p.). W polskim porządku prawnym obowiązują reguły, które są oparte na „konieczności jednolitego obowiązywania prawa europejskiego we wszystkich państwach członkowskich.”<sup>77</sup> „Wymóg jednolitości stosowania prawa oznacza [...], że każdy organ sądowy lub administracyjny powinien tak samo interpretować i stosować dane normy prawa europejskiego, niezależnie od tego, w którym państwie działa.”<sup>78</sup> Interpretacja prawa europejskiego należy do kompetencji Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. W sytuacji, gdy orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości ma wpływ na treść decyzji, jest podstawą do wznowienia postępowania

---

75 J. Banach, *Polskie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania*, Warszawa 2000, s. 367–368.

76 *Ibidem*, s. 368.

77 M. Ahlt, M. Szpunar, *Prawo europejskie*, Warszawa 2005, s. 43.

78 R. Ostrihansky, *Sądy polskie a kompetencje Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich do wydawania orzeczeń wstępnych*, (w:) *Prawo polskie a prawo Unii Europejskiej*, Warszawa 2003, s. 155.

nia. Orzeczenie Trybunału wiąże skład pytający w danej sprawie oraz ma charakter deklaratoryjny.<sup>79</sup>

## VI. Wnioski

W polskiej nauce prawa wskazuje się na związek postępowania administracyjnego z prawem materialnym. Pojawiły się poglądy, zgodnie z którymi postępowanie administracyjne spełnia tylko funkcję pomocniczą<sup>80</sup> wobec prawa materialnego.

Jednak takie stanowisko budzi u niektórych autorów wątpliwość, czy można mówić o służebnej roli jednego działu prawa wobec drugiego. Uważają oni bowiem, że taki stosunek zachodzi między normami różnej rangi tego samego działu prawa (np. przepisy wykonawcze wobec przepisów ustawy).<sup>81</sup>

W nauce znane także są odmienne stanowiska w powyższym zakresie, podkreślające doniosłość norm proceduralnych w stosunku do norm materialnoprawnych, polegającą na konsekwencjach prawnych ich naruszenia. Normy materialne obwarowane są sankcjami, takimi jak kara i egzekucja, natomiast przy normach proceduralnych akcent położony jest na gwarancjach prawnych, wynikających głównie z nadzoru.<sup>82</sup>

Postępowanie podatkowe według mojej oceny jest uzależnione od prawa materialnego. Prawo materialne określa również podmioty, które mogą uczestniczyć w postępowaniu administracyjnym, ich obowiązki i uprawnienia, to, czym te uprawnienia i obowiązki różnią się od innych uprawnień i obowiązków, stosowane sankcje.

W niniejszym opracowaniu przedstawiono instytucję wznowienia postępowania podatkowego jako instytucję procesową, lecz ściśle związaną z prawem materialnym. Na uwagę zasługuje fakt, że całe po-

79 W. Czaplński, *Zarys prawa europejskiego*, Warszawa 2005, s. 69–70.

80 J. Filipek, *Elementy strukturalne norm prawa administracyjnego*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Jagiellońskiego”, DCXXVII, Prace Prawnicze, z. 99, s. 199.

81 K. Jandy–Jendrośka, J. Jendrośka, *System jurysdykcyjnego postępowania administracyjnego*, (w:) *System prawa administracyjnego*, t. 3, Warszawa 1978, s. 137.

82 Tamże, s. 138.

stępowanie podatkowe spełnia służebną rolę w realizacji materialnego prawa podatkowego.

W Ordynacji podatkowej są uregulowane niektóre instytucje prawa materialnego. Dotyczy to między innymi zdolności prawnej i zdolności do czynności prawnych stron. Materialnoprawny charakter mają również przepisy Ordynacji, w których uregulowane zostały elementy strukturalne decyzji, wymogi jej ważności i jej skutki prawne.

Nie przedstawiono wszystkich zależności pomiędzy postępowaniem podatkowym a prawem materialnym, wskazano jedynie te, które według autora są kluczowe i w sposób jasny prowadzą do konkluzji – istnienie postępowania podatkowego jest warunkowane istnieniem normy prawa materialnego.

# STWIERDZENIE NIEWAŻNOŚCI DECYZJI PODATKOWEJ

ALINA KNAPIK

## I. Istota stwierdzenia nieważności decyzji podatkowej

Stwierdzenie nieważności decyzji podatkowej jest konstrukcją prawną służącą eliminacji z obrotu prawnego decyzji dotkniętych jedną z kwalifikowanych wad wymienionych taksatywnie w art. 247 § 1 pkt 1–8 Ordynacji podatkowej. Wady decyzji wymienione w tym przepisie dotyczą samej decyzji i mają charakter materialny, a zatem są to wady powodujące nieprawidłowe ukształtowanie stosunku materialnoprawnego pod względem podmiotowym oraz przedmiotowym<sup>1</sup>. W literaturze wyrażany jest pogląd, iż „wady stanowiące podstawę do stwierdzenia nieważności decyzji, chociaż traktowane jako materialnoprawne, mogą mieć przyczynę w naruszaniu prawa różnej treści”<sup>2</sup>. Nie zawsze będą to przypadki naruszenia przepisów materialnego prawa podatkowego, gdyż jedna z przesłanek stwierdzenia nieważności decyzji, a mianowicie przesłanka rażącego naruszenia prawa, jest na tyle pojemna w swej treści, że obejmuje przypadki ciężkich naruszeń przepisów postępowania podatkowego ważących na załatwieniu sprawy decyzją podatkową<sup>3</sup>.

Postępowanie w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji jest postępowaniem o charakterze nadzwyczajnym, którego celem nie jest ponowne rozstrzygnięcie merytoryczne sprawy podatkowej, lecz sprawdzenie, czy decyzja ostateczna wydana w postępowaniu zwykłym nie została dotknięta jedną z wad wymienionych w art. 247 § 1 o.p. Organ

1 B. Adamiak, *Koncepcja nadzwyczajnych trybów postępowania w postępowaniu podatkowym*, (w:) *Księga jubileuszowa Profesora Maraka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, Wrocław 2001, s. 195.

2 J. Borkowski, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2008, s. 946.

3 *Ibidem*



podatkowy, stwierdzając nieważność decyzji, autorytatywnie wskazuje na ciężką wadliwość decyzji, istniejącą od dnia jej wydania, czyli ze skutkiem *ex tunc* i w takim zakresie pozbawia ją domniemania ważności (legalności)<sup>4</sup>.

Stwierdzenie nieważności może odnosić się wyłącznie do decyzji ostatecznej. Oznacza to, że warunkiem koniecznym stwierdzenia nieważności decyzji jest zakończenie postępowania decyzją ostateczną. Ostateczność decyzji rozstrzygającej sprawę na gruncie przepisów Ordynacji podatkowej – jako przesłanka stwierdzenia nieważności – jest uzasadniona niekonkurencyjnością środków zaskarżania i zwykłych dróg weryfikacji decyzji podatkowych. Dopuszczalność zatem stwierdzenia nieważności decyzji w sprawie, w której wydano decyzje nieostateczną, prowadziłyby do „konkurencji” pomiędzy odwołaniem od decyzji a stwierdzeniem jej nieważności. Byłoby to sprzeczne z zasadą dwuinstancyjności postępowania podatkowego. Zakres kompetencji organu odwoławczego jest szerszy aniżeli organu przeprowadzającego weryfikację w trybie nadzwyczajnym<sup>5</sup>.

## **II. Przesłanki dopuszczalności stwierdzenia nieważności decyzji**

Stwierdzenie nieważności decyzji podatkowej możliwe jest tylko w sytuacji bezspornego ustalenia, iż decyzja dotknięta jest jedną z wad wymienionych w art. 247 § 1 pkt 1–8 o.p. Zgodnie z tym przepisem organ podatkowy stwierdza nieważność decyzji ostatecznej, która:

- 1) została wydana z naruszeniem przepisów o właściwości,
- 2) została wydana bez podstawy prawnej,
- 3) została wydana z rażącym naruszeniem prawa,
- 4) dotyczy sprawy już poprzednio rozstrzygniętej inną decyzją ostateczną,
- 5) została skierowana do osoby niebędącej stroną w sprawie,

---

<sup>4</sup> *Ibidem*, s. 947.

<sup>5</sup> S. Presnarowicz, (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*. Warszawa 2007, s. 859.

- 6) była niewykonalna w dniu jej wydania i jej niewykonalność ma charakter trwały,
- 7) zawiera wadę powodującą jej nieważność na mocy wyraźnie wskazanego przepisu prawa,
- 8) w razie jej wykonania wywołałaby czyn zagrożony karą.

W literaturze<sup>6</sup> stwierdza się, że wyliczone w art. 247 § 1 pkt 1–8 o.p. wady decyzji podatkowej będące podstawą stwierdzenia jej nieważności dzielą się na dwa rodzaje, a mianowicie na wadę polegającą na wydaniu decyzji bez podstawy prawnej oraz wadę polegającą na wydaniu decyzji z rażącym naruszeniem prawa. Art. 247 § 1 pkt 2 o.p. stanowi o wadzie polegającej na braku podstawy prawnej, wady stanowiące przypadki rażącego naruszenia prawa wyliczone zostały w art. 247 § 1 w pkt 1, 4, 5, 6 i 8 o.p. jako wady nazwane, w pkt 7 § 1 art. 247 o.p. odesłano do określenia przypadku rażącego naruszenia prawa w przepisie odrębnym, natomiast w pkt 3 § 1 art. 247 o.p. wymieniono wadę decyzji nienazwaną polegającą na tym, że naruszenie prawa jest „rażące” i dlatego jest podstawą stwierdzenia nieważności decyzji. Zindywidualizowanie rodzajów rażących naruszeń prawa dokonane w art. 247 § 1 w pkt 1, 4, 5, 6 i 8 o.p. należy ocenić pozytywnie, bowiem – jak podkreśla B. Adamiak – wyróżnienie „typowych kategorii rażącego naruszenia prawa przeciwdziała ich pominięciu, które byłoby możliwe przy zbyt szerokim określeniu podstaw stwierdzenia nieważności decyzji”<sup>7</sup>.

Należy podkreślić, że przesłanki stwierdzenia nieważności decyzji nie mogą podlegać wykładni rozszerzającej, powinny być interpretowane dosłownie, a nawet ścieśniająco. Stosowanie do przepisu art. 247 § 1 o.p. wyłącznie wykładni stwierdzającej oraz wykładni ścieśniającej wynika z przyjętej konstrukcji tego przepisu, zawierającego wyczerpujące wyliczenie przesłanek stwierdzenia nieważności decyzji oraz z faktu, że stwierdzenie nieważności decyzji jest wyjątkiem od ogólnej zasady stabilności decyzji podatkowej wynikającej z art. 128 o.p.<sup>8</sup>

6 J. Borkowski, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2008, s. 952; por. też B. Adamiak, *Wadliwość decyzji administracyjnej*, Acta Universitatis Wratislaviensis 1986, Nr 955, Prawo CLVI s. 148.

7 B. Adamiak, *Wadliwość decyzji administracyjnej*, Wrocław 1986, s. 148.

8 J. Borkowski, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2008, s. 953.

### III. Charakterystyka przesłanek stwierdzenia nieważności

#### 1. Niewłaściwość organu jako przesłanka nieważności

Ustawodawca w art. 247 § 1 pkt 1 o.p. zobowiązuje organ podatkowy do stwierdzenia nieważności decyzji wydanej naruszeniem przepisów o właściwości. Z przyjętego w przepisie sformułowania: „z naruszeniem przepisów o właściwości” należy wnioskować, iż nieważność decyzji powoduje naruszenie przez organ podatkowy każdego rodzaju właściwości, a więc rzeczowej, miejscowej i instancyjnej. Analogiczne stanowisko prezentowane jest w literaturze<sup>9</sup> i w utrwalonym w tej materii orzecznictwie sądowym<sup>10</sup>.

Przepisy określające właściwość organów podatkowych mają charakter bezwzględnie obowiązujący, a organy z urzędu muszą przestrzegać swojej właściwości. Rozstrzygnięcie sprawy przez organ niewłaściwy powoduje nieważność decyzji bez względu na jej merytoryczną trafność<sup>11</sup>. Obowiązek przestrzegania właściwości ciąży na organach podatkowych od momentu wszczęcia postępowania do czasu rozstrzygnięcia sprawy decyzją kończącą postępowanie w sprawie. Podkreślił to Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 29 maja 1991 r.,<sup>12</sup> wyjaśniając, że z zasady przestrzegania przez organ administracyjny właściwości z urzędu wynika obowiązek skrupulatnego badania właściwości na każdym etapie postępowania. Przepis art. 247 § 1 pkt 1 o.p. zatem nie tylko stanowi prawny instrument eliminacji z obrotu prawnego decyzji wydanych przez organ niewłaściwy, ale również spełnia funkcję gwarancyjną w odniesieniu do spoczywającego na organie podatkowym obowiązku przestrzegania swojej właściwości.

---

9 B. Adamiak, *Nieważność decyzji w ogólnym postępowaniu administracyjnym*, (w:) *Zagadnienia proceduralne w administracji*, pod red. K. Podgórskiego, Katowice 1984, s. 62; H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury podatkowe*, Warszawa 2006, s. 3; S. Presnarowicz, (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietras, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 859.

10 Wyrok NSA z dnia 7 października 1982 r. (II SA 1119/82), ONSA 1982, nr 2, poz. 95.

11 Por. wyrok NSA z dnia 12 lipca 1994 r. (II SA 781/93), OSP 1995, z. 1, poz. 25.

12 III ARN 17/91, "Państwo i Prawo" 1992, z. 3, s. 108.

Właściwość organów podatkowych jest ściśle określona ustawami i każdy przypadek legalnego wykroczenia poza zakres właściwości zawsze musi być oparty na wyraźnej podstawie prawnej.

W tym miejscu należy poczynić kilka uwag dotyczących pojęcia właściwości organów podatkowych i jej rodzajów. Właściwość organów podatkowych jest najczęściej definiowana jako zdolność prawna organu do rozpatrzenia i rozstrzygnięcia spraw podatkowych<sup>13</sup>. Określenie to jest jednak nieprecyzyjne, bo jak słusznie zauważa B. Adamiak, właściwości organów podatkowych nie można utożsamiać wyłącznie ze zdolnością prawną do prowadzenia postępowania podatkowego, lecz należy wiązać „ze zdolnością prawną do prowadzenia spraw z zakresu prawa podatkowego, które obejmuje w większości prowadzenie spraw wynikających z realizacji wypływającego z mocy prawa obowiązku, zaś jego autorytatywna konkretyzacja w postępowaniu podatkowym należy do sytuacji szczególnej, wyjątkowej”<sup>14</sup>. Przepisy Ordynacji podatkowej stanowią o dwóch rodzajach właściwości: rzeczowej i miejscowej. Ponadto na podstawie przepisów postępowania regulujących weryfikację decyzji wyróżniany jest trzeci rodzaj właściwości: właściwość instancyjna.

Przez właściwość rzeczową rozumie się zdolność prawną organu podatkowego do prowadzenia określonej kategorii spraw. Ordynacja podatkowa reguluje jedynie sposób ustalania właściwości rzeczowej organów podatkowych, odsyłając do przepisów określających zakres ich działania. W doktrynie prawa podkreśla się, że pojęcie „zakresu działania” jest związane z tą kategorią norm ustrojowych, które ustanawiają zadania, jakie powinny realizować organy administracji publicznej. W polskim systemie prawnym o właściwości tych organów do rozpoznawania i załatwiania określonej kategorii spraw stanowią jednak nie przepisy normujące zakres działania, a przepisy prawne regulujące kompetencje, które zawarte są w przepisach szeregu ustaw materialnoprawnych. Ustalając więc właściwość rzeczową organów podatkowych, nie można wyłącznie opierać się na przepisach określających zakres ich

---

13 Zob. M. Karlikowska, *Właściwość organów podatkowych w świetle przepisów Ordynacji podatkowej*, (w:) *Ordynacja podatkowa – studia*, pod red. B. Brzezińskiego, C. Kosikowskiego, Łódź–Toruń 1999, s. 185.

14 B. Adamiak, B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 149.

działania, ale należy również brać pod uwagę przepisy ustaw podatkowych<sup>15</sup>.

Zakres działania państwowych organów podatkowych, a zatem naczelników urzędów skarbowych i dyrektorów izb skarbowych określa ustawa z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych<sup>16</sup>. Z art. 5 ust. 6 tej ustawy wynika, że do zakresu działania naczelników urzędów skarbowych należy m.in.:

- 1) ustalenie lub określenie i pobór podatków oraz nieopodatkowanych należności budżetowych, jak również innych należności, na podstawie odrębnych przepisów, z wyjątkiem podatków i należności budżetowych, których ustalenie lub określenie i pobór należy do innych organów,
- 2) rejestrowanie podatników oraz przyjmowanie deklaracji podatkowych,
- 3) wykonywanie kontroli podatkowej.

Na podstawie powyższych przepisów oraz analizy przepisów ustaw podatkowych można przyjąć, że właściwość rzeczowa naczelników urzędów skarbowych jest związana z działaniem organu podatkowego pierwszej instancji w sprawach dotyczących wymiaru i poboru następujących podatków: podatku dochodowego od osób fizycznych, podatku dochodowego od osób prawnych, podatku od towarów i usług, podatku od spadków i darowizn, podatku od czynności cywilnoprawnych, podatku od gier oraz innych podatków, o ile wskazują na to odrębne przepisy.

Natomiast zgodnie z art. 5 ust. 7 tej ustawy do zakresu działania dyrektorów izb skarbowych należy:

- 1) nadzór nad urzędami skarbowymi,
- 2) rozstrzyganie w drugiej instancji w sprawach należących w pierwszej instancji do urzędów skarbowych,

---

15 B. Adamiak, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne i sądowniczo-administracyjne*, Warszawa 2003, s. 107.

16 Tekst jedn. Dz.U. z 2004 r. Nr 121, poz. 1267 ze zm.

- 3) ustalanie i udzielanie oraz analizowanie prawidłowości wykorzystywania dotacji przedmiotowych dla przedsiębiorców w zakresie określonym przez Ministra Finansów,
- 4) wykonywanie innych zadań określonych w odrębnych przepisach.

Państwowymi organami podatkowymi są również organy celne, a mianowicie naczelnicy urzędów celnych i dyrektorzy izb celnych. Do zadań naczelnika urzędu celnego należy m.in.:

- 1) dokonywanie wymiaru i poboru należności celnych,
- 2) dokonywanie wymiaru i poboru podatku akcyzowego,
- 3) dokonywanie wymiaru i poboru podatku od towarów i usług.

Natomiast do zadań dyrektora izby celnej należy m.in.:

- 1) rozstrzyganie w drugiej instancji w sprawach należących w pierwszej instancji do naczelników urzędów celnych,
- 2) rozstrzyganie w pierwszej instancji w sprawach celnych określonych w przepisach odrębnych.

Właściwość rzeczową organów celnych w zakresie spraw podatkowych ustalają przepisy ustaw materialoprawnych, a więc ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>17</sup> oraz ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym<sup>18</sup>.

Zakres działania Ministra Finansów reguluje ustawa z 4 września 1997 r. o działach administracji rządowej<sup>19</sup>. W myśl tej ustawy Minister Finansów kieruje działem finansów publicznych i w związku z tym odpowiada, na zasadach, w trybie i w granicach określonych odrębnymi przepisami, m.in. za realizację dochodów z podatków bezpośrednich, pośrednich oraz opłat. Ministrowi podlegają Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej, dyrektorzy izb skarbowych i naczelnicy urzędów skarbowych.

---

17 Tekst jedn. Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054.

18 Tekst jedn. Dz.U. z 2009 r. Nr 3, poz. 11 ze zm.

19 Tekst jedn. Dz.U. z 2007 r. Nr 65, poz. 437 ze zm.

Zakres działania samorządowych organów podatkowych określają głównie przepisy ustaw normujących ustrój poszczególnych jednostek samorządu terytorialnego.

Właściwość miejscowa organu podatkowego to zdolność prawna organu do realizacji przysługującej mu właściwości rzeczowej na określonym obszarze. Art 17 § 1 o.p. przyjmuje regułę, że przy ustalaniu właściwości miejscowej pierwszeństwo mają przepisy szczególne zawarte w ustawach materialnoprawnych. Organ podatkowy obowiązany jest zatem ustalić swoją właściwość miejscową w pierwszej kolejności w oparciu o przepisy ustaw podatkowych, a w razie braku w tym zakresie regulacji na podstawie zasad przyjętych w o.p., tj. według miejsca zamieszkania albo adresu siedziby podatnika, płatnika, inkasenta lub innego podmiotu (osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej), na którym zgodnie z przepisami prawa podatkowego przed powstaniem obowiązku podatkowego ciąży szczególne obowiązki lub zamierza on skorzystać z uprawnień wynikających z tego prawa. Wobec tego, że Ordynacja podatkowa nie określa pojęć „miejsca zamieszkania” i „siedziby”, należy w celu ich ustalenia odwołać się do unormowań zawartych w Kodeksie cywilnym. Zgodnie z art. 25 k.c. miejscem zamieszkania osoby fizycznej jest miejscowość, w której osoba ta przebywa z zamiarem stałego pobytu. Warto zaznaczyć, że miejsce zamieszkania nie może być utożsamiane z miejscem zameldowania. O miejscu zamieszkania osoby fizycznej decydują nie kryteria administracyjne (a więc fakt zameldowania), ale fakt przebywania w danej miejscowości z zamiarem stałego pobytu. Z kolei, według art. 41 kc. „Jeżeli ustawa lub oparty na niej statut nie stanowi inaczej, siedzibą osoby prawnej jest miejscowość w której ma siedzibę jej organ zarządzający”. Z cytowanego przepisu wynika, że Kodeks cywilny odnosi pojęcie siedziby do osoby prawnej. Należy jednak uznać, że na gruncie Ordynacji podatkowej takie rozumienie „siedziby” ma odpowiednie zastosowanie do jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej<sup>20</sup>.

W art. 17 § 2 o.p. ustawodawca upoważnił Ministra Finansów do określenia w drodze rozporządzenia właściwości miejscowej organów

---

20 A. Kabał, (w:) S. Babiarczyk, B. Dauter, B. Gruszczynski, R. Hauser, A. Kabał, M. Niezgodka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 135.

podatkowych w sprawach niektórych zobowiązań podatkowych lub poszczególnych kategorii podatników, płatników lub inkasentów w sposób odmienny, niż zostało to określone w § 1 tego przepisu, uwzględniając w szczególności posiadanie miejsca zamieszkania lub siedziby za granicą, miejsce uzyskania dochodów oraz miejsce położenia przedmiotu opodatkowania. Wykonując to upoważnienie, Minister Finansów wydał rozporządzenie<sup>21</sup> w którym określił:

- 1) właściwość miejscową organów podatkowych w sprawach niektórych zobowiązań podatkowych lub poszczególnych kategorii podatników, płatników lub inkasentów,
- 2) właściwość miejscową organów podatkowych w przypadku zaistnienia zdarzenia powodującego zmianę właściwości w trakcie roku podatkowego lub okresu rozliczeniowego,
- 3) właściwość miejscową organów podatkowych w sprawach stwierdzenia nadpłaty podatków pobieranych przez płatników.

Ustalenie właściwości miejscowej organów podatkowych powinno następować także przy uwzględnieniu przepisów regulujących zasady ustrojowe i organizacyjne organów podatkowych. Art. 5 ust. 9 powołanej już ustawy o urzędach i izbach skarbowych<sup>22</sup> stanowi, iż właściwość miejscową naczelników urzędów skarbowych i dyrektorów izb skarbowych określa się według terytorialnego zasięgu działania odpowiednio urzędu skarbowego i izby skarbowej, z tym że terytorialny zasięg działania tzw. wyspecjalizowanego urzędu skarbowego może obejmować terytorialny zasięg działania innych urzędów skarbowych. Należy także uwzględnić zadania i terytorialny zasięg organów określonych w programach pilotażowych wprowadzonych, w drodze rozporządzenia, na czas określony przez Ministra Finansów w celu potwierdzenia przydatności rozwiązań organizacyjnych usprawniających działanie administracji skarbowej i celnej. W takim przypadku organy podległe Ministrowi Finansów wykonują zadania należące do właściwości rzeczowej i miejscowej innych organów podległych temu ministrowi. Rozporządzenie określa rodzaj zadań wykonywanych przez organy objęte

---

21 Rozporządzenie z dnia 22 sierpnia 2005 r. w sprawie właściwości organów podatkowych (Dz.U. Nr 165, poz. 1371 ze zm.).

22 Ustawa z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych (Dz.U. Nr 106, poz. 489 ze zm.).



programem, a także miejsce ich wykonywania lub terytorialny zasięg działania tych organów oraz czas trwania pilotażu.

Istotne reguły w zakresie ustalenia właściwości miejscowej, w razie wystąpienia zdarzenia powodującego zmianę właściwości miejscowej w trakcie roku podatkowego lub okresu rozliczeniowego, zawiera art. 18 o.p. Stosownie do postanowień tego przepisu „Jeżeli w trakcie roku podatkowego lub określonego w odrębnych przepisach innego okresu rozliczeniowego nastąpi zdarzenie powodujące zmianę właściwości miejscowej organu podatkowego, organem właściwym miejscowo za ten okres rozliczeniowy pozostaje ten organ podatkowy, który był właściwy w pierwszym dniu roku podatkowego lub okresu rozliczeniowego”. Zdarzeniem, o którym mowa w art. 18 § 1, będzie zmiana miejsca zamieszkania osoby fizycznej lub zmiana siedziby osoby prawnej bądź jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej.

Właściwość instancyjna oznacza zdolność prawną organu podatkowego „do weryfikacji decyzji w toku instancji oraz w nadzwyczajnych trybach postępowania podatkowego. W postępowaniu podatkowym właściwość instancyjna jest przyznana organom wyższego stopnia. W myśl art. 13 § 3 o.p. organami podatkowymi wyższego stopnia są organy odwoławcze. W związku z tym właściwość instancyjna przysługiwać będzie:

- 1) w stosunku do naczelnika urzędu – dyrektorowi izby skarbowej,
- 2) w stosunku do naczelnika urzędu celnego – dyrektorowi izby celnej,
- 3) w stosunku do wójta, burmistrza (prezydenta miasta), starosty, marszałka województwa – samorządowemu kolegium odwoławczemu.

W postępowaniu podatkowym właściwość instancyjna jest uregulowana wyczerpująco bez konieczności odwoływania się do przepisów szczególnych. Regulując właściwość instancyjną do weryfikacji decyzji w postępowaniu podatkowym zarówno w toku instancji, jak i w nadzwyczajnych trybach postępowania podatkowego, Ordynacja podatkowa odchodzi od reguły, że właściwość ta przysługuje organom wyższego stopnia. Takie rozwiązanie zastosowano w postępowaniu od-

woławczym, przyjmując, że: dyrektor izby skarbowej jest organem odwoławczym od decyzji wydanej przez ten organ w I instancji, dyrektor izby celnej jest organem odwoławczym od decyzji wydanej przez ten organ w I instancji, Minister Finansów jest organem odwoławczym od decyzji wydanych przez ten organ w I instancji, w postępowaniu w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji, rozszerzając właściwość do stwierdzenia nieważności na organ, który ją wydał, a więc nie tylko Minister Finansów, samorządowe kolegium odwoławcze, ale również dyrektor izby skarbowej, dyrektor izby celnej są właściwi do stwierdzenia nieważności wydanej przez ten organ decyzji<sup>23</sup>.

W związku z tak złożoną strukturą organów podatkowych oraz rozproszeniem regulacji prawnych dotyczących zakresu działania poszczególnych organów podatkowych dochodzi do częstych przypadków naruszenia przepisów o właściwości i wydawania wadliwych decyzji. Przykłady decyzji wydanych z naruszeniem przepisów o właściwości wskazane w orzecznictwie sądowym to:

- wymierzenie przez organ podatkowy kary pieniężnej podmiotowi stosującemu ceny i taryfy wyższe od zatwierdzonych, w odniesieniu do paliw gazowych, energii elektrycznej i ciepła, podczas gdy od chwili wejścia w życie ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 r. Prawo energetyczne<sup>24</sup> uprawnienie to, na podstawie art. 56 ust. 2 tej ustawy, przysługuje już wyłącznie Prezesowi Regulacji Energetyki<sup>25</sup>,
- decyzja wydana przez dyrektora urzędu kontroli skarbowej na którego obszarze właściwości znajdował się oddział (zakład) podmiotu mającego siedzibę poza tym obszarem, który to oddział był kontrolowany przez inspektora kontroli skarbowej w trybie art. 9 a ust. 3 ustawy o kontroli skarbowej<sup>26</sup>,
- decyzja wydana przez Ministra Finansów na skutek odwołania wniesionego przez stronę, utrzymująca w mocy decyzję inspek-

---

23 B. Adamiak, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne i sądownoadministracyjne*, Warszawa 2003, s. 115.

24 Tekst jedn. Dz.U z 2006 r. Nr 89, poz. 625 ze zm.

25 Por. wyrok SN z dnia 4 grudnia 2002 r. (III RN 226/01), MP 2003, nr 4, s. 149.

26 Por. w dawnym stanie prawnym wyrok NSA z dnia 12 września 2000 r. (I SA/Łd 949/98), ONSA 2001, nr 4, poz. 181.

tora kontroli skarbowej odmawiającą wznowienia postępowania zakończonego wydaniem wyniku kontroli, o którym mowa w art. 24 ust. 2 ustawy o kontroli skarbowej. Organem właściwym do rozpatrzenia odwołania jest w takiej sytuacji Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej, jako organ wyższego stopnia nad inspektorami kontroli skarbowej (art. 8 ust. 1 pkt 1 cytowanej wyżej ustawy)<sup>27</sup>.

## 2. Brak podstawy prawnej jako przyczyna nieważności

W doktrynie<sup>28</sup> podkreśla się, że podstawą prawną decyzji może być wyłącznie norma materialnego prawa ustanowiona treścią powszechnie obowiązującego przepisu. Przez wydanie decyzji „bez podstawy prawnej” należy zatem rozumieć decyzje, które nie mają podstawy w żadnym przepisie materialnego prawa powszechnie obowiązującego, przy czym w zakres materialnego prawa powszechnie obowiązującego nie wchodzi przepisy pozaustawowe, czyli przepisy wydane bez wyraźnego upoważnienia ustawowego. W tym miejscu należy podnieść, że stosownie do treści art. 87 ust. 1 Konstytucji RP źródłami powszechnie obowiązującego prawa są: Konstytucja, ustawy, ratyfikowane umowy międzynarodowe i rozporządzenia. Źródłami powszechnie obowiązującego prawa Rzeczypospolitej Polskiej są na obszarze działania organów, które je ustanowiły, akty prawa miejscowego<sup>29</sup>. Uchwały Rady Ministrów oraz zarządzenia Prezesa Rady Ministrów i ministrów mają charakter wewnętrzny i obowiązują tylko jednostki organizacyjne, podległe organowi wydającemu te akty<sup>30</sup>. Zarządzenia nie mogą stanowić podstawy decyzji wobec obywateli, osób prawnych oraz innych podmiotów<sup>31</sup>. Oparcie zatem rozstrzygnięcia np. na przepisie zarządzenia, czy też wytycznych Ministra Finansów musi być uznane za wydanie de-

27 Wyrok NSA z dnia 28 kwietnia 1993 r. (III SA 2276/92), „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1994, nr 6, poz. 112.

28 B. Adamiak, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, Postępowanie administracyjne i sądownoadministracyjne, Warszawa 2003, s. 324; H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, Procedury podatkowe, Warszawa 2006, s. 947.

29 Art. 87, ust. 2 Konstytucji RP.

30 Art. 93 ust. 1 Konstytucji RP.

31 Art. 93 ust. 2 zd. 2 Konstytucji RP.

cyzji bez podstawy prawnej. Inny przypadek wydania decyzji bez podstawy prawnej będzie miał miejsce w sytuacji, gdy uprawnienie określonego podmiotu wynika wprost z przepisu ustawy i brak jest podstaw prawnych do konkretyzowania go przez wydanie decyzji. Przykładowo, zwolnienie od podatku, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 7 ustawy z dnia 26 lipca 1996 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>32</sup>, jest zwolnieniem z mocy prawa i przysługuje określonemu podatnikowi bez ingerencji organów podatkowych.

Przez brak podstawy prawnej należy rozumieć także sytuację, w której: 1) wydano decyzję w sferze stosunków cywiloprawnych, 2) wydano decyzję w sprawach, w których z mocy przepisów prawa materialnego czynności powinny być dokonane w formie innej niż decyzja, 3) wydano decyzję na podstawie przepisów prawa materialnego regulujących stany faktyczne odmienne od stanów faktycznych sprawy rozstrzygniętej taką decyzją, a więc wydano decyzję na podstawie przepisów, które nie mogą mieć zastosowania w danej sprawie<sup>33</sup>.

Nie będzie natomiast decyzją wydaną „bez podstawy prawnej” taka decyzja, w której nie wskazano podstawy prawnej w rzeczywistości istniejącej albo podstawę prawną niewłaściwie powołano<sup>34</sup>. Decyzja taka dotknięta jest tylko wadą formy z racji naruszenia przepisu art. 210 o.p. Zatem należy zdecydowanie odróżnić uchybienie formy decyzji od przypadków braku podstawy prawnej w ogóle lub braku podstawy prawnej właściwej rangi. Wadliwość formy decyzji podatkowej może być usunięta w trybie rektyfikacji decyzji na podstawie art. 213 § 1 i 2 o.p. lub art. 215 § 1 o.p., który nie jest konkurencyjny wobec nadzwyczajnego trybu postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji. Oznacza to, że ani organ, ani strona nie mogą pomiędzy nimi dokonywać wyboru, lecz każdy z nich musi być zastosowany odpowiednio do charakteru wadliwości decyzji.

Reasumując rozważania dotyczące braku podstawy prawnej decyzji, trzeba podkreślić, za J. Borkowskim, iż „[...] rdzeń znaczenia poję-

---

32 Tekst jedn. Dz.U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307 ze zm.

33 H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury podatkowe*, Warszawa 2006, s. 948–949.

34 Zob. J. Borkowski, *Zmiana i uchylenie ostatecznych decyzji administracyjnych*, Warszawa, 1967, s. 132; W. Dawidowicz, *Ogólne postępowanie administracyjne. Zarys systemu*, Warszawa 1962, s. 265.

cia <<decyzja wydana bez podstawy prawnej>> jest jednoznaczny, bo albo nie ma przepisu prawnego, który umocowuje administrację publiczną do działania, albo też przepis jest, ale nie spełnia wymagań podstawy prawnej działania organów tej administracji, polegającego na wydawaniu decyzji administracyjnych [...]”<sup>35</sup>.

### 3. Rażące naruszenie prawa jako przyczyna nieważności

Kolejna przesłanka stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej nie jest już tak jednoznaczna. Samo znaczenie pojęcia „rażące naruszenie prawa” jest przedmiotem wielu kontrowersji zarówno w doktrynie prawa, jak i w orzecznictwie sądowym. Wymaga bowiem określenia, jakie naruszenie prawa jest naruszeniem rażącym.

Na tle orzecznictwa sądowego w doktrynie prawa administracyjnego zarysowały się dwa zasadnicze kierunki wykładni pojęcia „rażącego naruszenia prawa”. Według pierwszego z nich, przez rażące naruszenie prawa rozumie się naruszenie przepisu, którego treść bez żadnych wątpliwości interpretacyjnych może być ustalona w bezpośrednim rozumieniu. Zatem rażące naruszenie prawa to naruszenie oczywiste, wyraźne i bezsporne. Dał temu wyraz NSA w wyroku z dnia 17 kwietnia 1996 r.,<sup>36</sup> wyrażając pogląd, że o rażącym naruszeniu prawa można mówić tylko wówczas, gdy proste zestawienie treści rozstrzygnięcia z treścią zastosowanego przepisu prawa wskazuje na ich oczywistą niezgodność.

Drugi kierunek interpretacji pojęcia rażącego naruszenia prawa bierze pod uwagę skutki, jakie pociąga za sobą dane naruszenie prawa. W związku z tym „za rażące należy uznać takie tylko naruszenie prawa, w wyniku którego powstają skutki niemożliwe do zaakceptowania z punktu widzenia wymagań praworządności”<sup>37</sup>. Nie ma tu natomiast rozstrzygającego znaczenia ani oczywistość naruszenia określonego przepisu prawa, ani nawet charakter przepisu, który został naruszony.

35 J. Borkowski, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, Warszawa 2009, s. 595.

36 III SA 565/95, „Biuletyn Skarbowy” 1997, nr 2, s. 26.

37 A. Zieliński, O „rażącym” naruszeniu prawa w rozumieniu art. 156 kpa”, „Państwo i Prawo” 1986, z. 2, s. 104.

Taki pogląd musi budzić istotne wątpliwości, bowiem, jak słusznie uważa A. Matan<sup>38</sup>, konstrukcja nieważności decyzji oparta jest na założeniu istnienia przyczyny nieważności w momencie podejmowania decyzji i z tego względu odwoływanie się do skutków, jakie decyzja za sobą niesie, byłoby nieuprawnione.

W literaturze można również odnotować pogląd, zgodnie z którym o rażącym naruszeniu prawa decydują łącznie trzy przesłanki: oczywistość naruszenia prawa, charakter naruszonego przepisu oraz skutki ekonomiczne lub gospodarcze wywołane przez wydaną decyzję<sup>39</sup>.

Wydaje się, iż przy ocenie naruszenia prawa jako „rażące” należy uwzględnić ustalenia wynikające z teorii gradacji wad decyzji administracyjnej. Zgodnie z tą teorią rażące naruszenie prawa to wadliwość decyzji o szczególnie dużym ciężarze gatunkowym powodująca nieuchronną konieczność eliminacji takiej decyzji z obrotu prawnego. „Wady te powstają w wyniku naruszenia prawa w toku czynności zmierzających do wydania decyzji lub w wyniku załatwienia sprawy wydaniem decyzji. Naruszenia prawa mają charakter rażący w takim przypadku, gdy czynności zmierzające do wydania decyzji administracyjnej oraz treść załatwienia sprawy w niej wyrażona stanowią zaprzeczenie stanu prawnego sprawy w całości lub w części. Można powiedzieć, że czynności prowadzące do załatwienia sprawy lub samo jej załatwienie następuje w odniesieniu nie do stanu prawnego sprawy i jego elementów, lecz jak gdyby do ich kontratypów, do zanegowanych w całości lub w części treści przepisów regulujących stan prawny sprawy”<sup>40</sup>.

Liczne orzecznictwo sądowe pozwala na wskazanie następujących przykładów naruszeń prawa kwalifikowanych jako rażące:

- zastosowanie w sposób oczywiście błędny taryfy celnej<sup>41</sup>;
- wymierzenie opłaty od czynności cywilnoprawnych, która opłacie nie podlega;<sup>42</sup>

---

38 A. Matan, (w:) G. Łaszczycza, Cz. Martysz, A. Matan, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, t. II, Warszawa 2007, s. 324–325.

39 *Ibidem*

40 J. Borkowski, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 599.

41 Wyrok SN z dnia 27 maja 1994 r. (III ARN 31/94), OSNAPIUS 1994, nr 4, poz. 57.

42 Wyrok NSA z dnia 16 lipca 1997 r. (III SA 508/96), „Monitor Podatkowy” 1998, nr 6, poz. 188.

- wadliwe zastosowanie zasad ogólnych postępowania wyrażające się w tym, że w sposób niebudzący wątpliwości nie zastosowano tych zasad w trakcie prowadzonego postępowania lub zastosowano je nieprawidłowo<sup>43</sup>,
- nałożenie obowiązków na osobę zmarłą<sup>44</sup>;

Podsumowując, rażące naruszenie to naruszenie przepisu prawa niebudzącego żadnej wątpliwości co do jego bezpośredniego rozumienia. Przy tym pojęciem rażącego naruszenia prawa należy objąć zarówno naruszenie przepisów materialnego prawa, przepisów o charakterze ustrojowym lub kompetencyjnym, jak i przepisów prawa procesowego. Ciężkie naruszenie może pojawić się w całym obszarze prawa stosowanego przez dany organ. Trzeba także przyjąć, iż przesłanka rażącego naruszenia prawa wymieniona w pkt 3 § 1 art. 247 o.p. stanowi niezbędne dopełnienie pozostałych przesłanek stwierdzenia nieważności decyzji wyliczonych w tym przepisie.

#### **4. Upřednie rozstrzygnięcie sprawy jako przyczyna nieważności**

Organ podatkowy zobligowany jest do stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej, która dotyczy sprawy już poprzednio rozstrzygniętej inną decyzją ostateczną. Przepis spełnia więc rolę gwarancyjną w stosunku do zasady trwałości decyzji ostatecznej wyrażonej w art. 128 o.p., rozciągając tę gwarancję na samą decyzję oraz sprawę, którą ona załatwia. Jest to regulacja prawna stosowana we wszystkich procedurach, polegająca na ochronie powagi rzeczy osadzonej (*res iudicata*). Dotyczy sytuacji, gdy w tożsamej sprawie kolejno po sobie wydane zostały dwie decyzje rozstrzygające sprawę co do istoty, z których pierwsza ma charakter ostateczny.

Stwierdzenie, iż nastąpiło naruszenie zasady *rei iudicatae* wymaga upředniego ustalenia, czy istnieje tożsamość sprawy pod względem

43 Wyrok NSA z dnia 2 grudnia 1986 r. (IV SA 620–622/86), „Gazeta Prawna” 1987, nr 21, s. 8.

44 Wyrok NSA z dnia 20 września 2002 r. (I SA 428/01), OSP 2004, nr 3, poz. 33 z glosą A. Gil-la.

podmiotowym oraz przedmiotowym. Tożsamość sprawy pod względem podmiotowym ma miejsce wtedy, gdy w sprawie występują te same strony. Natomiast sprawy są tożsame pod względem przedmiotowym, o ile tożsama jest podstawa prawna, stan faktyczny oraz prawa i obowiązki stron, które z nich wynikają. Zatem tożsamość sprawy występuje tylko wtedy, gdy pokrywają się ze sobą elementy podmiotowe, jak również elementy przedmiotowe. Trzeba zaznaczyć, że tożsamość podmiotowa zostaje zachowana także wtedy, gdy w miejsce dotychczasowej strony wstąpi jej następca prawny (w odniesieniu do praw zbywalnych i dziedzicznych). Nie zakłóca jej również zmiany organizacji administracji skarbowej polegające na przeniesieniu zadań i kompetencji pomiędzy różnymi jej organami. Bez znaczenia dla tożsamości sprawy pozostaje również problem udziału w postępowaniu podmiotów na prawach strony, bowiem decyzja nie rozstrzyga o ich prawach i obowiązkach<sup>45</sup>.

W sprawie dotyczącej zastosowania ulgi podatkowej *rei iudicatae* zaistnieje więc tylko wtedy, gdy o tę samą ulgę ubiega się ten sam podatnik w niezmienionym stanie faktycznym i prawnym. Jeśli podatnik wniósł podanie o rozłożenie zaległości podatkowej na raty, to przedmiotem oceny organu podatkowego musi być sytuacja finansowa, rodzinna i życiowa podatnika istniejąca w dacie rozpoznania sprawy. Zmiana choćby jednego składnika stanu faktycznego, czy to wysokości dochodów, czy to wysokości kosztów utrzymania, czy wreszcie wysokości kwoty, o której rozłożenie na raty podatnik zabiega, przesądza o nieistnieniu tożsamości stanu faktycznego. Inny będzie też przedmiot sprawy, która została zakończona decyzją ostateczną umarzającą zaległość podatkową np. w 50%, w sytuacji zgłoszenia żądania umorzenia zaległości w pozostałej części. Jeśli jednak decyzją ostateczną umorzono toczące się postępowanie podatkowe, kolejna decyzja rozstrzygająca tę samą sprawę co do istoty podlegać będzie stwierdzeniu nieważności na mocy pkt 4 § 1 art. 247 o.p.<sup>46</sup> Natomiast nie narusza powagi rzeczy rozstrzygniętej wydanie decyzji merytorycznej w postępowaniu w sprawie zmiany lub uchylenia decyzji ostatecznej, wznowienia postę-

45 A. Matan, (w:) G. Łaszczycza, Cz. Martysz, A. Matan, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, t. II, Warszawa 2007, s. 328.

46 H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury podatkowe*, Warszawa 2006, s. 951–952.



powania bądź stwierdzenia nieważności. Postępowanie wszczęte w trybach nadzwyczajnym dotyczy nowej sprawy w stosunku do tej sprawy, jaką rozstrzygano co do istoty przez decyzję, która ma być wzruszona lub obalona z racji wadliwości<sup>47</sup>.

Doniosłość zasady powagi rzeczy osądzonej wielokrotnie podkreślał Europejski Trybunał Praw Człowieka. W swoich orzeczeniach Trybunał wskazywał, że pewność prawna zakłada poszanowanie zasady *rei iudicatae*, czyli zasady prawnej ostateczności wyroku. Zasada ta zakłada, iż żadna ze stron nie jest uprawniona do wzruszania ostatecznego i wiążącego wyroku jedynie w celu ponownego rozpatrzenia i uzyskania nowej decyzji w sprawie. Kontrola sądów wyższych instancji (kasacyjnych) powinna być sprawowana w celu naprawy pomyłek sądowych i sędziowskich, a nie jako substytut kontroli (sądu odwoławczego). Kontrola kasacyjna nie może być traktowana jako kamuflaż odwołania, a sama możliwość uzyskania ponownego oglądu sprawy nie jest powodem do ponownego jej rozpatrywania. Odstąpienie od zasady *rei iudicatae* jest uzasadnione jedynie w istotnych i bezwzględnie koniecznych okolicznościach<sup>48</sup>.

## **5. Skierowanie decyzji do osoby niebędącej stroną w sprawie**

Decyzja może rozstrzygać o prawach i obowiązkach tylko podmiotu mającego kwalifikację strony w postępowaniu podatkowym. Skierowanie zatem decyzji do osoby niebędącej stroną w sprawie stanowi wadliwość decyzji, co skutkuje stwierdzeniem jej nieważności.

W tym miejscu wypada wskazać, które podmioty posiadają przymiot strony w postępowaniu podatkowym. Zatem w myśl art. 133 § 1 o.p. stronami w postępowaniu podatkowym są: podatnik, płatnik, inkasent lub ich następcą prawny, a także osoby trzecie ponoszące odpowiedzialność podatkową, które z uwagi na swój interes prawny żądają czynności organu podatkowego, do których czynność organu podatko-

---

47 J. Borkowski, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2008, s. 958.

48 H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury podatkowe*, Warszawa 2006, s. 952.

wego się odnosi lub których interesu prawnego działanie organu podatkowego dotyczy. Na marginesie należy odnotować, że żądanie czynności organu to żądanie wydania decyzji. Inne żądanie nie spowoduje wszczęcia postępowania<sup>49</sup>.

Określenie strony dopełnia § 2 art. 133 o.p., według którego stroną w postępowaniu podatkowym może być także osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej, niebędąca podatnikiem, inkasentem, ich następcą prawnym lub osobą trzecią ponoszącą odpowiedzialność podatkową, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego przed powstaniem obowiązku podatkowego ciążą na niej szczególnie obowiązki lub zamierza skorzystać z uprawnień wynikających z tego prawa. Stroną w rozumieniu tego przepisu będzie np. podatkowa grupa kapitałowa przed dokonaniem rejestracji umowy o utworzeniu podatkowej grupy kapitałowej lub osoba zamierzająca rozpocząć wykonywanie czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, która obowiązana jest przed dniem wykonania pierwszej czynności podlegającej opodatkowaniu złożyć naczelnikowi urzędu skarbowego zgłoszenie rejestracyjne.

Pojęcie strony postępowania podatkowego określone w § 1 i § 2 art. 133 o.p. zostało uzupełnione w § 2a i w § 2b art. 133 o.p. Zgodnie z § 2a stroną w postępowaniu podatkowym w sprawach dotyczących zwrotu podatku od towarów i usług może być wspólnik spółki cywilnej, jawnej, partnerskiej, komandytowej oraz komandytowo-akcyjnej, uprawniony na podstawie przepisów o podatku od towarów i usług do otrzymania zwrotu podatku. Natomiast stosownie do § 2b stroną w postępowaniu podatkowym w sprawie stwierdzenia nadpłaty w zakresie zobowiązań byłej spółki cywilnej może być osoba, która była wspólnikiem spółki cywilnej w chwili rozwiązania spółki.

Również małżonkowie, którzy są wspólnie opodatkowani na podstawie odrębnych przepisów, czyli art. 6 ust. 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych,<sup>50</sup> są jedną stroną postępowania podatkowego i każdy z nich jest uprawniony do działania w imieniu obojga. W takiej sytuacji organ podatkowy zobowiązany

49 Z. Ofiarski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2008, s. 310 i przytoczona tam literatura.

50 Tekst jedn. z 2010 r. Dz.U. Nr 51, poz. 307 ze zm.

jest do prowadzenia jednego postępowania podatkowego w stosunku do obojga małżonków i wydania wobec nich jednej decyzji.

Jak wynika z art. 133 o.p., definicja strony postępowania podatkowego została oparta na kryterium interesu prawnego. W literaturze<sup>51</sup> przyjmuje się, że interes prawny to interes zgodny z prawem i chroniony przez prawo. Istnieje zgodność stanowisk, że powinien on wynikać z konkretnej normy prawa materialnego i odnosić się do określonego stanu faktycznego. Interes prawny musi ponadto bezpośrednio dotyczyć sfery prawnej podmiotu. Stroną jest tylko ten podmiot, którego własny interes prawny podlega konkretyzacji w postępowaniu podatkowym<sup>52</sup>.

Skierowanie decyzji do osoby niebędącej stroną w sprawie stanowi wadliwość decyzji polegającą na rozstrzygnięciu decyzją sytuacji prawnej podmiotu, który w świetle przepisów prawa podatkowego nie ma interesu prawnego w danej sprawie podatkowej. O skierowaniu decyzji podatkowej do osoby niebędącej stroną w sprawie nie może być natomiast mowy w sytuacji, gdy decyzja skierowana do strony postępowania została jedynie błędnie doręczona, a także wtedy, gdy określenie strony w decyzji jest niepełne.

Trzeba zwrócić uwagę, iż przyjęte w przepisie sformułowanie „skierowana do osoby” jest niejasne i w związku z tym budzi pewne wątpliwości. Przesłanka wadliwości decyzji podatkowej wynikająca z pkt 5 § 1 art. 247 o.p. jest dosłownym powtórzeniem przesłanki wadliwości decyzji administracyjnej z pkt 4 § 1 art. 156 k.p.a. Dziwi fakt, że ustawodawca zdecydował się przenieść na grunt Ordynacji podatkowej dosłowne brzmienie przepisu, pomimo że już od dawna w doktrynie prawa podkreślano nieprecyzyjność zawartych w tym przepisie określeń<sup>53</sup>. Należy żałować, że propozycje, aby sformułowanie „skierowana” zastąpić terminem „rozstrzyga”, a pojęcie „osoba” terminem „podmiot” nie zostały uwzględnione i przyjęte przez ustawodawcę w Ordynacji. Postulować zatem należy wprowadzenie w przyszłości zmian w tym zakresie.

---

51 E. Ochendowski, *Postępowanie administracyjne i postępowanie przed sądem administracyjnym. Wybór orzecznictwa*, Toruń 1995, s. 49.

52 P. Pietrasz, (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 842.

53 W. Dawidowicz, *Ogólne postępowanie administracyjne. Zarys systemu*, Warszawa 1962, s. 266.

## 6. Trwała niewykonalność decyzji jako przyczyna nieważności

Stwierdzenie nieważności decyzji podatkowej na tej podstawie uzależnione jest od dwóch istotnych warunków, które muszą wystąpić łącznie.

Po pierwsze, niewykonalność decyzji musi istnieć w momencie jej wydania. Zawarte w przepisie sformułowanie „w dniu jej wydania” jest jednoznaczne, a więc nie chodzi tu o datę doręczenia lub ogłoszenia decyzji, z którą wiąże się zazwyczaj skutki prawne (art. 212 o.p.). Pojawienie się nowych okoliczności powodujących niewykonalność decyzji już po jej wydaniu przez organ podatkowy nie będzie stanowić podstawy do stwierdzenia nieważności decyzji.

Po drugie, niewykonalność decyzji musi mieć charakter trwały co oznacza, że przeszkody uniemożliwiające wykonanie decyzji są nieusuwalne przez cały czas. Czasowa bowiem niewykonalność decyzji ma wyłącznie znaczenie w związku z realizacją praw i obowiązków ustanowionych w decyzji i powinna powodować jedynie odroczenie terminu wykonania decyzji<sup>54</sup>.

W związku z tym, że przepis art. 247 § 1 pkt 6 o.p. nie określa rodzaju niewykonalności decyzji podatkowej, powstaje pytanie, czy chodzi o niewykonalność faktyczną, czy o niewykonalność prawną, czy też może jednocześnie o jedną i drugą. Należy jednak sądzić, że przepis obejmuje zarówno przypadki niewykonalności faktycznej, jak i prawnej.

Niewykonalność faktyczna ma miejsce wtedy, gdy decyzja podatkowa jest niewykonalna z uwagi na brak możliwości technicznych jej wykonania. Natomiast niewykonalność prawna pojawia się wtedy, gdy istnieją prawne zakazy lub nakazy, które stwarzają nieusuwalną przeszkodę w wykonaniu praw lub obowiązków ustanowionych w decyzji. Niewykonalność tego rodzaju wystąpi w szczególności wtedy, gdy wykonanie decyzji powodowałoby popełnienie czynu niedozwolonego. Wprawdzie wykonanie decyzji jest w takim przypadku możliwe fak-

---

54 Z. Ofiarski, *Prawo podatkowe, op. cit.*, s. 437.

tycznie, niemniej jednak nie będzie dopuszczalne z prawnego punktu widzenia, bo naruszające wymagania praworządności<sup>55</sup>.

W orzecznictwie sądowym podkreśla się, że nie stanowią przeszkody powodującej niewykonalność decyzji względy ekonomiczne lub względy finansowe, ani trudności ekonomiczne, ani też negatywne nastawienie adresatów decyzji czy innych podmiotów<sup>56</sup>.

W literaturze przedmiotu wyrażany jest pogląd, iż fakt istnienia w obrocie prawnym decyzji trwale niewykonalnej nie oznacza, że nie wywołuje ona skutków prawnych. Istnieje bowiem stan powodujący konieczność stwierdzenia jej nieważności<sup>57</sup>.

## **7. Wada nieważności z mocy wyraźnie wskazanego przepisu prawa**

Przesłanka oznacza, że sankcja nieważności decyzji musi być ustanowiona w przepisie odrębnym. Ma to miejsce w sytuacji, gdy przepis materialnego prawa wyraźnie stanowi, że określona w nim wadliwość decyzji podatkowej powoduje jej nieważność. W przypadku wystąpienia wady wymienionej w art. 247 § 1 pkt 7 o.p. przedmiot i zakres postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji jest odmienny niż w odniesieniu do pozostałych wad wyliczonych w pkt 1–6 i 8 tego przepisu. W przypadku uregulowanym w pkt 7 rola organu podatkowego sprowadza się do stwierdzenia, czy zgodnie z przepisem odrębnym decyzja podatkowa jest nieważna z mocy samego przepisu prawa<sup>58</sup>.

Okoliczność wystąpienia w praktyce podatkowej przesłanki stwierdzenia nieważności decyzji wymienionej w art. 247 § 1 pkt 7 o.p. jest bardzo rzadka, zatem można zaryzykować stwierdzeniem, iż pozostaje ona w sferze rozważań teoretycznych.

---

55 *Ibidem*

56 Wyrok NSA z dnia 20 grudnia 1984 r. (I SA 804/84), ONSA 1984, nr 2, poz. 123; wyrok NSA z dnia 13 lutego 1986 r. (III SA 1146/85), ONSA 1986, nr 1, poz. 12.

57 M. Szubiakowski, (w:) M. Wierzbowski, M. Szubiakowski, A. Wiktorowska, *Postępowanie administracyjne – ogólne, podatkowe, egzekucyjne i przed sądami administracyjnymi*, Warszawa 2007, s. 221.

58 J. Borkowski, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2008, s. 963.

## 8. Czyn zagrożony karą jako przesłanka nieważności

Decyzja podatkowa jest nieważna, jeżeli realizacja zawartego w niej rozstrzygnięcia wywołałaby czyn zagrożony karą. Dotyczy to zatem sytuacji, gdy karą zagrożony jest nie sam fakt podjęcia rozstrzygnięcia, lecz przystąpienie do jego realizacji. Przy tym nie ma znaczenia, czy realizacja ta jest dobrowolna, czy przymusowa, bo odnosi się do działań podejmowanych na podstawie decyzji, jak również do ich rezultatu finalnego.

Przez pojęcie „czyn zagrożony karą” należy rozumieć nie tylko działania osób fizycznych, które wyczerpują znamiona przestępstwa lub wykroczenia, a więc czyny zagrożone sankcją karną przewidzianą w przepisach Kodeksu karnego, Kodeksu karnego skarbowego oraz Kodeksu wykroczeń. W zakres tego pojęcia wchodzi również czyny zagrożone karami administracyjnymi, wymierzonymi przez organy administracji publicznej w drodze decyzji administracyjnej na osoby fizyczne, jak i inne podmioty, np. kary pieniężne nakładane za zanieczyszczenie środowiska. W literaturze<sup>59</sup> wrażany jest pogląd, iż pojęcie czynu zagrożonego karą odnosi się także do deliktów dyscyplinarnych, jednak stanowisko takie poddawane jest w wątpliwość<sup>60</sup> z uwagi na zbyt szeroki zakres pojęcia deliktu.

Teoretycznie mogą wystąpić przypadki wydania przez organ podatkowy decyzji, które w razie ich wykonania wywołałyby czyn zagrożony karą, jednakże jak dotąd ani praktyka stosowania prawa, ani judykatura nie odnotowała takich przypadków. Analiza poszczególnych rodzajów decyzji podejmowanych przez organy podatkowe daje podstawę do stwierdzenia, że realizacja zawartych w nich rozstrzygnięć nie będzie prowadziła do czynów zagrożonych karą. Przykładowo, zapłata zobowiązania podatkowego wynikającego z decyzji wymiarowej nie wywoła czynu zagrożonego karą. Skutku takiego nie wywoła również wykonanie decyzji w sprawie nadpłaty, umorzenia zaległości podatkowej, rozłożenia zobowiązania podatkowego na raty, ulgi podatkowej, przyznania opodatkowania w formie karty podatkowej itd. Ponadto

59 Z. Janowicz, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa–Poznań 1992, s. 386.

60 M. Jaśkowska, (w:) M. Jaśkowska, A. Wróbel, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 825.

wydaje się, iż wydanie przez organ podatkowy decyzji ostatecznej, która w razie jej wykonania wywołałaby czyn zagrożony karą, stanowiłoby już podstawę do stwierdzenia jej nieważności z powodu rażącego naruszenia prawa. W związku z tym uprawnione jest stwierdzenie, że regulacja zawarta w pkt 8 § 1 art. 247 jest martwa, a zatem zupełnie zbędna.

### **III. Przesłanki odmowy stwierdzenia nieważności decyzji**

Pomimo wystąpienia jednej z przesłanek wymienionych w art. 247 § 1 pkt 1–8 o.p. organ podatkowy odmawia stwierdzenia nieważności decyzji, jeżeli wydanie nowej decyzji orzekającej co do istoty sprawy nie mogłoby nastąpić z uwagi na upływ terminu przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego (art. 68 o.p.) lub terminu przedawnienia powstałego już zobowiązania podatkowego (art. 70 o.p.).

Przesłanka odmowy stwierdzenia nieważności decyzji uregulowana w art. 247 § 2 o.p. składa się z dwóch elementów. Pierwszy element to zdarzenie przeszłe, którym ma być wydanie decyzji orzekającej co do istoty sprawy, zaś drugi element stanowią terminy przedawnienia uregulowane w art. 68 oraz art. 70. Należy jeszcze dodać dwa przepisy, wprawdzie niewymienione wprost w art. 247 § 2, jednak niezwykle istotne w jego stosowaniu, a mianowicie art. 70a o.p. stanowiący o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia oraz art. 71 o.p. rozszerzający zakres skutków przedawnienia na wymienione w nim kategorie podmiotów i spraw.

Drugi element przesłanki odmowy stwierdzenia nieważności decyzji jest ustalony brzmieniem przepisów stanowiących o terminach przedawnienia, o regułach określania początku ich biegu oraz o przyczynach i okresach zawieszenia biegu tych terminów. W powiązaniu z art. 12 § 4 o.p. dotyczącym ustalania końca terminów liczonych w latach stwarza podstawy do określenia konkretnej daty, jaka powinna być brana pod uwagę. Może pojawić się czynnik losowy wynikający ze skutków niektórych zdarzeń lub czynności wymienionych w art. 70 § 2

lub 6 (zawieszenie), § 3 lub 4 (przerwanie) czy art. 70a § 1 (zawieszenie), który spowoduje odsunięcie w czasie końca biegu terminu przedawnienia.

Natomiast pierwszy element przesłanki odmowy stwierdzenia nieważności decyzji, wbrew pozorom, nie jest jednoznaczny w swojej treści. Wymaga bowiem dogłębnego przeanalizowania, czy w każdym przypadku stwierdzenia nieważności ostatecznej decyzji podatkowej będzie można wydać nową decyzję dotyczącą istoty sprawy. Gdy organ podatkowy w danej sprawie wyda decyzję bez podstawy prawnej, to przecież nie znajdzie się ona również po stwierdzeniu nieważności decyzji. Jeśli dana sprawa wcześniej była rozstrzygnięta inną decyzją ostateczną, to postępowanie wszczęte w tej samej sprawie jest bezprzedmiotowe, a zatem nie można w nim orzekać co do istoty sprawy. Jeżeli natomiast istnieją podstawy do wydania nowej decyzji, to dokładne ustalenie z góry zakresu czynności nowego postępowania podatkowego i czasu ich trwania nie zawsze będzie możliwe. Może się więc okazać, że przesłanka odmowy stwierdzenia nieważności decyzji zostanie wadliwie zastosowana, bowiem czynności postępowania mogły być przeprowadzone szybko. Prawdopodobieństwo naruszenia przepisu art. 247 § 2 o.p. istnieje również w odwrotnej sytuacji, gdy już po stwierdzeniu nieważności decyzji pojawią się przeszkody w czynnościach postępowania zmierzającego do wydania nowej decyzji. Biorąc pod uwagę, że organ podatkowy w wyniku błędnej oceny terminu, w którym może być wydana nowa decyzja orzekająca o istocie sprawy, pozostawia w obrocie prawnym decyzję dotkniętą nieważnością albo stwierdza jej nieważność, chociaż powinien wydać decyzję odmowną, zachowując ją w obrocie prawnym, to w obu przypadkach będzie to miało znamiona rażącego naruszenia prawa. Z aktualnej treści przepisu art. 247 § 2 o.p. wynika więc, że obszar pozostawiony dla prawidłowego rozstrzygnięcia w kwestii odmowy stwierdzenia nieważności decyzji jest bardzo wąski<sup>61</sup>.

Odmawiając stwierdzenia nieważności decyzji, organ podatkowy w podjętym rozstrzygnięciu zobowiązany jest do wskazania konkretnej wady decyzji powodującej jej nieważność oraz przyczyny, dla któ-

---

61 J. Borkowski, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz, op. cit.*, s. 965.



rych odmawia stwierdzenia jej nieważności. Zatem załatwienie sprawy przez organ podatkowy polega na stwierdzeniu istnienia jednej z wad wyliczonej w art. 247 § 1 o.p. oraz wskazaniu przeszkody w stwierdzeniu nieważności tej decyzji stosownie do treści art. 247 § 2 o.p.

#### **IV. Tryb postępowania i właściwość organów w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji**

Ustawodawca w art. 248 § 1 o.p. wskazał na dwa możliwe sposoby wszczęcia postępowania mające doprowadzić do unieważnienia wadliwej decyzji podatkowej. Wszczęcie tego postępowania może nastąpić z urzędu albo na żądanie strony. Legitymację do zgłoszenia żądania wszczęcia postępowania ma podmiot, który twierdzi, że decyzja podatkowa dotyczy jego interesu. Należy wskazać, że legitymacja taka przysługuje również podmiotowi niebędącemu stroną w sprawie, w której wydano decyzję, ale do którego skierowano mylnie decyzję.

Właściwym organem do prowadzenia sprawy stwierdzenia nieważności decyzji jest, co do zasady, organ wyższego stopnia, a więc organ odwoławczy. Ta ogólna zasada właściwości organów odnosi się do przypadków, w których stwierdzenie nieważności dotyczy decyzji ostatecznych wydanych przez naczelnika urzędu skarbowego, wójta, burmistrza (prezydenta miasta), ewentualnie starostę lub marszałka województwa. Jeżeli natomiast decyzja ostateczna została wydana przez organy podatkowe niemające organu wyższego stopnia, a mianowicie przez Ministra Finansów, dyrektora izby skarbowej, dyrektora izby celnej lub samorządowe kolegium odwoławcze, właściwymi do prowadzenia postępowania w sprawie stwierdzenia jej nieważności są te same organy w ramach samokontroli. Minister Finansów może również wszcząć z urzędu i prowadzić postępowanie nadzorcze w stosunku do decyzji ostatecznych wydanych przez dyrektora izby skarbowej lub dyrektora izby celnej. Niedopuszczalne jest natomiast wszczęcie postępowania w tych sprawach na żądanie strony.

## **V. Niedopuszczalność wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji**

W art. 249 o.p. zostały określone przesłanki, które uniemożliwiają wszczęcie postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności ostatecznej decyzji podatkowej. Zgodnie z tym przepisem organ podatkowy odmawia wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej, w szczególności w razie upływu 5 lat od dnia doręczenia decyzji (art. 249 § 1 pkt 1) oraz gdy sąd administracyjny oddalił skargę na tę decyzję, chyba że żądanie oparte jest na przepisie art. 247 § 1 pkt 4 (art. 249 § 1 pkt 2). Użyte w art. 249 § 1 sformułowanie „w szczególności” oznacza, że wymienione przesłanki odmowy wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji mają jedynie charakter przykładowy. Nie ulega wątpliwości, że przesłanek takich jest więcej. Nie będzie podstaw do wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji podatkowej także wówczas, gdy decyzja nie jest ostateczna albo wadliwość decyzji stanowi podstawę wznowienia postępowania, czy też żądanie wszczęcia postępowania nie pochodzi od strony w rozumieniu art. 133 o.p.

Pierwsza z przesłanek wymienionych w art. 249 § 1 o.p. związana jest z upływem czasu. Organ podatkowy odmówi wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji na żądanie strony albo zaniecha jego wszczęcia po upływie 5 lat od dnia doręczenia ostatecznej decyzji stronom. Należy podkreślić, że termin, o którym mowa w art. 249 § 1 o.p., jest terminem zawitym prawa materialnego i jego przekroczenie ma ten skutek, że żądanie stwierdzenia nieważności decyzji nie podlega merytorycznemu rozpatrzeniu. Przesłanka odmowy wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji zawarta w art. 249 § 1 pkt 1 o.p. jest jednoznaczna i prosta w zastosowaniu przy prawidłowym udokumentowaniu daty doręczenia decyzji ostatecznej.

Druga przesłanka odmowy wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji zawarta w art. 249 § 1 o.p. budzi duże wątpliwości od strony merytorycznej, ponieważ dopatrzeć się w niej można braku realizmu prawniczego. Nieobowiązujące już przepisy dotyczące sądownictwa administracyjnego dopuszczały wniesienie

do SN rewizji nadzwyczajnej od orzeczenia NSA z powodu rażącego naruszenia prawa. Po wejściu w życie przepisów o dwuinstancyjności sądownictwa administracyjnego od orzeczeń wojewódzkiego sądu administracyjnego służy skarga kasacyjna, można zatem wnioskować, że oddalenie przez sąd administracyjny skargi na decyzję podatkową wcale nie oznacza zawsze i w każdym przypadku pełnej i absolutnej jej zgodności z prawem. W obowiązującym aktualnie stanie prawnym sąd administracyjny nie jest związany zawartymi w skardze zarzutami i podaną w niej podstawą prawną, może poza nie wyjść w kontroli zgodności z prawem wszystkich aktów i czynności podjętych przez organy administracyjne w danej sprawie, będąc związany w rozstrzygnięciu granicami sprawy, w której skargę wniesiono. Sąd administracyjny jednakże orzeka na podstawie akt sprawy, które tworzą ramy prawdy sądowej, bowiem nie przeprowadza się odrębnego postępowania dowodowego. W postępowaniu przed sądem administracyjnym nie tylko może być przeoczona wada wydania decyzji ostatecznej w sprawie, w której wcześniej już taka decyzję, wydano lecz również inne wady wymienione w art. 247 § 1 o.p.<sup>62</sup> Należy zatem stwierdzić za J. Borkowskim, że przesłanka odmowy wszczęcia postępowania w prawie stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej zawarta w pkt 2 § 1 art. 249, stanowi swego rodzaju unik, szkodliwy z punktu widzenia zasad wynikających z art. 120 o.p. i 121 § 1 o.p. nie tylko z powodu przeniesienia odpowiedzialności za praworządność działania organów podatkowych na inny organ państwa, ale uwalniający od odpowiedzialności cywilnej pomimo ujawnienia wady nieważności decyzji.

## VI. Wstrzymanie wykonania decyzji

Wszczęcie przez organ podatkowy postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji nie jest równoznaczne z wymogiem wstrzymania jej wykonania. Dopiero prawdopodobieństwo istnienia w decyzji jednej z wad wyliczonych w art. 247 § 1 o.p. nakłada na organ podatkowy obowiązek wstrzymania wykonania kwestionowanej decyzji.

---

62 J. Borkowski, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, *op. cit.*, s. 970.

Wstrzymanie wykonania decyzji może nastąpić z urzędu lub na żądanie strony. W literaturze podkreśla się, że przyjęcie kryterium prawdopodobieństwa, jako przesłanki wstrzymania wykonania decyzji, stwarza po stronie organu podatkowego określone obowiązki. Nawet w przypadku braku żądania strony organ podatkowy powinien z urzędu zbadać, czy zachodzi prawdopodobieństwo istnienia wad decyzji uzasadniających stwierdzenie jej nieważności<sup>63</sup>.

Wstrzymanie wykonania decyzji należy do organu podatkowego właściwego do wydania decyzji w przedmiocie stwierdzenia nieważności. Wstrzymanie wykonania decyzji następuje postanowieniem, podobnie jak odmowa jej wykonania. Wydane postanowienie, zarówno pozytywne, jak i negatywne musi zawierać uzasadnienie faktyczne i prawne, ponieważ może być ono wzruszone poprzez wniesienie środka zaskarżenia w postaci zażalenia.

## VII. Wnioski

Reasumując rozważania, należy stwierdzić, że Ordynacja podatkowa, oprócz ustanowionej w art. 128 zasady trwałości ostatecznych decyzji podatkowych, stworzyła gwarancje represyjne mające na celu wyeliminowanie z obrotu prawnego decyzji wadliwych. Gwarancję tę stanowi system nadzwyczajnych trybów postępowania, w skład którego wchodzi instytucja stwierdzenia nieważności decyzji podatkowych. Trzeba przyznać, że konstrukcja prawna instytucji stwierdzenia nieważności decyzji oparta została na rozwiązaniach kompromisowych, które nie otwierają możliwości nieuzasadnionego podważania trwałości ostatecznych decyzji, a jednocześnie wyznaczają ramy możliwości prawnych wyeliminowania z obrotu prawnego wadliwych decyzji ostatecznych.

---

63 S. Presnarowicz, (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz, op. cit.*, s. 867.

CZĘŚĆ II

---

# KONTROLA PODATKOWA



# INSTYTUCJA ZAWIADOMIENIA O ZAMIARZE WSZCZĘCIA KONTROLI PODATKOWEJ JAKO NARUSZENIE ISTOTY KONTROLI FINANSOWEJ<sup>1</sup>

PRZEMYSŁAW STOLARSKI

## I. Uwagi wprowadzające

Funkcjonowanie państwa jako instytucji zarządzającej i organizującej życie społeczne określonej grupy społecznej, egzystującej na danym terytorium, polega na zaspokajaniu potrzeb członków tej grupy w postaci zapewnienia warunków do ich indywidualnego rozwoju i zapewnieniu im ochrony oraz jednostkowego bezpieczeństwa, a także na zachowaniu względnej równowagi między tymi dwoma obszarami. Państwo realizuje te cele, rozszerzając swoim obywatelom obszar do ich rozwoju poprzez nadawanie praw do określonych zachowań, ale również stymulując ten rozwój przy pomocy szeregu obowiązków nakładanych na obywateli, niezbędnych do zapewnienia państwu środków do skutecznej realizacji wskazanych wyżej celów oraz do zahamowania indywidualnego rozwoju jednostek wszędzie tam, gdzie wyklucza on rozwój pozostałych członków społeczeństwa bądź zagraża stabilizacji w państwie. Jednak sam system uprawnień i obowiązków przyjętych normatywnie, jako oczekiwane bądź wręcz pożądane, co oczywiste, nie może dawać pewności co do tego, że określone zachowania mają miejsce w rzeczywistości. Dlatego też państwo dysponuje szeregiem narzędzi, przy pomocy których czyni porządek normatywy porządkiem rzeczywistym. Podstawowym narzędziem, po które państwo sięga w pierwszym rzędzie, we wskazanej wyżej sytuacji, jest kontrola,

---

1 Zbliżony zakres rozważań był przedmiotem zamieszczonego w języku rosyjskim opracowania opublikowanego w drugim numerze rocznika naukowego Centrum Informacji i Organizacji Badań Finansów Publicznych i Prawa Podatkowego Krajów Europy Środkowej i Wschodniej wydawanego przez Filię Centrum w Woroneżu.

dzięki której dokonuje ono oceny tego, w jaki sposób kontrolowana jednostka korzysta ze swoich praw i realizuje narzucone obowiązki oraz wyciąga stosowne wnioski. Na podstawie wyników tej oceny państwo uzyskuje odpowiedź na pytanie, czy określone obowiązki są wypełniane w sposób prawidłowy oraz czy realizacja uprawnień następuje we właściwym zakresie i czy w ogóle zachodzi potrzeba stosowania dalszych narzędzi w celu przywrócenia normatywnej równowagi w państwie, czy też jest to zbędne z uwagi na to, że nie doszło do jej zachwiania.

Jednym z najważniejszych, jeśli nie najważniejszym z punktu widzenia prawidłowego funkcjonowania państwa obszarem jego działania w zakresie praw i obowiązków, jest sfera podatków i innych danin publicznoprawnych, z których płyną bezpośrednie środki stanowiące finansową podstawę państwowego bytu. Nic więc dziwnego, że najbardziej doniosłą zarówno z punktu widzenia państwa, jak i z punktu widzenia obywateli, stanowiącą częsty przedmiot sporów, rodzącą wiele problemów i kontrowersji kontrolą, jest właśnie kontrola podatkowa.

W ostatnich latach toczyła się w Polsce zacięta, ogólnospołeczna i polityczna debata nad kierunkiem, jaki mają przyjąć regulacje prawne dotyczące kontroli przedsiębiorców w ogóle. Nie da się jednak ukryć, że pierwszorzędną płaszczyzną, na której rozgrywał się wskazany dyskurs, była właśnie kontrola wykonywana przez organy skarbowe, jako najważniejsza z punktu widzenia funkcjonowania państwa i bardzo często dotkliwa finansowo dla podmiotów kontrolowanych. Osią przedmiotowego sporu co do kształtu procedur kontrolnych był zakres wolności i swobód obywatelskich, a co za tym idzie również gospodarczych oraz poziom zaufania władzy publicznej do obywateli w sprawach podatkowych.<sup>2</sup> Z jednej strony ścierały się tutaj grupy społeczne akcentujące wolność gospodarczą i próbujące rozszerzyć jej zakres przez zastosowanie na gruncie krajowym kombinacji rozwiązań stosowanych w innych krajach Unii Europejskiej, a z drugiej środowiska urzędnicze związane na co dzień z aparatem skarbowym, wskazujące w dalszym

---

2 P. Stolarski, Decreasing tax revenue to the state budget – is it an outcome of the economic crisis Or Rather a consequence of inappropriate changes to the Polish fiscal system? (w:) Current issues of finance and financial law from the viewpoint of fiscal and monetary promotion of economic growth in the countries of Central and Eastern Europe after 2010 – Collection of Papers from the IXth International Scientific Conference, Praha 2010, s. 755–756.



ciągu na zbyt małą dojrzałość społeczeństwa polskiego, uniemożliwiająca bezpieczne dla finansów państwa inkorporowanie mechanizmów fiskalnych i kontrolnych, charakterystycznych dla liberalnych w tym zakresie gospodarek wolnorynkowych niektórych państw zachodnioeuropejskich. Przedmiotowy spór znalazł swój finał na przełomie 2008 i 2009 roku w postaci daleko idących zmian, wprowadzających w zakresie kontroli podatkowej szereg gwarancji chroniących interes przedsiębiorców, stanowiących jednocześnie istotne ograniczenie dla działań procesowych organów kontroli. Najbardziej dotkliwą w tym względzie zmianą było wprowadzenie do regulacji prawnych instytucji zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, która diametralnie zmieniła proces podejmowania czynności kontrolnych przez organy skarbowe.

## **II. Zawiadomienie o kontroli – początki**

Wskazana wyżej publiczna debata nad potrzebą zmian w systemie kontroli znalazła swoje odbicie w praktyce organów skarbowych jeszcze na długo przed ich ostatecznym uregulowaniem. W 2005 i 2006 roku niektóre z urzędów skarbowych zostały objęte programem pilotażowym przewidującym informowanie podatników o planowanym podjęciu kontroli. Od 2007 roku obowiązek ten został nałożony na wszystkie urzędy skarbowe w kraju na skutek pisma Ministra Finansów z dnia 29 grudnia 2006 r. w sprawie wytycznych dla naczelników urzędów skarbowych w zakresie wykonywania informowania podatników o planowanym podjęciu kontroli podatkowej<sup>3</sup>. Warto wspomnieć, że wskazana instrukcja nie obejmowała wówczas organów kontroli skarbowej i odnosiła się tylko do kontroli prowadzonych przez organy podatkowe. Podstawową zasadą wprowadzoną w drodze przedmiotowych wytycznych był spoczywający na organie obowiązek informowania podatników na piśmie, nie wcześniej niż na 30 dni i nie później niż na 14 dni przed datą planowanego rozpoczęcia kontroli o zamiarze jej wszczęcia. Stosowanie tej procedury przez organy administracji publicznej z punktu widzenia zasady praworządności było oceniane raczej negatywnie.

---

3 Pismo Ministra Finansów nr AP12-068/322/MMK/2006.

Przedstawiciele doktryny niejednokrotnie wskazywali, że nie ma przepisów prawa podatkowego regulujących tę kwestię, a jedyną podstawą takich działań organów podatkowych jest wskazane wyżej pismo Ministra Finansów, nieposiadające w żadnym razie rangi ustawowej, jak najbardziej koniecznej dla tego typu postanowień<sup>4</sup>. Zdecydowanie lepiej zarówno w opinii publicznej, jak i doktrynie oceniano cele, jakie miała realizować wskazana instrukcja, takie jak m.in. zwiększenie zaufania podatników do organów podatkowych, udzielanie podstawowych informacji o zamierzonych czynnościach kontrolnych, czy umożliwienie ewentualnej autokorekty rozliczeń podatkowych przez samego podatnika przed rozpoczęciem kontroli. Mało kto przy tym zwracał uwagę na niefortunne sformułowanie ministerialnej instrukcji, która nie przewidywała w katalogu elementów składowych zawiadomienia wymienionych w punkcie IV. 3 tak zasadniczego elementu, jakim jest zakres przedmiotowy planowanej kontroli, co w efekcie uniemożliwiało podatnikom dokonywanie autokorekt<sup>5</sup>. Spore wątpliwości co do logiki nasuwał też zakres zaufania, jakim Minister Finansów obdarzył podatników. Co prawda instrukcja kładła akcent na wyłączenie z grona zawiadamianych podmiotów tych, które z określonych względów nie mogły liczyć na zaufanie organu podatkowego, na przykład z powodu prowadzenia działalności gospodarczej w okresie krótszym niż 24 miesiące przed planowaną kontrolą, czy posiadania zaległości podatkowych większych niż 3% zadeklarowanego podatku należnego za okres rozliczeniowy, którego dotyczyła zaległość. Zakres wyłączeń wskazanych w instrukcji był jednak zbyt wąski i dopuszczał uprzedzanie o kontroli szeregu kategorii podatników, takich chociażby jak ci, którzy notorycznie dopuszczali się wykroczeń czy przestępstw karnych skarbowych. Zaufanie organów podatkowych do takich podmiotów znajdujące legitymację w wytycznych Ministra Finansów wydawało się dużym nieporozumieniem. Wskazane nieścisłości były jednak tylko szczegółami o charakterze technicznym. Bardziej niepokojący stawał się fakt coraz silniejszych tendencji zmierzających do zliberalizowania systemu kontroli, znajdujących, co gorsze, odzwierciedlenie w woli politycznej, objawiającej się chociażby w przedmiotowych wytycznych pochodzących

4 Zob. J. Wowra, *Kontrola podatkowa i skarbowa przedsiębiorców*, Wrocław 2007, s. 99.

5 Podatnik nie wiedział, jakiego rodzaju rozliczenia podatkowe będą przedmiotem kontroli.

przecież ze szczebla centralnej administracji rządowej. Pracownicy administracji podatkowej dostrzegali zagrożenia, jakie niesie za sobą nowa instytucja uprzedniego zawiadamiania podatnika o kontroli, nie mniej coraz bardziej oczywista stawała się wizja nadejścia nieuchronnych zmian w tym zakresie.

### III. Regulacja ustawowa instytucji zawiadomienia

Niespełna po dwóch latach od wprowadzenia w urzędach skarbowych wewnętrznych wytycznych w sprawie uprzedzania podatników o planowanej kontroli dokonano największej od wielu lat przebudowy systemu kontroli w Polsce, co w sposób naturalny rzutowało również na kontrolę podatkową i w nieco mniejszym stopniu na kontrolę skarbową<sup>6</sup>. Ustawa z dnia 19 grudnia 2008 r. o zmianie ustawy o swobodzie działalności gospodarczej oraz o zmianie niektórych innych ustaw<sup>7</sup> i ustawa z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw<sup>8</sup> wprowadziły szereg zmian odnoszących się do kontroli prowadzonych wobec podmiotów o statusie przedsiębiorcy. Nowe brzmienie przepisów ustawy – Ordynacja podatkowa oraz ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej znacznie wzmacniało pozycję podmiotu kontrolowanego, osłabiając jednocześnie pozycję organu kontrolnego. Taki stan rzeczy przedstawiany był jako długo oczekiwany i postulowany w związku z jego długoletnim funkcjonowaniem w wielu państwach europejskich.<sup>9</sup> Twórcy zmian motywowali je znanymi już wcześniej hasłami realizacji zasady budowania zaufania do organów państwa, ochrony kontrolowanego przed dezorganizowaniem na skutek niezapowiedzianej kontroli, prowadzonej przez niego działalności<sup>10</sup>, czy sprawniejszego prowadze-

6 Trudno oprzeć się wrażeniu, że to właśnie kontrola sprawowana przez administrację skarbową była głównym elementem determinującym działania twórców nowych zmian.

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

8 Dz.U. Nr 209, poz. 1318.

9 Zob. M. Münnich, *Kontrola podatkowa. Geneza i rozwój procedury*, Lublin 2010, s. 116.

10 Zob. S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 931.

nia postępowań kontrolnych i promowania dobrowolnego wypełniania obowiązków podatkowych<sup>11</sup>.

Jednym z kluczowych elementów przedmiotowych zmian było wprowadzenie do regulacji prawnych instytucji zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli. Co więcej, instytucji tej nadano wymiar znacznie szerszy niż innym, umieszczając ją nie tylko w przepisach u.s.d.g., ale również w przepisach o.p. oraz ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej. Tym samym rozszerzono jej stosowanie na kontrole skierowane wobec podmiotów innych niż przedsiębiorcy oraz na postępowania kontrolne prowadzone przez organy kontroli skarbowej<sup>12</sup>, których co do zasady przedmiotowe zmiany w zakresie kontroli przedsiębiorców nie dotyczyły<sup>13</sup>.

Mechanizm zawiadomienia został uregulowany podobnie jak we wcześniejszych wytycznych. Polega on, co oczywiste, na informowaniu podatnika z odpowiednim uprzedzeniem o zamiarze wszczęcia kontroli. Z treści art. 79 ust. 4 u.s.d.g. i 282 § 2 o.p. wynika, że uprzedzenie to powinno wynosić co najmniej 7 dni, przy czym termin ten powinno się liczyć od momentu powzięcia przez podatnika informacji o zamiarze organu, a zatem od dnia doręczenia przedmiotowego zawiadomienia. Stosowaniu takiej procedury nadano rangę zasady, od której przewidziano jednak wyjątki. Należy przyznać, że tym razem przyłożono większą wagę do katalogu wyłączeń obowiązku zawiadamiania niż kilka lat wcześniej. Ustawodawca zwrócił uwagę na szereg różnych obszarów, w których stosowanie zawiadomienia nie było według niego wskazane bądź było pozbawione sensu. W efekcie powstał dość szeroki zbiór przesłanek, których spełnienie wyklucza stosowanie omawianej instytucji. Zasadniczo można je podzielić na przesłanki podyktowane rodzajem kontroli oraz przesłanki dotyczące kategorii podmiotu, wobec którego ma być skierowana. Do pierwszej grupy należą chociażby takie przesłanki, jak: konieczność przeprowadzenia kontroli na żądanie organu prowadzącego postępowanie przygotowawcze o przestępstwo lub przestępstwo skarbowe (art. 282c § 1 pkt 1 lit. b o.p.), niezbędny cha-

---

11 Zob. B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2010, s. 1117.

12 Art. 13 ust. 1a u.k.s.

13 Zob. D. Zalewski, A. Melezini, *Kontrola podatkowa przedsiębiorców*, Warszawa 2010, s. 33–34.

rakter kontroli z punktu widzenia przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia, przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia (art. 79 ust. 2 pkt 2 u.s.d.g. i art. 282c § 1 pkt 1 lit. f w związku z art. 284a § 1 o.p.), czy przedmiot kontroli dotyczący niezgłoszonej do o.p. odatkowania działalności gospodarczej (art. 282c § 1 pkt 1 lit. d o.p.), bądź dotyczący zasadności zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług<sup>14</sup> (art. 282c § 1 pkt 1 lit. a o.p.). Drugą grupę przesłanek związaną z osobą kontrolowanego stanowią głównie: posiadanie przez kontrolowanego statusu zobowiązanego w postępowaniu egzekucyjnym w administracji (art. 282c § 1 pkt 2 lit. b o.p.), brak miejsca zamieszkania lub adresu siedziby albo fakt bezskutecznego lub utrudnionego doręczania pism na podane adresy (art. 79 ust. 2 pkt 6 u.s.d.g. i art. 282c § 1 pkt 2 lit. c o.p.) bądź prawomocne skazanie w Rzeczypospolitej Polskiej za popełnienie przestępstwa skarbowego, przestępstwa przeciwko obrotowi gospodarczemu, przestępstwa z ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości<sup>15</sup> lub wykroczenia polegającego na utrudnianiu kontroli (art. 282c § 1 pkt 2 lit. a o.p.). Warto zauważyć, że część przesłanek z przedmiotowego katalogu uregulowanego w przepisach u.s.d.g. to przesłanki, które z uwagi na swoją specyfikę w ogóle nie znajdują zastosowania w przypadku kontroli prowadzonych przez organy skarbowe. Przykładem może być tutaj prowadzenie kontroli wykonywanej na podstawie przepisów ustawy z dnia 25 sierpnia 2006 r. o systemie monitorowania i kontrolowania jakości paliw<sup>16</sup> dotyczącej jakości paliw (art. 79 ust. 2 pkt 3 u.s.d.g.), czy podjęcie kontroli podyktowane bezpośrednim zagrożeniem życia, zdrowia lub środowiska naturalnego (art. 79 ust. 2 pkt 5 u.s.d.g.). Znalazła się również we wskazanym katalogu przesłanka dotycząca tylko niektórych postępowań organów kontroli skarbowej, którą jest prowadzenie kontroli na podstawie bezpośrednio stosowanych przepisów powszechnie obowiązującego prawa wspólnotowego albo na podstawie

---

14 Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, (Dz.U. z 2004 r. Nr 54, poz. 535 ze zm.).

15 Tekst jedn. Dz.U. z 2002 r. Nr 76, poz. 694 ze zm.

16 Tekst jedn. Dz.U. Nr 169, poz. 1200.

ratyfikowanej umowy międzynarodowej (art. 79 ust. 2 pkt 1 u.s.d.g.).<sup>17</sup> Ustawodawca, choć wskazał długą listę wyjątków od reguły zawiadomienia podatnika, nie ustrzegł się pewnych nieścisłości znacznie utrudniających organom odpowiednie sklasyfikowanie określonych zdarzeń. Przykładowo, nie określił zbyt precyzyjnie, czy kontrola zasadności zwrotu w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, wyłączająca obowiązek zawiadomienia dotyczy sytuacji, w której przeprowadzana jest ona przed dokonaniem zwrotu, czy również takiej, w której ma ona miejsce po jego dokonaniu. Wskazując natomiast przesłankę konieczności przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia bądź zabezpieczenia dowodów ich popełnienia, uczynił to w sposób, który pozostawił spore wątpliwości co do tego, czy przedmiotowa przesłanka wiąże się tylko z ogólnym podejrzeniem organu w kwestii popełnienia czynu zabronionego, czy też z podejrzeniem uzasadnionym określonymi okolicznościami, a może chodzi o bezwzględną pewność potwierdzoną dowodami. Podobnych nieścisłości można byłoby doszukać się więcej, tak jak większy niż wyżej wskazany jest katalog wyłączeń obowiązku zawiadomienia<sup>18</sup>. Niezależnie jednak od tego, negatywna ocena omawianej instytucji nie powinna wypływać z ustawowych nieścisłości i błędów<sup>19</sup>, ale z samego faktu jej wprowadzenia do regulacji prawnych, naganne z punktu widzenia funkcjonowania samego pojęcia kontroli, jak i jej systemu i reprezentujących go organów administracji podatkowej.

#### **IV. Ocena nowej instytucji i skutków jej wprowadzenia**

Każdy rodzaj kontroli jest swoistą działalnością sprowadzającą się do tych samych czterech elementów, którymi są: ujmowanie stanu wykonania w danym zakresie, ujmowanie stanu wyznaczeń w tym zakresie, porównanie wyznaczeń z wykonaniami w celu ustalenia ich zgodno-

---

17 Zob. D. Zalewski, A. Melezini, *Kontrola podatkowa przedsiębiorców*, Warszawa 2010, s. 60–61.

18 Celem autora niniejszego opracowania nie był szczegółowy komentarz odnoszący się do regulacji prawnych związanych z zawiadomieniem o kontroli, ale ogólne zakwestionowanie z punktu widzenia pojęcia kontroli sensu istnienia przedmiotowej instytucji.

19 Te bowiem mają charakter techniczny i można by było je w dość prosty sposób wyeliminować, dokonując stosownych zmian regulacyjnych.

ści lub niezgodności i wyjaśnienie przyczyn stwierdzonych zgodności lub niezgodności między wyznaczeniami i wykonaniami<sup>20</sup>, przy czym w przypadku kontroli organów skarbowych główny nacisk kładzie się na pierwsze trzy elementy, czwarty natomiast ma mniejsze znaczenie. Dzięki kontroli możliwe jest zatem zestawienie stanu o.p.isanego przez daną normę prawa, przewidzianego przez państwo dla danego rodzaju zdarzenia, określanego mianem stanu pożądanego, ze stanem rzeczywistym, w jakim określone zdarzenie ma miejsce naprawdę, czyli tzw. stanem faktycznym. W przypadku kontroli podatkowych ową normą prawa jest norma szeroko pojętego prawa podatkowego. W doktrynie od dawna jako jedną z podstawowych cech wykonywania kontroli finansowej wskazywano zasadę kontroli niespodziewanej, charakteryzującej się bezwzględny utrzymaniem w tajemnicy wobec jednostki kontrolowanej zamiaru przeprowadzenia kontroli i terminu jej rozpoczęcia. Takie podejście miało wykluczać ewentualność przygotowania się do kontroli, a zwłaszcza jego negatywnych przejawów w postaci usuwania dowodów i śladów nieprawidłowości.<sup>21</sup> Pomijając już te ostatnie nadużycia, wydaje się, że takie podejście służyło prawidłowemu i klarownemu ustaleniu stanu rzeczywistego, rozumianego, jako stan naturalny, występujący u kontrolowanego na co dzień, nie determinowany żadnymi zewnętrznymi, sztucznymi z punktu widzenia prowadzonej przez niego działalności czynnikami. Dopiero ustalenie tak pojmowanego stanu faktycznego umożliwia porównanie go z właściwym obszarem wyznaczeń. Wprowadzona do regulacji prawnych instytucja zawiadomienia rażąco naruszyła tę podstawową zasadę, uniemożliwiając organom kontroli badanie stanu wykonanych przez determinowanie w podmiotach uprzedzanych o kontroli, stanu sztucznego, niemającego nic wspólnego z sytuacją rzeczywistą.<sup>22</sup>

Warto w tym miejscu chociaż pokrótce przeanalizować powody, dla których naruszono o.p.isaną wyżej zasadę systemową i zrezygnowano z czynnika zaskoczenia stanowiącego przecież podstawowy wy-

---

20 L. Kurowski, H. Sochacka-Krysiakowa, *Kontrola finansowa*, Warszawa 1976, s. 19.

21 *Ibidem*, s. 320.

22 P. Stolarski, Decreasing tax revenue to the state budget – is it an outcome of the economic crisis Or Rather a consequence of inappropriate changes to the polish fiscal system? (w:) Current issues of finance and financial law from the viewpoint of fiscal and monetary promotion of economic growth in the countries of Central and Eastern Europe after 2010 – Collection of Papers from the IXth International Scientific Conference, Praha 2010, s. 758.

znacznik nie tylko systemowego, ale i terminologicznego pojęcia kontroli. Analiza ta, niestety, nie skłania do pozytywnej refleksji.

Fundamentalnym postulatem realizowanym w drodze ustawowych zmian w zakresie kontroli było budowanie zaufania państwa do obywateli<sup>23</sup>. Zakładano tym samym wprowadzenie do polskiego prawa zasady domniemania uczciwości podatnika. Zabieg ten miał służyć zwiększeniu zaufania obywateli do instytucji państwa. Założenie to dobrze wyglądało w kolejnych komunikatach prasowych i wypowiedziach prominentnych polityków, jednak mało kto dostrzegł, że stanowiło ewidentne pogwałcenie generalnej zasady w postępowaniu organów administracji publicznej, a mianowicie zasady obiektywizmu. Pracownicy organu, wszczynając kontrolę, powinni podejmować czynności w stanie bezwzględnie obiektywnym, który przejawia się w tym, że podatnik winien być w takim samym stopniu traktowany jako uczciwy obywatel i jako łamiący przepisy prawa. Dopiero obiektywnie prowadzone postępowanie kontrolne powinno wskazywać, jak jest w rzeczywistości. Wydaje się, że twórcy reformy systemu kontroli ulokowali proces budowania zaufania obywateli do państwa na płaszczyźnie, na której absolutnie nie powinno się tego robić, zamiast czynić to na przykład w obszarze mechanizmów zwiększających trafność kontroli, dostarczających informacji i sygnalizujących patologie oraz zmniejszających ryzyko nękania postępowaniami podmiotów rzetelnych i uczciwych<sup>24</sup>.

Innym założeniem reformatorów było zmniejszenie w przypadku przedsiębiorców uciążliwości kontroli i wyeliminowanie czynnika dezorganizującego pracę kontrolowanego przedsiębiorstwa. W materii tej akcentowano zwłaszcza potrzebę uprzedzania o planowanej kontroli, co miało służyć przygotowaniu i zgromadzeniu wszystkich niezbędnych dokumentów. Założenie to od samego początku wydawało się przesadzone. Pamiętajmy, że ustawodawca wprowadził dla podmiotów gospodarczych szereg obowiązków związanych z prowadzeniem dokumentacji podatkowej, którym podatnicy muszą czynić zadość systematycznie.

---

23 Zob. B. Gudowska, *Domniemanie uczciwości obywatela. Rewolucyjne zmiany w ordynacji podatkowej, komunikat prasowy na stronie Ministerstwa Gospodarki z dnia 23 lipca 2008 r.*, <http://www.mg.gov.pl>

24 Służyć temu mogłoby przełożenie na grunt państwowy elementów pojęcia kontroli według T.G. Rose wymienionych (w:) L. Kurowski, H. Sochacka-Krysiakowa, *Kontrola finansowa*, Warszawa 1976, s. 20.



Kontrolujący prowadzący kontrolę u podatnika poza nielicznymi wyjątkami nie mogą żądać przedłożenia im dokumentacji innej niż ta, którą dany podatnik winien mieć przygotowaną na bieżąco, niejednokrotnie jeszcze na długo przed rozpoczęciem kontroli w danym zakresie. Prowadzenie wskazanych dokumentów systematycznie, w sposób określony przepisami prawa jest tutaj kwestią sumienności podatnika i odpowiedniej samoorganizacji. Nie możemy zapomnieć, że prowadzenie działalności gospodarczej w przestrzeni określonego państwa jest swoistą umową między danym podmiotem a państwem, które udzielając pewnej swobody gospodarczej danemu podmiotowi, jednocześnie stawia pewne wymogi, które ten musi spełnić, ponosząc określony koszt rozumiany nawet nie tyle w sferze ekonomicznej, co osobistej, przejawiającej się w pewnym nakładzie wysiłku intelektualnego, a nawet manualnego. Z tego punktu widzenia kontrola stawałaby się uciążliwa tylko wtedy, kiedy określony podmiot nie potrafiłby sprostać określonym w prawie obowiązkom. Do wyobrażenia były oczywiście sytuacje, w których nawet dobrze zorganizowany podmiot miał z pewnych względów problemy ze spełnieniem w danej chwili wszystkich wymagań kontrolujących, ale w takich wyjątkowych sytuacjach wystarczyło wymagać pewnej elastyczności z ich strony w korzystaniu ze swoich uprawnień.

Ostatnią, istotną przesłanką przeprowadzenia reformy było motywowanie podatników do autokorekty swoich rozliczeń jeszcze przed formalnym wszczęciem kontroli. Również ten aspekt był nietrafiony. Prawny obowiązek uprzedzenia o kontroli zachęcił raczej podatników do mniejszej skrupulatności w zakresie swoich rozliczeń podatkowych i dał realną możliwość niszczenia ewentualnych dowodów czy śladów nieprawidłowości, jakich potencjalnie mogli się dopuścić<sup>25</sup>. Ponadto nawet w przypadku podatników niedopuszczających się czynów tak skrajnych, jak niszczenie dokumentacji instytucja zawiadomienia dała możliwość skorygowania swoich rozliczeń w każdym momencie, zaraz po doręczeniu zawiadomienia, stwarzając pokusę zaniżania podstaw o.p. odatkowania i życia tym samym na kredyt kosztem państwa.

---

25 W. Stachurski, Nowe zasady kontroli działalności gospodarczej przedsiębiorców, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2009, nr 11, s. 26–27.

## V. Wnioski

Myśl wprowadzenia do procedury podatkowej mechanizmu uprzedniego zawiadamiania o planowanej kontroli dojrzewała w Polsce przez kilka lat i była głównie efektem coraz silniejszych tendencji zmierzających do ochrony interesów podmiotów gospodarczych i zdecydowanego zmniejszenia stopnia ingerencji organów państwowych w sferę swobód gospodarczych, ale również akcentujących ogólną potrzebę ochrony interesów jednostki bez względu na jej status. Wprowadzenie urzeczywistniającej ją instytucji zawiadomienia dość mocno uderza w fundamentalne podstawy kontroli finansowej oraz jej znaczenie pojęciowe, burząc w pewnym stopniu jej powszechnie znaną od wielu lat definicję. U podstaw takiego stanu rzeczy leżały jednak błędne i chyba nie do końca przemyślane założenia, a czasem szczytne idee, do których realizacji dobrano złe środki. Wydaje się, że tym samym zdolność organów kontroli w materii weryfikacji prawidłowości wywiązywania się przez obywateli z ciążących na nich obowiązków podatkowych wyraźnie spadła, co może dość mocno odbić się na stanie finansów państwa. Efekty finansowe przeniesienia ciężaru odpowiedzialności za budżet państwa z płaszczyzny administracyjnego przymusu w obszar obywatelskiej dobrowolności najprawdopodobniej będą odczuwalne w najbliższym okresie i mogą okazać się w perspektywie czasu bardzo kosztowne.

# WSZCZĘCIE KONTROLI PODATKOWEJ PO WYZNACZENIU REPREZENTANTA NA PODSTAWIE ART. 281A ORDYNACJI PODATKOWEJ

MARIUSZ POPŁAWSKI

## I. Uwagi ogólne

Celem niniejszego opracowania jest próba uzasadnienia tezy, iż po wyznaczeniu reprezentanta na podstawie art. 281a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, wszczęcie kontroli podatkowej powinno nastąpić wobec tego podmiotu, a podjęcie tej czynności wobec kontrolowanego z pominięciem ww. osoby należy uznać za wadę dotyczącą zarówno tę czynność, jak i działań podjętych w ramach tak wszczętej kontroli podatkowej. Zaprezentowane wyżej stanowisko jest jednym z trzech, które można, na gruncie tej regulacji, wyodrębnić w literaturze i orzecznictwie. Zgodnie z inną koncepcją organ uprawniony do prowadzenia kontroli podatkowej może wszcząć kontrolę zarówno wobec kontrolowanego, jak i jego reprezentanta, przy czym organ ten może swobodnie dokonać wyboru podmiotu, wobec którego podejmie te działania. W świetle kolejnej koncepcji organ podejmujący kontrolę powinien podjąć próbę wszczęcia kontroli podatkowej wobec reprezentanta, a dopiero w przypadku bezskuteczności takiej czynności może podjąć działania zmierzające do wszczęcia kontroli wobec kontrolowanego. W dalszej części opracowania zostaną zaprezentowane obie koncepcje.

## **II. Wszczęcie kontroli podatkowej wobec kontrolowanego lub reprezentanta przy swobodnym wyborze podmiotu, wobec którego czynność ta może być podjęta**

Stanowisko, zgodnie z którym wszczęcie kontroli podatkowej może nastąpić wobec kontrolowanego mimo ustanowienia reprezentanta, jest korzystne przede wszystkim dla organów podatkowych. Przyjmując je, podmioty te mogą bowiem łatwiej doprowadzić do wszczęcia kontroli podatkowej. Nie powinno więc dziwić, że z aprobatą tego poglądu spotkać się można w dokumentach wydawanych przez organy podatkowe, czego wyraz znajdujemy w piśmie Izby Skarbowej w Warszawie<sup>1</sup>. Koncepcja ta znajduje także akceptację w orzecznictwie sądowym<sup>2</sup>. W rozstrzygnięciach tych znajdziemy potwierdzenie tezy, że dostarczenie upoważnienia do kontroli bezpośrednio kontrolowanemu z pominięciem osoby ustanowionej w trybie art. 281a o.p. skutkuje ważnością takiej czynności. Wskazuje się ponadto, iż urzędy kontroli skarbowej podejmujące czynności kontrolne w zakresie podatku dochodowego nie mają obowiązku sprawdzania w ewidencji właściwego urzędu, czy kontrolowany zgłosił osobę, o której mowa w art. 281a o.p., tj., taką która będzie go reprezentowała podczas jego nieobecności w trakcie kontroli.

Próbując uzasadnić to stanowisko, wskazano na kilka argumentów, choć dotyczą one przede wszystkim pierwszej z ww. tez. Druga teza nie została szerzej uzasadniona poza wskazaniem, że brak jest regulacji prawnej, która w bezpośredni sposób zobowiązywałaby urzędy kontroli skarbowej do wyjaśniania, przed podjęciem kontroli podatkowej, czy podatnik nie wyznaczył w trybie art. 281a o.p. reprezentanta i poinformował o tym właściwego naczelnika urzędu skarbowego. Urzędy kontroli skarbowej, podejmując kontrolę podatkową, działają na podstawie m.in. art. 13 ust. 5 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej. Zgodnie z tym przepisem wszczęcie kontroli podatkowej następuje poprzez doręczenie kontrolowanemu lub osobie, o której mowa w art. 281a, albo osobie wymienionej w art. 284 § 2 o.p., upoważnie-

1 Pismo z dnia 19 grudnia 2008 r. (nr IPPB1/415-148/07-5/08/AM).

2 Zob. wyrok WSA w Łodzi z dnia 25 czerwca 2009 r. (I SA/Łd 331/09).

nia do jej przeprowadzenia. W celu realizacji wymogu wynikającego z tego przepisu urzędy kontroli skarbowej powinny więc podejmować działania związane z ustaleniem, czy kontrolowany wyznaczył swojego reprezentanta na wypadek kontroli podatkowej. Brak jest bowiem regulacji, na podstawie której mielibyśmy do czynienia, w ich przypadku, z wyłączeniem zastosowania tego przepisu.

Odnosząc się do twierdzenia, że dostarczenie upoważnienia do kontroli bezpośrednio kontrolowanemu z pominięciem osoby ustanowionej w trybie art. 281a o.p. skutkuje ważnością takiej czynności, podniesiono kilka argumentów. Niektóre z nich jednak z uwagi na wprowadzone na przestrzeni ostatnich lat modyfikacje tego przepisu straciły na aktualności. Z taką sytuacją mamy do czynienia w przypadku następujących kwestii:

- osoba wskazana przez kontrolowanego może reprezentować kontrolowanego tylko w trakcie kontroli, a nie w obliczu jej wszczęcia,
- nie ma podstaw, aby organ podatkowy doręczał reprezentantom pisma z wyjątkiem sytuacji, gdy wzywa taką osobę do dokonania określonej czynności.

Na gruncie obecnie obowiązującego brzmienia art. 281a o.p. nie ma wątpliwości, że reprezentant został uprawniony do reprezentowania kontrolowanego w obliczu wszczęcia kontroli podatkowej. Znajduje to wyraz w treści tego przepisu nadanej mu od 1 stycznia 2009 r.<sup>3</sup> Ze względu na brzmienie art. 289 § 1 o.p. nie znajduje natomiast uzasadnienia drugi ze wskazanych argumentów. Zgodnie z tym przepisem zawiadamia się reprezentanta o czynnościach, które mają być przeprowadzone w ramach kontroli podatkowej, jeśli dotyczą one przesłuchania świadków, przeprowadzenia oględzin, czy przeprowadzenia dowodu z opinii biegłego.

Na poparcie ww. koncepcji wskazuje się także, że reprezentant nie jest, inaczej niż pełnomocnik, umocowany do działania w imieniu i na rzecz podatnika, a także nie jest wyrazicielem interesów podatnika. Twierdzenie to uzasadnia się celem wprowadzenia instytucji reprezentanta, którym ma być przede wszystkim umożliwienie przeprowadze-

---

3 Zob. art. 1 pkt 41 ustawy z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektóre inne ustawy (Dz.U. Nr 209, poz. 1318).

nia kontroli podatkowej pod nieobecność podatnika, płatnika czy inkasenta. Wydaje się, że zasadność tego argumentu jest wątpliwa. Nie znajduje on odzwierciedlenia w uzasadnieniach do projektów aktów prawnych dotyczących modyfikacji art. 281a o.p.

W brzmieniu art. 281a o.p. obowiązującym od dnia 21 sierpnia 2004 r.<sup>4</sup> wprowadzono możliwość wyznaczenia przez kontrolowanego osoby fizycznej, która będzie go zastępowała w trakcie kontroli. Przepis ten w świetle uzasadnienia do projektu wprowadzającego ww. regulację miał na celu uelastycznienie czynności kontrolnych w związku ze zwolnieniem przedsiębiorcy z obowiązku osobistego udziału w czynnościach kontrolnych<sup>5</sup>. Z tego stwierdzenia wybrzmiewa, jak się wydaje, wola wprowadzenia regulacji mającej być uprawnieniem podatnika przynoszącym mu określone korzyści. Z rzeczywistym zwolnieniem podatnika z osobistego udziału podatnika w czynnościach kontrolnych będziemy mieli do czynienia, jeśli dzięki zastosowaniu przedmiotowego mechanizmu, tj. wyznaczenia osoby wcześniej określanej osobą zastępującą, teraz reprezentującą podatnika, realnie odciążą się go od tych obowiązków. To z kolei nie nastąpi, jeśli organ podejmujący kontrolę będzie miał po wyznaczeniu reprezentanta możliwość wszczęcia kontroli wobec kontrolowanego z pominięciem jego przedstawiciela wyznaczonego przed wszczęciem kontroli. Należy także zwrócić uwagę, iż w ww. uzasadnieniu nie wskazuje się, że zastępujący jest powołany w interesie organu podatkowego.

Wprowadzając modyfikację analizowanej regulacji, która weszła w życie od 1 września 2005 r.,<sup>6</sup> wskazano, że podatnik ma prawo do wyznaczenia osoby, która będzie upoważniona do jego reprezentowania w trakcie kontroli podatkowej. Wprowadzono więc w miejsce pojęcia „osoby upoważnionej do zastępowania” sformułowanie „osoby upoważnionej do reprezentowania” podatnika w trakcie kontroli<sup>7</sup>. W uzasad-

---

4 Zgodnie nadanym wówczas brzmieniem tego przepisu podatnicy, płatnicy, inkasenci oraz następcy prawni mogli, w formie pisemnej, wyznaczyć osobę fizyczną, która byłaby upoważniona do ich zastępowania w trakcie kontroli podatkowej, oraz zgłosić tę osobę naczelnikowi urzędu skarbowego właściwemu w sprawie opodatkowania podatkiem dochodowym.

5 Nr druku: 2496, <http://www.sejm.gov.pl>

6 Nr druku: 3417, <http://www.sejm.gov.pl>

7 W świetle tego przepisu podatnicy, płatnicy, inkasenci oraz następcy prawni mogą, w formie pisemnej, wyznaczyć osobę fizyczną, która będzie upoważniona do ich reprezentowania w trakcie kontroli podatkowej, oraz zgłosić tę osobę naczelnikowi urzędu skarbowego właści-

nieniu do ustawy wprowadzającej ww. treść art. 281a o.p. wskazano, iż zmiana zaproponowana w art. 281a, ale także w 284 § 1 o.p. oddaje pełniej charakter pełnomocnictwa „reprezentowanie”, a nie „zastępowanie” kontrolowanego.

Z zacytowanych wyżej zmian, modyfikujących art. 281a o.p. w latach 2004 i 2005 r., jak i uzasadnień do projektów aktów wprowadzających te zmiany wynika, że charakter instytucji reprezentanta ewoluował. Pierwotnie celem powołania takiej osoby było umożliwienie zastępowania kontrolowanego wyłącznie w odniesieniu do czynności podejmowanych po wszczęciu kontroli podatkowej, w których podmiot ten z uwagi na nieobecność nie mógł brać udziału. Po wprowadzeniu przedstawionych wyżej zmian zakres uprawnień tej osoby rozszerzono. Uczyniono go podmiotem właściwym m.in. wobec wszczęcia kontroli podatkowej. Zmodyfikowano jednocześnie rolę reprezentanta. Osoba powołana w trybie art. 281a o.p. nie ma służyć jedynie zastępowaniu podatnika na wypadek jego nieobecności, ale ma reprezentować kontrolowanego, przez co charakter tego podmiotu zbliża się do pełnomocnika, co zostało wyrażone wprost w ostatnim ww. uzasadnieniu. Nie można oczywiście utożsamiać pełnomocnika występującego w ramach kontroli podatkowej i reprezentanta ustanowionego na podstawie art. 281 o.p.<sup>8</sup> Istotnym elementem różniącym ww. kategorie jest zakres czynności, do których osoby wykonujące ww. funkcje są uprawnione i zobowiązane na gruncie kontroli podatkowej. Zakres działań, które może podejmować reprezentant, ograniczony jest wyłącznie do tych czynności podejmowanych w ramach kontroli podatkowej, które znajdują podstawę prawną w o.p. i które odnoszą się wprost do reprezentanta. Nie można więc upoważnić reprezentanta do udziału w czynnościach, które nie są wskazane w art. 281a, art. 284 § 1, art. 289 o.p. Można jednak ograniczyć zakres tych czynności. Zakres czynności, do udziału w których jest uprawniony pełnomocnik, może być zdecydowanie szerszy. Jeśli pełnomocnictwo nie zostanie ograniczone, podmiot ten powinien być przez organ prowadzący kontrolę podatkową traktowany tak jak kon-

---

ciwemu w sprawie opodatkowania podatkiem dochodowym, wójtowi, burmistrzowi (prezydentowi miasta).

8 Szerzej I. Maciejuk, *Pełnomocnik oraz osoba reprezentująca kontrolowanego w postępowaniu kontrolnym podatkowym*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2011, nr 9.

trolowany. Należy przez to rozumieć m.in. obowiązek informowania go o wszelkich działaniach dotyczących kontroli podatkowej, o których zgodnie z ordynacją podatkową powinien być powiadamiany kontrolowany. Istotnym elementem odróżniającym pełnomocnika i reprezentanta jest to, iż wszczęcie kontroli podatkowej może nastąpić jedynie wobec reprezentanta. Pełnomocnik może być bowiem, w odróżnieniu od reprezentanta, ustanowiony najwcześniej po wszczęciu kontroli podatkowej. Kwestia ta powinna być podstawowym argumentem uzasadniającym korzystanie przez kontrolowanych z uprawnienia polegającego na powołaniu reprezentantów.

Próbując uzasadnić koncepcję korzystną dla organów prowadzących kontrolę podatkową, zgodnie z którą wszczęcie tej procedury może nastąpić wobec kontrolowanego, pomimo ustanowienia przez niego reprezentanta zgodnie z art. 281a o.p., można wskazać na dodatkowe argumenty.

W art. 284 par. 1 o.p. dotyczącym zasad wszczęcia kontroli podatkowej ustawodawca wskazał, że można tego dokonać wobec kontrolowanego, jak i reprezentanta, przy czym posługując się spójnikiem „lub”, mógł wyrazić możliwość dowolnego wyboru jednego z tych podmiotów. Określenie „lub” właściwe jest co do zasady dla tzw. alternatywy zwykłej, wyrażającej się możliwością wymienności między elementami, które to słowo łączy. Sugeruje to więc, iż organ podatkowy może wybrać podmiot, wobec którego nastąpi wszczęcie kontroli, czyniąc to w odniesieniu np. do tego z ww. podmiotów, który będzie w danym momencie obecny w miejscu kontroli.

Wyżej przedstawiona interpretacja może być jednak uznana za wątpliwą, jeśli ją odniesiemy do treści art. 284 § 2 i § 3 o.p. Zgodnie z pierwszym z tych przepisów, jeżeli kontrolowanym jest osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, upoważnienie doręcza się oraz okazuje legitymację służbową członkowi zarządu, współnikowi, innej osobie upoważnionej do reprezentowania kontrolowanego lub prowadzenia jego spraw albo osobie wyznaczonej w trybie art. 281a. W tym więc miejscu wskazaniu dwóch kategorii podmiotów, wobec których kontrola może być wszczęta (ogólnie rzecz ujmując podatnika, który jest reprezentowany przez m.in. członka zarządu, a także reprezentanta wyznaczonego w trybie art. 281a o.p.), to-



warzyszy powiązanie ich spójnikiem „albo” właściwym dla tzw. alternatywy rozłącznej<sup>9</sup>. Pojęcie to powinno być rozumiane jako „dokładnie jedno z dwojga”. Sugeruje to, że organ nie powinien mieć możliwości dowolnego wyboru podmiotu, któremu doręczy upoważnienie do przeprowadzenia kontroli. Należy dążyć do tego, aby doręczyć ww. dokument zawsze członkowi zarządu lub innej osobie wskazanej w pierwszej części art. 284 § 2 o.p., chyba że kontrolowany ustanowił reprezentanta, o którym mowa w art. 281a o.p. Jeśli reprezentant taki zostanie wyznaczony, organ podatkowy powinien doręczyć upoważnienie wyłącznie reprezentantowi.

W art. 284 § 3 o.p. mowa jest o sytuacji, w której organ prowadzący kontrolę jest zobowiązany do wezwania określonych podmiotów na miejsce prowadzonej kontroli. Ma to zastosowanie w razie nieobecności kontrolowanego lub osób, o których mowa w § 2 albo w art. 281a o.p. Kontrolujący wzywa wtedy te podmioty do stawienia się w miejscu, w którym można prowadzić czynności kontrolne następnego dnia po upływie 7 dni od dnia doręczenia wezwania.

W przypadku gdy kontrolowanym ma być osoba prawna, podjęcie kontroli nie następuje wobec kontrolowanego, np. spółki z o.o., tylko wobec osób wskazanych w art. 284 § 2 o.p. (m.in. członków zarządu takiej spółki). Spójnik „lub” wprowadzony między ww. podmiotami (kontrolowanym a osobą wskazaną w art. 284 § 2 o.p.) w tym konkretnym fragmencie zdania znajdującym się w art. 284 § 3 o.p. obrazuje więc tzw. alternatywę rozłączną właściwą dla spójnika „albo”. Organ w przypadku kontroli osoby prawnej podejmuje bowiem działania zgodnie z art. 284 § 3 o.p., nie w sytuacji, gdy nie ma kontrolowanego, lecz wyłącznie może to zrobić w przypadku nieobecności członków zarządu, czy innych osób wskazanych w art. 284 § 2 o.p. Oznacza to, że w tym przypadku ustawodawca bezzasadnie zastosował spójnik wyrażający alternatywę zwykłą.

Na podstawie dalszej części art. 284 § 3 o.p. organ wzywa do stawienia się w miejscu kontroli, w przypadku nieobecności na miejscu kontroli reprezentanta. Ta kategoria osób została połączona z inny-

---

9 Jest to sytuacja, w której mamy do czynienia ze zdaniem złożonym ze zdań połączonych spójnikiem „albo” rozumianym jako „dokładnie jedno z dwojga”; alternatywa wyłączająca jest prawdziwa, gdy jedno i tylko jedno z jej zdań składowych jest prawdziwe. Źródło:<http://encyklopedia.pwn.pl/haslo/3868283/alternatywa-wylaczajaca.html>

mi podmiotami spójnikiem „albo”. Sugeruje to, zgodnie z regułą alternatywy rozłącznej, że kontrolujący powinien wezwać do stawienia się w miejscu kontroli kontrolowanego, gdy nie ustanowił on reprezentanta. W przypadku wyznaczenia przez podatnika tego podmiotu, wezwanie powinno być natomiast skierowane wyłącznie do reprezentanta. Twierdzenie to wiązać można z brakiem wymienności tych podmiotów z uwagi na użyty spójnik „albo”.

Biorąc pod uwagę zestawienie treści art. 284 § 1, § 2 i § 3 o.p., stwierdzić należy, iż nie sposób jest ustalić jednoznacznie, czy organ może swobodnie wybierać pomiędzy kontrolowanym a reprezentantem, wobec którego podejmie działania mające na celu wszczęcie kontroli podatkowej. Związane jest to z brakiem konsekwencji w posługiwaniu się przez ustawodawcę spójnikami „lub” i „albo”, które zdaje się ustawodawca traktuje w tym przepisie zamiennie. Szczególnie znamienne jest to, że w § 1 tego przepisu ustawodawca posługuje się spójnikiem „lub” wymieniając reprezentanta jako podmiot, wobec którego należy wszcząć kontrolę podatkową, a w § 3 używa spójnika „albo”, przy czym brak jest uzasadnienia merytorycznego do przyjęcia odmiennych reguł postępowania na podstawie tych dwóch regulacji prawnych.

Na podobny problem zwrócił uwagę Trybunał Konstytucyjny w uchwale z dnia 6 września 1995 r. sygn. 20/94, wskazując, że przy formułowaniu dyspozycji norm prawnych z użyciem spójnika “lub” ustawodawca może posługiwać się różnymi postaciami alternatyw. Można przy tym zaobserwować tendencję ustawodawcy do posługiwania się, ze względów stylistycznych, zamiennie słowami “lub” i “albo”. W orzeczeniu tym wskazuje się ponadto, że istnieje postać alternatywy używanej przez ustawodawcę, w której dyspozycja jest wprawdzie sformułowana alternatywnie, lecz dokonując konkretyzacji normy, należy wybrać któryś z członów alternatywy, przy czym wybór ten nie jest obojętny. Dla zastosowania tak zbudowanego przepisu trzeba sięgnąć do innych przepisów, a niekiedy także do norm i ocen pozaprawnych. Wydaje się, że z podobną sytuacją mamy do czynienia w analizowanym przypadku. Bardzo istotne znaczenie ma więc to, czy organ podatkowy podejmujący kontrolę będzie mógł swobodnie i dowolnie wybierać podmioty spośród wskazanych w art. 284 o.p., wobec których zostanie

wszczęta kontrola podatkowa. Trudno jest przyjąć, że wybór ten nie ma znaczenia, szczególnie z punktu widzenia kontrolowanego.

Kolejny argument mogący uzasadnić słuszność koncepcji, zgodnie z którą mimo ustanowionego reprezentanta organ może skutecznie wszcząć kontrolę wobec kontrolowanego, znajdziemy w piśmie Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie<sup>10</sup> i wyroku WSA w Łodzi<sup>11</sup>, gdzie wskazano, że jeżeli osoby zastępującej kontrolowanego wyznaczonego w trybie art. 281a o.p. nie ma w kontrolowanej jednostce organizacyjnej, to nie ma powodów, by wstrzymywać wszczęcie postępowania kontrolnego, o ile obecny jest sam kontrolowany.

Zgodnie z art. 284 § 3 o.p. w przypadku, gdy reprezentant kontrolowanego jest nieobecny w miejscu kontroli, po wezwaniu tej osoby do stawienia się w miejscu kontroli następuje wszczęcie kontroli podatkowej z mocy prawa, jeśli wzywana osoba nie stawia się w miejscu kontroli. Organ może wtedy prowadzić kontrolę przy przywołaniu pracownika podatnika lub innego świadka. Podkreślić należy, że przywołanym świadkiem może być sam kontrolowany. W tym kontekście należy zgodzić się z poglądem wyrażonym w ww. rozstrzygnięciach. W tym jednak przypadku nie powinniśmy mówić o istnieniu wymienności pozycji reprezentant – kontrolowany, a raczej pracownik kontrolowanego lub inny świadek – a kontrolowany, który w tej sytuacji występuje *de facto* właśnie jako świadek. W konsekwencji w przypadku nieobecności reprezentanta organ powinien wezwać go do stawienia się w miejscu kontroli, nawet jeśli kontrolowany będzie obecny w miejscu kontroli. Jeśli jednak ten się nie stawia, czynności kontrolne mogą być prowadzone wobec kontrolowanego, gdyż może być on traktowany jako świadek, tak jak każdy pracownik kontrolowanego czy funkcjonariusz publiczny<sup>12</sup>.

---

10 Pismo z dnia 19 grudnia 2008 r. Izby Skarbowej w Warszawie (IPPB1/415–148/07–5/08/AM).

11 Wyrok WSA w Łodzi z dnia 25 czerwca 2009 r. (I SA/Łd 331/09).

12 Zob. art. 284a § 1a o.p. a także art. 285 § 3 o.p.

### III. Wszczęcie kontroli podatkowej wyłącznie wobec reprezentanta ustanowionego w trybie art. 281a o.p.

Należy zwrócić uwagę na co najmniej dwa orzeczenia sądowe, których zasadność została podkreślona w literaturze przedmiotu<sup>13</sup>, gdzie znajdziemy potwierdzenie słuszności koncepcji, iż wyznaczenie reprezentanta w trybie art. 281a o.p. powinno zobowiązywać organ podejmujący kontrolę podatkową do wykonywania tych działań wyłącznie wobec reprezentanta. W wyroku WSA w Poznaniu z dnia 21 grudnia 2007 r.<sup>14</sup> wskazano, że gdy została ustanowiona osoba w trybie art. 281a o.p., nie można doręczyć upoważnienia do wszczęcia takiej kontroli podatkowej z jej pominięciem. W sprawie, która była przedmiotem tego orzeczenia, osoba taka została ustanowiona, ale organy podatkowe nie zdołały doręczyć jej w ustawowo określonym terminie upoważnienia do przeprowadzenia kontroli. W związku z powyższym, z uwagi na treść art. 284a § 3 o.p., uznano, że dokumenty z czynności kontrolnych przeprowadzonych w ramach wadliwie wszczętej kontroli podatkowej nie stanowią dowodu w postępowaniu podatkowym.

W wyroku NSA z dnia 1 października 2009 r.<sup>15</sup> wskazano natomiast, że w sytuacji, gdy ustanowiono pełnomocnika do reprezentowania kontrolowanego, upoważnienie do przeprowadzenia kontroli musi być, nie później niż w terminie 3 dni od dnia wszczęcia kontroli, doręczone właśnie jemu, a nie kontrolowanemu.

Podkreślić należy, że ww. orzeczenia dotyczą bezpośrednio art. 284a o.p., nie zaś art. 284 o.p. Biorąc pod uwagę jednak identyczne konstrukcje obu tych przepisów, można założyć, iż tezy i argumenty wskazane na poparcie tego stanowiska mają zastosowanie także na gruncie art. 284 o.p.

Analizując uzasadnienie ww. orzeczeń, szczególnie istotne wydają się trzy argumenty wskazane na poparcie ww. tez. Po pierwsze, wskazane w art. 284a o.p. słowo „reprezentowanie” ma inny sens niż słowo „zastępowanie”. Jest to szczególny rodzaj stałego pełnomocnictwa,

---

13 Zob. M. Popławski, *Komentarz do art. 284 i art. 284a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa*, (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2011, wyd. IV.

14 I SA/Po 897/07 Lex nr 372131.

15 II FSK 670/08, Lex nr 518682.

reprezentowania kontrolowanego i nie może być postrzegane jako odmiana zwykłego, uzasadnionego względami czysto pragmatycznymi „zastępowania” kontrolowanego. Akceptując to twierdzenie, zwrócić należy uwagę, że pojęcie „reprezentować” oznacza „występować i działać w czymś imieniu, być przedstawicielem kogoś, czegoś”<sup>16</sup>, podczas gdy słowo „zastępować” oznacza „zrobić coś zamiast kogoś innego, wyreńczyć kogoś w czymś, zająć czyjeś miejsce”<sup>17</sup>.

Po drugie, konstrukcja rzetelnego (sprawiedliwego, uczciwego) postępowania przed organami administracji publicznej powinna opierać się na zasadzie harmonii praw i obowiązków procesowych, zakładającej realny, a nie iluzoryczny charakter kształtowanych gwarancji proceduralnych. Możliwość pominięcia w toku podejmowanych czynności pełnomocnika niweczyłaby tak rozumianą harmonię (spójność) owych gwarancji, stawiając kontrolowanego w niezrozumiałej i trudnej do wytłumaczenia sytuacji.

Po trzecie, powierzając reprezentowanie swoich interesów pełnomocnikowi wyznaczonemu w trybie art. 281 a o.p., kontrolowany ma prawo oczekiwać pełnego wywiązania się z powierzonej mu funkcji, tak aby zapewnić poszanowanie pewności prawa i poczucia bezpieczeństwa prawnego. Można więc przyjąć, że instytucja ta ma na celu przekazanie reprezentantowi przejęcia na siebie obowiązku weryfikacji poprawności poczynań kontrolujących i podejmowania – w zależności od wyników dokonywanych ocen – stosownych działań zmierzających do ochrony interesu kontrolowanego. Dodać można do tego argumentu sądu, że istotnym elementem rzeczywistości uprawnień podatnika będzie możliwość wyznaczenia reprezentanta, który będzie mógł działać w interesie podatnika już od samego początku kontroli podatkowej. W innym przypadku nastąpi naruszenie poczucia bezpieczeństwa prawnego kontrolowanego.

W kontekście wskazanych wyżej argumentów podniesionych przez sąd, należy także zwrócić uwagę na inne kwestie.

Po pierwsze, powołanie reprezentanta, o którym mowa w art. 281a o.p., nie jest obowiązkiem podatnika, lecz jego uprawnieniem. Jest przy tym instytucją stosowaną wyłącznie na wniosek strony. Z istoty upraw-

16 Słownik Języka Polskiego, t. 3 red. M. Szymczak, Warszawa 1995, s. 45.

17 *Ibidem*, s. 899.

nienia powinna natomiast wynikać korzyść przysługująca podmiotowi, który z niego zechce skorzystać. Organ podejmujący kontrolę podatkową powinien więc skierować stosowne działania wyłącznie do powołanego reprezentanta, nie zaś kontrolowanego. Tylko wtedy aktywność podatnika związana z powołaniem reprezentanta będzie przynosiła korzyść kontrolowanemu. Przy przyjęciu takiej koncepcji kontrolowany będzie miał realne prawo do korzystania z pomocy fachowca już od wszczęcia kontroli podatkowej. Z możliwością wyznaczenia reprezentanta powinna wiązać się ochrona interesu podatnika, nie zaś ułatwienie wszczęcia kontroli podatkowej w związku z rozszerzeniem kręgu podmiotów, wobec których będzie można swobodnie, w niczym nieskrępowany sposób wszcząć kontrolę podatkową. Gdyby ustawodawca chciał nadać taki sens instytucji reprezentanta, powinien wprowadzić obowiązek ustanawiania reprezentanta dla wszystkich podatników w wypadek kontroli podatkowej.

Po drugie, interpretacja regulacji dotyczących reprezentanta wyznaczanego zgodnie z art. 281a o.p. powinna być dokonana w szerszym kontekście, przy uwzględnieniu charakteru i celu innych regulacji prawnych dotyczącej przedmiotowej materii. W okresie, w którym uprawniono podatnika do wyznaczenia reprezentanta przed kontrolą podatkową, wprowadzono jednocześnie w Ordynacji podatkowej inne przepisy w dziale dotyczącym kontroli podatkowej, których zamierzeniem jest przede wszystkim ochrona interesu podatnika. Takim instrumentem jest np. konieczność zawiadomienia podatnika o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej. Trudno byłoby uzasadnić, że ustawodawca wprowadzając w tym samym okresie instytucję reprezentanta, miałby inny cel niż zapewnienie lepszej ochrony interesu podatnika.

Po trzecie, za przyjęciem analizowanej koncepcji przemawia także czystość konstrukcji i dychotomiczny podział praw i obowiązków między stroną a reprezentantem w relacji do organu prowadzącego kontrolę podatkową. Przyjęcie rozwiązania, że organ będzie mógł wszcząć kontrolę wobec podatnika lub reprezentanta, uniemożliwi w sposób optymalny kształtowanie wzajemnych relacji między tymi podmiotami.

Po czwarte, podatnik wyznaczający przed kontrolą podatkową reprezentanta ma prawo liczyć, zgodnie z zasadą zaufania podatnika do organu podatkowego wyrażoną w art. 121 o.p., że organ ten podejmie

stosowne działania związane z kontrolą wobec reprezentanta, którego kontrolowany sam ustanowił.

#### IV. Stanowisko pośrednie

W literaturze przedmiotu można dostrzec twierdzenie, zgodnie z którym organ podatkowy powinien wszcząć kontrolę podatkową wobec reprezentanta, ale w przypadku braku takiej możliwości może tę czynność podjąć bezpośrednio wobec kontrolowanego<sup>18</sup>. Wskazuje się ponadto, że warunkiem doręczenia stronie upoważnienia do przeprowadzenia kontroli jest podjęcie nieudanej próby doręczenia tego pisma w pierwszej kolejności osobie reprezentującej kontrolowanego i odpowiednio udokumentowanie tego działania<sup>19</sup>.

W celu uzasadnienia takiego stanowiska zwraca się uwagę na kilka kwestii.

Po pierwsze, podkreśla się, że pod nieobecność reprezentanta upoważnienie powinno być doręczane kontrolowanemu, jeżeli jest on obecny, z uwagi na art. 292 o.p., który przewiduje „odpowiednie”, a nie bezpośrednio zastosowanie w kontroli podatkowej art. 145 § 2 o.p.<sup>20</sup> oraz ze względu na cel i pragmatyczne przesłanki ustanowienia w trybie art. 281a o.p. osoby upoważnionej do reprezentowania kontrolowanego w kontroli podatkowej<sup>21</sup>.

Po drugie, wskazuje się, że celem wprowadzenia instytucji reprezentanta było zapewnianie pełnej realizacji celów kontroli podatkowej, w tym jej usprawnienia, tak po stronie kontrolowanego, jak i organu podatkowego, poprzez ułatwienie jej przeprowadzenia, nawet pod nieobecność kontrolowanego czy osób działających zgodnie z prawem w imieniu kontrolowanego oraz umożliwienie zakończenia kontroli<sup>22</sup>. Wydaje się, że wskazany wyżej cel wprowadzenia instytucji reprezen-

---

18 H. Dwulat, *Pełnomocnictwo w postępowaniach przed organami skarbowymi*, „Biuletyn Skarbowy” 2010, nr 3, s. 13, Lex 115934/1, a także I. Maciejuk, *Pełnomocnik oraz osoba reprezentująca kontrolowanego w postępowaniu kontrolnym podatkowym*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2011, nr 9.

19 I. Maciejuk, *op. cit.*

20 Zgodnie z tym przepisem, jeżeli strona ustanowiła pełnomocnika, to pisma doręcza się pełnomocnikowi

21 H. Dwulat, *op. cit.*

22 I. Maciejuk, *op. cit.*

tanta nie znajduje odzwierciedlenia w przedstawionych wyżej uzasadnieniach projektów ustaw modyfikujących art. 281a o.p. przygotowanych w latach 2004 i 2005.

Po trzecie, w art. 281a o.p. brak jest odesłania do art. 145 § 2 o.p., zgodnie z którym, jeżeli strona ustanowiła pełnomocnika, pisma doręcza się pełnomocnikowi. Można byłoby oczekiwać, że gdyby ustawodawca chciał wprowadzić bezwzględny nakaz podejmowania czynności związanych z kontrolą podatkową wobec reprezentanta z wyłączeniem kontrolowanego, odesłanie takie powinno się pojawić. Twierdzenie to jest tym bardziej uzasadnione, że ww. art. 281a o.p. znalazło się odesłanie do art. 145 § 3 o.p. Z drugiej strony można podnieść, że mimo braku odesłania do art. 145 § 2 odpowiednie stosowanie także tego przepisu w analizowanym przypadku powinno mieć miejsce. Uzasadnić można to zastosowaniem art. 292 o.p.<sup>23</sup>, a także tym, że odesłanie do art. 145 § 3 o.p. bez jednoczesnego zastosowania regulacji zawartej w art. 145 § 2 pozbawiałoby sensu odsyłanie do § 3 tego przepisu.

Po czwarte, wskazuje się, że w ordynacji podatkowej brak jest sankcji w postaci nieważności czynności polegającej na wszczęciu kontroli wobec strony, nie zaś wobec wcześniej ustanowionego reprezentanta<sup>24</sup>. W art. 284a § 3 o.p. wskazuje się, że dokumenty z czynności kontrolnych dokonanych z naruszeniem obowiązku, o którym mowa w § 2 (czyli doręczenia upoważnienia do przeprowadzenia kontroli m.in. reprezentantowi), nie stanowią dowodu w postępowaniu podatkowym. Należy także zwrócić uwagę, że zgodnie z art. 180 § 1 o.p. jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem. Przy przyjęciu koncepcji, że ustanowienie reprezentanta powinno skutkować tym, że organ będzie podejmował wszelkie czynności związane z kontrolą wobec reprezentanta, a nie kontrolowanego, złamanie tej zasady powinno więc powo-

---

23 Zgodnie z tym przepisem w sprawach nieuregulowanych w niniejszym dziale stosuje się odpowiednio przepisy art. 102 § 2 i 3, art. 135–138, art. 139 § 4, art. 140 § 2, art. 141 i art. 142 oraz przepisy rozdziałów 1, 2, 5, 6, 9–12, 14, 16, 22 oraz 23 działu IV.

24 I. Maciejuk, *op. cit.* wskazuje, że brzmienie przepisu art. 281a § 2 o.p. nie przesądza o nieskuteczności wszczęcia kontroli podatkowej w sytuacji, gdy upoważnienie doręczono i legitymację okazano bezpośrednio kontrolowanemu z pominięciem reprezentanta. Powołany przepis nie przewiduje takiego skutku niedoręczenia upoważnienia osobie reprezentującej kontrolowanego.



dować konsekwencję polegającą na uznaniu jako wadliwych dowodów zebranych w ramach takiej kontroli podatkowej.

Po piąte, analizując treść art. 284 § 1 o.p., można wyprowadzić wniosek, że reprezentant jest osobą, wobec której organ podatkowy podejmuje działania związane z kontrolą wyłącznie na wypadek nieobecności kontrolowanego, w tym w sytuacji dotyczącej doręczenia upoważnienia do przeprowadzenia kontroli. Jeśli więc w miejscu kontroli jest obecny kontrolowany, organ powinien doręczyć upoważnienie kontrolowanemu, a nie poszukiwać reprezentanta w celu dokonania tej czynności. W ostatnim zdaniu tego przepisu wskazuje się bowiem, że kontrolowany jest obowiązany wskazać osobę, która będzie go reprezentowała w trakcie kontroli, w czasie jego nieobecności, jeżeli nie wskazał tej osoby w trybie art. 281a o.p. Przepisu tego nie można jednak interpretować w oderwaniu od innych przepisów dotyczących reprezentanta, w tym przede wszystkim art. 281a § 2 o.p. Trzeba bowiem odróżnić reprezentanta wyznaczonego na podstawie art. 284 § 1 o.p. (kontrolowany ma obowiązek po wszczęciu kontroli ustanowienia reprezentanta na wypadek swojej nieobecności, jeśli nie ustanowił reprezentanta na podstawie art. 281a o.p.) od sytuacji, gdy reprezentant jest powoływany na podstawie art. 281a o.p. (przed wszczęciem kontroli podatkowej, przy czym działanie to nie jest obowiązkowe, lecz dobrowolnym). Tylko w tym drugim przypadku istnieje możliwość wyznaczenia reprezentanta przed wszczęciem kontroli podatkowej. Wyłączenie w tej sytuacji działanie to jest fakultatywne.

Wadą przedstawianej koncepcji jest także brak możliwości jej zastosowania w odniesieniu do wszystkich czynności, do udziału w których jest uprawniony reprezentant. Zgodnie z art. 281a § 2 o.p., jeżeli upoważnienie nie stanowi inaczej, przyjmuje się, że osoba wyznaczona jest uprawniona do działania w zakresie odbioru m.in. zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej. Podkreślić należy, że istotnym elementem ww. koncepcji jest zaistnienie sytuacji polegającej na braku możliwości podjęcia określonej czynności bezpośrednio wobec reprezentanta. Na czym może polegać brak możliwości doręczenia reprezentantowi ww. zawiadomienia, skoro, jeśli odbiorcy nie można doręczyć pisma w miejscu zamieszkania czy miejscu pracy lub innym miejscu wskazanym w art. 148 i 149 o.p., pismo na podstawie art. 150

o.p. zostawia się na okres 14 dni w placówce pocztowej. W tym przypadku doręczenie uważa się za dokonane z upływem tego terminu.

## **VI. Wnioski**

Z przedstawionej analizy dotyczącej zasad postępowania w zakresie wszczęcia kontroli podatkowej po wyznaczeniu reprezentanta zgodnie z art. 281a o.p. wpłynął wniosek, że większość argumentów wskazanych wyżej uzasadnia przyjęcie koncepcji korzystnej dla podatników. Zgodnie z nią organ podejmujący kontrolę powinien podjąć działania związane ze wszczęciem kontroli wobec reprezentanta, nie zaś kontrolowanego. Kontrolowany może być osobą, wobec której takie działania będą mogły być skuteczne wyłącznie w dwóch przypadkach. Po pierwsze, gdy reprezentant po wezwaniu do stawienia się w miejsce kontroli nie stawia się następnego dnia po upływie 7 dni od dnia wezwania (art. 284 § 3 w zw. z art. 285 § 3 o.p.). Drugi przypadek będzie miał miejsce w przypadku istnienia podstawy do podjęcia kontroli „na legitymację”, gdy jednocześnie w miejscu kontroli reprezentant nie jest obecny. W obydwu przypadkach czynności kontrolne, w tym wszczęcie kontroli, są podejmowane wobec kontrolowanego, który powinien być traktowany jako obecny na miejscu kontroli świadek.

# SKUTKI OGRANICZENIA CZASU TRWANIA KONTROLI PODATKOWEJ

TOMASZ KACZYŃSKI, MARIUSZ CHARKIEWICZ

## I. Wstęp

Wejście w życie w dniu 21 sierpnia 2004 r. ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej było swego rodzaju rewolucją. Po raz pierwszy w dziejach polskiej legislacji postanowiono uregulować zagadnienie kontroli działalności gospodarczej (przedsiębiorców) od strony zasad ogólnych.<sup>1</sup> W tamtym czasie pojawiały się różne opinie na temat wprowadzonych zmian. Zostały one z zadowoleniem przyjęte przez środowisko przedsiębiorców. Przedstawiciele doktryny również przyjęli je z aprobatą, wskazując jednak, iż przepisy je wprowadzające nie do końca spełniają pokładane w nich nadzieje<sup>2</sup>. Celowości wprowadzenia tzw. zasad ogólnych prowadzenia kontroli u przedsiębiorców nie negowali również przedstawiciele poszczególnych organów uprawnionych do prowadzenia kontroli tej grupy. Wyrażali oni jednak pewne wątpliwości co do kierunku zmian, u podstaw których leżały obawy o negatywny ich wpływ na jakość oraz skuteczność prowadzonych u przedsiębiorców kontroli.

Wejście w życie przepisów u.s.d.g. nie pozostało bez wpływu na sposób prowadzenia przez organy podatkowe kontroli podatkowych u przedsiębiorców. Faktem jest, iż wprowadzenie przepisów ograniczających czas trwania kontroli podatkowych wymusiło w praktyce na organach podatkowych zmianę procedowania przy weryfikacji podatkowych rozliczeń przedsiębiorców. Zmiana ta polega na tym, iż w wielu przypadkach znaczna część postępowania dowodowego, która wcześ-

---

1 C. Kosikowski, *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej. Komentarz*, Warszawa 2011 r., s. 604.

2 *Ibidem*, s. 604.

niej była prowadzona na etapie kontroli podatkowej, zostaje przez organy podatkowe „przesunięta” na etap postępowania podatkowego. Celem niniejszego opracowania jest analiza konsekwencji prawnych takiego stanu rzeczy. W ocenie autorów bowiem skrócenie czasu kontroli w praktyce ma bezpośredni, negatywny wpływ na sytuację prawną podatnika.

## II. Czas trwania kontroli podatkowej

Z dniem wejścia w życie przepisów u.s.d.g. kontrola podatkowa u przedsiębiorców prowadzona jest już nie tylko na podstawie przepisów zawartych w dziale VI ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, ale przede wszystkim na podstawie przepisów u.s.d.g.<sup>3</sup> Wynika to bezpośrednio z normy art. 291c o.p., zgodnie z którą do kontroli działalności gospodarczej podatnika będącego przedsiębiorcą stosuje się przepisy rozdziału 5 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej.

Stosownie do obecnie obowiązującego brzmienia art. 83 ust. 1 u.s.d.g. czas trwania wszystkich kontroli organu kontroli u przedsiębiorcy w jednym roku kalendarzowym nie może przekraczać:

- 1) w odniesieniu do mikroprzedsiębiorców<sup>4</sup> – 12 dni roboczych,
- 2) w odniesieniu do małych przedsiębiorców<sup>5</sup> – 18 dni roboczych,
- 3) w odniesieniu do średnich przedsiębiorców<sup>6</sup> – 24 dni roboczych,

---

3 Por. R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2011, s.

4 Art. 104. u.s.d.g.: „Za mikroprzedsiębiorcę uważa się przedsiębiorcę, który w co najmniej jednym z dwóch ostatnich lat obrotowych: 1) zatrudniał średniorocznie mniej niż 10 pracowników oraz 2) osiągnął roczny obrót netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług oraz operacji finansowych nieprzekraczający równowartości w złotych 2 milionów euro, lub sumy aktywów jego bilansu sporządzonego na koniec jednego z tych lat nie przekroczyły równowartości w złotych 2 milionów euro”.

5 Art. 105. u.s.d.g.: „Za małego przedsiębiorcę uważa się przedsiębiorcę, który w co najmniej jednym z dwóch ostatnich lat obrotowych: 1) zatrudniał średniorocznie mniej niż 50 pracowników oraz 2) osiągnął roczny obrót netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług oraz operacji finansowych nieprzekraczający równowartości w złotych 10 milionów euro, lub sumy aktywów jego bilansu sporządzonego na koniec jednego z tych lat nie przekroczyły równowartości w złotych 10 milionów euro”.

6 Art. 106. u.s.d.g.: „za średniego przedsiębiorcę uważa się przedsiębiorcę, który w co najmniej jednym z dwóch ostatnich lat obrotowych: 1) zatrudniał średniorocznie mniej niż 250 pracowników oraz 2) osiągnął roczny obrót netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług

- 4) w odniesieniu do pozostałych przedsiębiorców – 48 dni roboczych.

W niektórych przypadkach możliwe jest przedłużenie czasu trwania kontroli, jednak nie dłużej niż o dwukrotność czasu prowadzenia kontroli podatkowych w roku kalendarzowym, określonego w art. 83 § 1 u.s.d.g. dla poszczególnych ww. rodzajów przedsiębiorców. Przedłużenie czasu trwania kontroli podatkowej jest dopuszczalne, jeżeli w jej toku zostanie ujawnione zaniżenie zobowiązania podatkowego lub zawyżenie straty w wysokości przekraczającej równowartość 10% kwoty zadeklarowanego zobowiązania podatkowego lub straty, albo w przypadku ujawnienia faktu niezłożenia deklaracji pomimo takiego obowiązku. W takiej sytuacji organ podatkowy zobowiązany jest zawiadomić kontrolowanego o ujawnionych okolicznościach stanowiących przesłankę do przedłużenia kontroli podatkowej, wskazując jednocześnie zgromadzony w tym zakresie materiał dowodowy. Oczywiście uzasadnienie przedłużenia czasu trwania kontroli powinno zostać zamieszczone w książce kontroli i protokole kontroli.

Są jednak sytuacje, w których powyższych ograniczeń czasu kontroli w ogóle się nie stosuje. Te ograniczenia nie mają zastosowania m.in. w przypadkach, gdy:

- 1) ratyfikowane umowy międzynarodowe stanowią inaczej,
- 2) przeprowadzenie kontroli jest niezbędne dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia, przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia,
- 3) kontrola dotyczy zasadności dokonania zwrotu podatku od towarów i usług przed dokonaniem tego zwrotu,
- 4) przeprowadzenie kontroli jest realizacją obowiązków wynikających z przepisów prawa wspólnotowego o ochronie konkurencji lub przepisów prawa wspólnotowego w zakresie ochrony interesów finansowych Wspólnoty Europejskiej,
- 5) kontrola dotyczy podmiotów, którym na mocy odrębnych przepisów właściwy organ wydał decyzję o uznaniu prawidłowości

---

oraz operacji finansowych nieprzekraczający równowartości w złotych 50 milionów euro, lub sumy aktywów jego bilansu sporządzonego na koniec jednego z tych lat nie przekroczyły równowartości w złotych 43 milionów euro”.

wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej między podmiotami powiązаныmi – w zakresie związanym z wykonaniem tej decyzji,

- 6) kontrola dotyczy zasadności dokonania zwrotu podatku od towarów i usług na podstawie przepisów o zwrocie osobom fizycznym niektórych wydatków związanych z budownictwem mieszkaniowym.

### III. Kontrola podatkowa a postępowanie podatkowe

W świetle przepisów działu VI kontrola podatkowa stanowi odrębny rodzaj postępowania o sformalizowanym charakterze, z wyraźnie oznaczonym momentem wszczęcia (art. 284, 284a) oraz zakończenia (art. 291 § 4), którego wynik zawarty jest w dokumencie urzędowym o ściśle określonej treści – protokole kontroli (art. 290)<sup>7</sup>. Także w orzecznictwie akcentuje się odrębność kontroli podatkowej od postępowania podatkowego i za niedopuszczalne uznaje traktowanie tego ostatniego jako przedłużenia kontroli podatkowej<sup>8</sup>. Nie można bowiem zapominać, że działania organów podatkowych podejmowane na podstawie przepisów regulujących postępowanie podatkowe o jurysdykcyjnym charakterze służą załatwianiu spraw podatkowych, a więc władczemu orzekaniu o obowiązkach lub uprawnieniach objętych nimi podmiotów, podczas gdy kontrola podatkowa, tak jak i – w węższym zakresie – czynności sprawdzające są wykorzystywane do badania, czy obowiązki wynikające z przepisów prawa podatkowego są realizowane. Celem kontroli podatkowej jest więc z jednej strony niedopuszczenie do wszczynania zbędnych postępowań podatkowych w sytuacji, gdy zobowiązani prawidłowo wywiązują się z obowiązków, z drugiej zaś – wstępne zbadanie sprawy i zebranie materiału dowodowego, który będzie mógł być wykorzystany w postępowaniu jurysdykcyjnym,

---

7 Jak wskazano w publikacji autorstwa S. Babiarza, B. Dautera, B. Gruszczyńskiego, R. Hausera, A. Kabata, M. Niezgodki-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2011 (wydanie VII), niektórzy przedstawiciele doktryny wskazują, iż kontrola podatkowa wraz z innymi procedurami uregulowanymi w o.p. stanowią jeden ciąg czynności, co uzasadnia rozszerzenie postępowania podatkowego również na te procedury. Pogląd ten wydaje się jednak dyskusyjny i nie jest powszechnie akceptowany.

8 Zob. wyrok WSA w Olsztynie z 26 listopada 2009 r. (I SA/OI 591/09), Lex nr 558757.

w przypadku gdy takie obowiązki nie są respektowane. Kontrola podatkowa może więc – ale nie musi – poprzedzać postępowanie podatkowe<sup>9</sup>, a postępowanie podatkowe może, ale nie musi być wszczynane po zakończeniu kontroli podatkowej, przy czym niestety przez organ podatkowy po zakończeniu kontroli postępowania podatkowego wobec podatnika nie zawsze jest następstwem braku stwierdzenia nieprawidłowości przez kontrolujących.

#### **IV. Skutki prawne złożenia korekty deklaracji po zakończeniu kontroli podatkowej na gruncie prawa podatkowego**

Stosownie do art. 81 § 1 o.p. podatnicy, płatnicy i inkasenci mogą skorygować uprzednio złożoną deklarację, jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej. Zgodnie z aktualnie obowiązującym brzmieniem art. 81b § 1 o.p. uprawnienie do skorygowania deklaracji ulega jednak zawieszeniu na czas trwania postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej – w zakresie objętym tym postępowaniem lub kontrolą. Ten sam przepis o.p. w pkt 2 stanowi, iż prawo do złożenia korekty deklaracji przysługuje nadal po zakończeniu kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego, jednak w przypadku postępowania podatkowego jedynie w zakresie nieobjętym decyzją określającą wysokość zobowiązania podatkowego.

Zatem podatnicy, płatnicy i inkasenci po zakończeniu kontroli mają prawo do złożenia korekt deklaracji w poszczególnych podatkach za okresy, które były objęte kontrolą podatkową. Prawo to przysługuje także wówczas, gdy w toku kontroli ujawnione zostało naruszenie przepisów materialnego prawa podatkowego, mające wpływ na wysokość zobowiązania podatkowego.

Złożenie przez podatnika korekty deklaracji uwzględniającej wszystkie nieprawidłowości stwierdzone w toku kontroli podatkowej wywołuje określone skutki prawne. W takiej bowiem sytuacji organy podatkowe nie wszczynają postępowania podatkowego. Art. 165b. § 1 o.p. stanowi bowiem, iż w przypadku ujawnienia przez kontrolę podat-

---

9 *Ibidem*, s. 1188.

kową nieprawidłowości co do wywiązywania się przez kontrolowanego z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego oraz niezłożenia przez podatnika deklaracji lub niedokonania przez niego korekty deklaracji w całości uwzględniającej ujawnione nieprawidłowości, organ podatkowy wszczyna postępowanie podatkowe w sprawie, która była przedmiotem kontroli podatkowej, nie później niż w terminie 6 miesięcy od zakończenia kontroli. Z art. 165b § 1 o.p. wynika zatem swoisty obowiązek wszczęcia postępowania podatkowego przez organy podatkowe w przypadku łącznego wystąpienia dwóch przesłanek. Pierwsza przesłanka to ujawnienie przez kontrolę podatkową nieprawidłowości co do wywiązywania się przez kontrolowanego z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego. Druga przesłanka to niezłożenie przez podatnika deklaracji lub niedokonanie przez niego korekty deklaracji w całości uwzględniającej ujawnione nieprawidłowości. Złożenie korekty deklaracji lub też złożenie po raz pierwszy deklaracji, w której w całości zostaną uwzględnione ujawnione w toku kontroli nieprawidłowości w zasadzie uniemożliwia organom podatkowym wszczęcie postępowania podatkowego w zakresie objętym kontrolą. Takie rozwiązanie nie tylko koreluje z treścią art. 21 § 3<sup>10</sup>, § 3a<sup>11</sup> i § 5<sup>12</sup> o.p., ale również wydaje się logiczne. W takim stanie rzeczy bowiem ewentualne wszczęcie postępowania byłoby bezcelowe, gdyż w jego wyniku zostałaby wydana decyzja ustalająca wysokość zobo-

---

10 Art. 23 § 3 o.p.: „Jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi, że podatnik, mimo ciążącego na nim obowiązku, nie zapłacił w całości lub w części podatku, nie złożył deklaracji albo że wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego. § 5. Jeżeli przepisy prawa podatkowego nakładają na podatnika obowiązek złożenia deklaracji, wysokość zobowiązania podatkowego, o którym mowa w § 1 pkt 2, ustala się zgodnie z danymi zawartymi w deklaracji, chyba że przepisy szczególne przewidują inny sposób ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego albo w toku postępowania podatkowego stwierdzono, że dane zawarte w deklaracji, mogące mieć wpływ na wysokość zobowiązania podatkowego, są niezgodne ze stanem faktycznym”.

11 Art. 23 § 3a o.p.: „Jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi, że kwota zwrotu podatku lub kwota nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług jest inna niż wykazana w deklaracji, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa prawidłową wysokość zwrotu podatku lub nadwyżki podatku naliczonego nad należnym”.

12 Art. 23 § 5 o.p.: „Jeżeli przepisy prawa podatkowego nakładają na podatnika obowiązek złożenia deklaracji, wysokość zobowiązania podatkowego, o którym mowa w § 1 pkt 2, ustala się zgodnie z danymi zawartymi w deklaracji, chyba że przepisy szczególne przewidują inny sposób ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego albo w toku postępowania podatkowego stwierdzono, że dane zawarte w deklaracji, mogące mieć wpływ na wysokość zobowiązania podatkowego, są niezgodne ze stanem faktycznym”.



wiązania podatkowego na takim samym poziomie, jaki wynika ze złożonej po zakończeniu kontroli podatkowej korekcie deklaracji.

W przypadku natomiast niezłożenia przez podatnika po zakończeniu kontroli podatkowej korekty deklaracji lub też złożenia korekty deklaracji oraz złożenia po raz pierwszy deklaracji, w której tylko częściowo uwzględniono ujawnione nieprawidłowości, powstaje obowiązek wszczęcia postępowania podatkowego w terminie 6 miesięcy od daty zakończenia kontroli podatkowej.

## **V. Skutki prawne złożenia korekty deklaracji po zakończeniu kontroli podatkowej na gruncie prawa karnego skarbowego (art. 16a kks.)**

Regulacja zawarta w art. 16a kks. wprowadzona została do kodeksu karnego skarbowego na mocy przepisu art. 11 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw<sup>13</sup> i obowiązuje od dnia 1 września 2005 r. Przepis ten często nazywany jest szczególną postacią czynnego żalu i ekspiacją podatkową<sup>14</sup>. Zgodnie z jego brzmieniem „nie podlega karze za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, kto złożył prawnie skuteczną, w rozumieniu przepisów – Ordynacja podatkowa lub ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej, korektę deklaracji podatkowej wraz z uzasadnieniem przyczyny korekty i w całości uiścił, niezwłocznie lub w terminie wyznaczonym przez uprawniony organ, należność publicznoprawną uszczuploną lub narażoną na uszczuplenie.” Oznacza to, że wyłączenie karalności następuje po równoczesnym spełnieniu przez sprawcę dwóch warunków:

- 1) złożeniu prawnie skutecznej korekty deklaracji podatkowej<sup>15</sup>,
- 2) uzasadnieniu przyczyny korekty,

13 Dz.U. Nr 143, poz. 1199.

14 Tak np. F. Prusak, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2008, s. 100.

15 Przez prawnie skuteczną korektę deklaracji podatkowej należy rozumieć korektę odpowiadającą przepisom ordynacji podatkowej w tym zakresie oraz wywołującą skutki prawne związane z tego rodzaju czynnością. – W. Kotłowski, B. Kurzępa, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 110.

- 3) uiszczeniu uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należność publicznoprawnej niezwłocznie lub w terminie określonym przez uprawniony organ.

## **VI. Skutki wprowadzenia ograniczeń czasu trwania kontroli u przedsiębiorcy**

Ograniczenie w u.s.d.g. czasu trwania kontroli podatkowych w praktyce skutkuje tym, iż organy podatkowe bardzo często nie są w stanie w ramach ustawowych limitów czasowych zrealizować celu kontroli podatkowej wyznaczonego treścią art. 281 § 2 o.p. Szczególnie w sprawach o skomplikowanym stanie faktycznym, gdzie charakter prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej, jej rozmiar oraz poziom skomplikowania operacji i procesów gospodarczych wymaga od organów podatkowych przeprowadzenia rozległego postępowania dowodowego, realizacja celu kontroli podatkowej w ramach limitów czasowych narzuconych przez ustawodawcę w u.s.d.g. bywa wręcz niemożliwa. Organy podatkowe bowiem nie są w stanie w trakcie kontroli zebrać materiału dowodowego, który mógłby być porównany ze stanem wzorcowym wskazanym w przepisach materialnego prawa podatkowego. Nie mogą zatem sprawdzić, czy kontrolowani wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego.

Należy ponadto zwrócić uwagę, iż art. 292 o.p., w sprawach nieuregulowanych w dziale VI o.p. dotyczącym kontroli podatkowych, odsyła m.in. do przepisów rozdziałów 1 i 11 działu IV o.p. Oznacza to, iż organy podatkowe w toku kontroli podatkowej zobowiązane są do podejmowania wszelkich niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego, do zebrania i wyczerpującego rozpatrzenia całego materiału dowodowego oraz do dokonania na podstawie całego i zebranego w sposób pełny materiału dowodowego oceny, czy dana okoliczność została udowodniona. Tylko tak przygotowany materiał dowodowy daje możliwość organom podatkowym sporządzenia protokołu z kontroli podatkowej, który sprostałby wymogom narzuconym przez zasady przekonywania stron oraz prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych.

Wprawdzie brak przepisów sankcyjnych w u.s.d.g. za przekroczenie przez organy podatkowe terminów ustawowych do prowadzenia kontroli podatników będących przedsiębiorcami oraz dotychczasowe orzecznictwo sądów administracyjnych w tym zakresie dają podstawę organom podatkowym do niezbyt restrykcyjnego przestrzegania przepisów dotyczących czasu trwania kontroli, to niemniej jednak w praktyce organy podatkowe dość skrupulatnie realizują wytyczne zawarte w przepisach u.s.d.g. dotyczące czasu trwania kontroli u przedsiębiorcy. Taki stan rzeczy ma wpływ na treść protokołu z kontroli podatkowej. Na skutek niewyjaśnienia stanu faktycznego w pełnym zakresie w toku kontroli podatkowej organy nie są w stanie wskazać podatnikowi wszystkich naruszeń prawa podatkowego, jakich dopuścił się w kontrolowanym okresie. W praktyce organy podatkowe wskazują w protokołach z kontroli, iż dany wycinek stanu faktycznego „będzie wyjaśniany na etapie postępowania podatkowego” lub też „na etapie ewentualnego postępowania podatkowego”. Oczywiście, istnieje możliwość wyjaśnienia pewnych elementów stanu faktycznego na etapie postępowania podatkowego w sytuacji, gdy nie zostały one wyjaśnione w toku kontroli podatkowej. Niemniej jednak trzeba zauważyć, iż taki sposób procedowania uniemożliwia podatnikowi dokonanie korekty deklaracji podatkowych, w których mógłby uwzględnić wszystkie stwierdzone przez kontrolujących nieprawidłowości i tym samym uniknąć konieczności uczestnictwa w postępowaniu podatkowym, a co najważniejsze przy jednoczesnym niezwłocznym uiszczeniu uszczupłej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej uniknąć także odpowiedzialności karnej skarbowej. Oczywiście jest bowiem, iż złożenie korekty deklaracji po zakończeniu kontroli podatkowej jest ściśle związane z treścią protokołu z kontroli podatkowej. Brzmienie art. 290 § 2 o.p. nie pozostawia żadnych wątpliwości interpretacyjnych. Wynika z niego wprost, iż protokół z kontroli podatkowej musi zawierać m.in. opis dokonanych ustaleń faktycznych oraz ocenę prawną sprawy będącej przedmiotem kontroli. Zatem ujawnienie przez kontrolujących nieprawidłowości musi mieć odzwierciedlenie w treści protokołu kontroli, która jest jedynym odnośnikiem służącym do sporządzenia i weryfikacji poprawności korekty deklaracji podatkowej złożonej po zakończeniu kontroli podatkowej.

W zależności od tego, jaki będzie wynik weryfikacji tej korekty deklaracji, organy podatkowe podejmą decyzję o wszczęciu lub nie postępowania podatkowego, a co najważniejsze, jako finansowe organy dochodzenia podejmą decyzję o ewentualnym wszczęciu postępowania karnego skarbowego.

## VII. Wnioski

Z perspektywy ponad siedmioletniego okresu obowiązywania u.s.d.g. można stwierdzić, iż rozwiązania przyjęte przez ustawodawcę w tym akcie prawnym, z uwagi na swój ogólny charakter (odnoszący się do wszelkich kontroli prowadzonych przez organy władzy administracyjnej u przedsiębiorców), w przypadku kontroli podatkowych nie do końca korelują z przepisami prawa podatkowego oraz przepisami kks. Przyczyn w takim stanie rzeczy należy upatrywać przede wszystkim w specyficznym charakterze instytucji kontroli podatkowej, który determinowany jest jej celem<sup>16</sup> oraz ścisłym związkiem przepisów podatkowych z przepisami kodeksu karnego skarbowego.

Niewątpliwie ograniczenie czasu trwania kontroli podatkowych u przedsiębiorców przyniosło zakładane przez ustawodawcę efekty. Czas prowadzenia kontroli podatkowych faktycznie uległ skróceniu. Niemniej jednak nie można, dokonując oceny przedmiotowych regulacji prawnych, pominąć innych konsekwencji, jakie wywołało ograniczenie w u.s.d.g czasu trwania kontroli podatkowych. Skutkiem ubocznym tych ograniczeń w bardzo wielu przypadkach jest faktyczne pozbawianie podatnika szans na złożenie korekty po zakończeniu kontroli podatkowej, w której mógłby uwzględnić i naprawić wszystkie stwierdzone w toku kontroli podatkowej błędy w rozliczeniach podatkowych. To z kolei wywołuje następne konsekwencje w postaci postępowania podatkowego, które w takiej sytuacji należy wobec podatnika wszcząć.

Skutkiem ubocznym tych ograniczeń jest również faktyczne pozbawienie podatnika szansy na natychmiastowe uregulowanie uszczuplonego podatku, co przekreśla jego możliwość uniknięcia odpowie-

---

16 Art. 281 § 2 o.p.: „Celem kontroli podatkowej jest sprawdzenie, czy kontrolowani wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego”.

działności karnej skarbowej za wykroczenia lub przestępstwa skarbowe stwierdzone w toku kontroli podatkowej.

Wydaje się, że w takim stanie rzeczy ustawodawca powinien rozważyć możliwość zmiany przepisów u.s.d.g. W ocenie autorów zmiana ta powinna zmierzać do tego, aby terminy ograniczające czas trwania kontroli zawarte w u.s.d.g. w przypadku kontroli podatkowych zostały wydłużone lub też ewentualnie w ogóle nie miały zastosowania. Takie rozwiązanie doprowadziłoby do sytuacji, w której organy podatkowe ograniczone większymi limitami czasowymi lub też nieograniczone w ogóle miałyby możliwość wyjaśnienia w toku kontroli podatkowej stanu faktycznego w pełnym zakresie. Takie zmiany doprowadziłyby do sytuacji, w której każdy przedsiębiorca, niezależnie od rozmiaru prowadzonej działalności, jej charakteru oraz innych uwarunkowań miałby zagwarantowaną możliwość skorzystania z rozwiązań przewidzianych w art. 81b o.p. oraz art. 16a kks. To pozwoliłoby w wielu przypadkach podatnikom uniknąć konieczności uczestniczenia w postępowaniu podatkowym oraz uniknąć odpowiedzialności karnej skarbowej za przestępstwa i wykroczenia skarbowe stwierdzone w toku kontroli podatkowych. Organy podatkowe natomiast miałyby możliwość ograniczenia ilości wszczynania postępowań do niezbędnego minimum, co znacznie skróciłoby czas prowadzonych postępowań podatkowych.

# KONTROLA PODATKOWA PROWADZONA PRZEZ WÓJTA, BURMISTRZA (PREZYDENTA) — WYBRANE PROBLEMY PRAKTYCZNE

SŁAWOMIR PRESNAROWICZ

## I. Uwagi ogólne

W działalności wójtów, burmistrzów (prezydentów) jako organów kontroli podatkowej pojawia się wiele problemów zarówno w zakresie stosowania prawa w praktyce, jak i w sferze logistycznej związanej z przygotowaniem, wszczęciem, przeprowadzeniem i zakończeniem kontroli podatkowej. Ramy niniejszej publikacji nie pozwalają na szczegółowe odniesienie się do wszystkich zasygnalizowanych wyżej sfer kontroli podatkowej, niemniej jej autor chciałby zwrócić uwagę przynajmniej na kilka pojawiających się problemów w praktyce kontrolnej wymienionych organów.

Działalność ludzka charakteryzująca się celowością, zawsze powinna być ujmowana w ramy o określonym wzorcu powinnościowym, wymagającym konfrontacji z rzeczywistością. Taki rodzaj konfrontacji to swoista kontrola<sup>1</sup>. W doktrynie prawa finansowego najczęściej wskazuje się, że kontrola to działalność, która polega na porównywaniu stanu postulowanego ze stanem rzeczywistym<sup>2</sup>. W prezentowanych teoriach na temat kontroli możemy spotkać się z poglądem, że punktem wyjścia w definiowaniu „kontroli” powinny być dwa podstawowe elementy działalności ludzkiej, tj. wyznaczenia (to, co obowiązuje) i wykonania (stan rzeczywisty), zaś ujmowanie, porównywanie oraz interpretacja zachodzących pomiędzy nimi relacji stanowi istotę kontroli<sup>3</sup>.

---

1 Zob. K. Ostrowski, *Prawo finansowe. Zarys ogólny*, Warszawa 1970, s. 324.

2 Tak J. Harasimowicz, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1988, s. 311.

3 Zob.: L. Kurowski, (w:) L. Kurowski, E. Ruśkowski, H. Sochacka-Krysiak, *Kontrola finansowa w sektorze publicznym*, Warszawa 2000, s. 14–16.

Zdaniem L. Kurowskiego<sup>4</sup> kontrola jest takim rodzajem działalności ludzkiej, na którą składają się cztery rodzaje czynności, takie jak: (a) ustalanie stanu obowiązującego (wyznaczeń); (b) ustalanie stanu rzeczywistego (wykonań); (c) porównywanie wykonań z wyznaczeniami w celu stwierdzenia ich zgodności lub niezgodności oraz (d) ustalenie powodów zaistniałej zgodności lub niezgodności pomiędzy wykonaniami a wyznaczeniami. Moim zdaniem wymienione wyżej czynności składające się na „procedurę kontroli” powinny być poprzedzone bardzo ważnym etapem wstępnym, tj. przygotowaniem do kontroli (rozpoznanie wyznaczeń i wykonań). Dlatego tego należałoby przyjąć, że kontrola to taki rodzaj działalności prowadzonej przez dany podmiot lub zespół podmiotów, która powinna zamykać się w pięciu etapach:

- 1) przygotowanie do kontroli (rozpoznanie wyznaczeń i wykonań),
- 2) ustalanie stanu obowiązującego (wyznaczeń),
- 3) ustalanie stanu rzeczywistego (wykonań),
- 4) porównywanie wykonań z wyznaczeniami w celu stwierdzenia ich zgodności lub niezgodności,
- 5) ustalenie powodów zaistniałej zgodności lub niezgodności pomiędzy wykonaniami a wyznaczeniami.

W kontroli, możemy zatem wyróżnić pięć wyżej wymienionych etapów (od 1 do 5)<sup>5</sup>. W pierwszym etapie (1), tzw. przygotowawczym, w oparciu o istniejący plan, powinno nastąpić pełne rozpoznanie wyznaczeń oraz przynajmniej częściowe rozpoznanie wykonań. Trudno bowiem jest sobie wyobrazić wszczęcie i przeprowadzenie kontroli bez znajomości przepisów prawa, założeń planów, czy posiadania wiedzy odnośnie do polityki prowadzonej w określonych dziedzinach przez państwo. Niezbędne jest również i pożądanę, jeszcze przed wszczęciem kontroli, wstępne rozpoznanie danego przypadku w kontekście tego jaka jest rzeczywistość, co faktycznie dzieje się u danego podmiotu, który ma być poddany kontroli. W drugim etapie (2), dokonywania ustaleń stanu obowiązującego, czyli w procesie ujmowania wyznaczeń, nie występuje jakkolwiek element twórczy (związany z uchwalaniem,

---

4 *Ibidem*

5 Poza pierwszym, pozostałe cztery etapy kontroli podaję dalej na podstawie: L. Kurowski, (w:) L. Kurowski, E. Ruśkowski, H. Sochacka-Krysiak, *Kontrola finansowa w sektorze...*, s. 16–21.

wydawaniem). Jak trafnie zauważa C. Znamierowski, „ustalając, nie tworzymy prawd ani faktów ustalanych, lecz znajdujemy gotowe, dokonane. Norma, czy sytuacja, którą ustalamy, istniała już przed ustaleniem przez nas”<sup>6</sup>. Zatem istotą tego etapu jest ostateczne stwierdzenie, co w badanej sytuacji obowiązuje (np. jaka ustawa, uchwała, jakie zarządzenie, decyzja, jaki plan). W trzecim etapie (3), czyli przy ustalaniu stanu rzeczywistego (wykonań), najczęściej zaczynamy od opisu, który powinien być lustrzanym odbiciem zastanej rzeczywistości. Słusznie podkreśla L. Kurowski, że „ujmowanie stanu rzeczywistego jest swoistym procesem badawczym, który zaczyna się od prostego opisu, będącego czymś w rodzaju fotografii”<sup>7</sup>. W ramach tego etapu, w dalszej jego części niezbędne jest również dokonywanie ocen oraz klasyfikacji opisywanych faktów. Podczas czwartego etapu (4) następuje porównywanie wykonań z wyznaczeniami w celu stwierdzenia ich zgodności lub niezgodności. To ciąg czynności o charakterze konfrontacyjnym, w czasie których może już dojść nawet do formułowania pierwszych, na gorąco poczynionych, wniosków co do badanych zjawisk. Porównywanie jest zabiegiem stosunkowo prostym, wymaga jednak precyzji w ocenie zaistniałych różnic pomiędzy wykonaniami a wyznaczeniami. Są różne metody opisu (podawania) stwierdzonych elementów różniących się (np. wskaźnik procentowy). W piątym etapie (5) powinno nastąpić ustalenie powodów zaistniałej zgodności lub niezgodności pomiędzy wykonaniami a wyznaczeniami. Ten ostatni proces kontroli jest najtrudniejszy, gdyż wymaga bardzo dobrej znajomości wszystkich wcześniejszych etapów kontroli.

## **II. Pojęcia ogólne. Miejsce kontroli podatkowej w strukturze procedur podatkowych**

W procedurach gromadzenia materiałów, mogących stanowić dowody w postępowaniu podatkowym, niejednokrotnie szczególnie cenne są czynności dokonywane w czasie kontroli podatkowej. W literaturze przedmiotu podkreślano, że ten rodzaj procedury jest podsta-

---

6 Tak C. Znamierowski, *Wiadomości elementarne o państwie*, Poznań 1946, s. 28.

7 Zob.: L. Kurowski, (w:) L. Kurowski, E. Ruśkowski, H. Sochacka-Krysiak, *Kontrola finansowa w sektorze...*, s. 17.



wowym „elementem konstrukcyjnym postępowania podatkowego, gdy przekształcenie obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe następuje w drodze samoobliczenia lub też obliczenia podatku przez płatnika”<sup>8</sup>. Terminu „kontrola podatkowa” od dawna używa się w przepisach oraz doktrynie prawa podatkowego, jednakże przed 1 stycznia 1998 r. nie było jego prawnej definicji ani odrębnej regulacji zasad kontroli podatkowej. Namiastki instytucji kontroli podatkowej znajdowały się w art. 32 oraz 33 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, jak również w art. 167 i 167a kodeksu postępowania podatkowego. Sytuację tę zmieniło dopiero wejście w życie ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, która w dziale VI (art. 281–292 o.p.) zawiera przepisy dotyczące kontroli podatkowej<sup>9</sup>.

Od 1 stycznia 2003 r. ustawą z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw wprowadzono szereg zmian w uregulowaniach odnoszących się do kontroli podatkowej<sup>10</sup>. Zmiany te w zdecydowanej większości były niekorzystne dla kontrolowanych. Organy podatkowe otrzymały bowiem nowe uprawnienia, dające znacznie szersze możliwości prowadzenia kontroli podatkowej i przez to egzekwowania należności fiskalnych. Ustawa nowelizująca znosiła także swoisty dualizm, jaki istniał pomiędzy kontrolą skarbową oraz kontrolą podatkową<sup>11</sup>. Kolejne obszerne zmiany z 2005 r. do kontroli podatkowej również zmierzały do wzmocnienia pozycji organów kontrolnych<sup>12</sup>. Nowe zmiany do instytucji kontroli podatkowej wprowadził ustawodawca od 1 stycznia 2007 r. ustawą z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw.<sup>13</sup> Unormowania te odnoszą się do postępowania w razie nieobecności kontrolowanego, ele-

8 R. Mastalski, *Przepisy ogólne*, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2003*, Wrocław 2003, s. 16.

9 Zobacz więcej na ten temat: E. Ruśkowski, (w:) L. Kurowski, E. Ruśkowski, H. Sochacka-Krysiak, *Kontrola finansowa w sektorze...*, s. 274 i n.

10 Dz.U. Nr 169, poz. 1387.

11 Więcej na ten temat: E. Ruśkowski, *Cel i zakres przedmiotowy kontroli skarbowej a zakres działania organów*, (w:) Księga Jubileuszowa Profesora dra Leona Kurowskiego pod red. naukową E. Chojna–Duch i W. Goronowskiego: *Podstawowe zagadnienia prawa finansowego i polityki finansowej w Polsce w latach 1989–1997*, Warszawa 1998, s. 143–145.

12 Zob. R. Kosińska, *Kontrola podatkowa w świetle ustawy o swobodzie działalności gospodarczej i Ordynacji podatkowej – wybrane zagadnienia*, (w:) *Sanacja finansów publicznych w Polsce. Aspekty prawne i ekonomiczne*, Szczecin, 2005, s. 129–140.

13 Dz.U. Nr 217, poz. 1590.

mentów protokołu oraz rozpatrywania zastrzeżeń przez kontrolującego. Również od 1 stycznia 2009 r.<sup>14</sup> oraz od 7 marca 2009 r.<sup>15</sup> dokonano istotnych zmian w zakresie prowadzenia kontroli podatkowej. Zmiany te w swojej zasadniczej treści są korzystne dla kontrolowanych. Przede wszystkim wprowadzono obowiązek zawiadamiania przez organy podatkowe o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej (z pewnymi wyjątkami), doprecyzowano zakres upoważnienia do kontroli i możliwości przedłużenia terminu kontroli podatkowej. Wprowadzono także wymóg uzyskania zgody kontrolowanego na prowadzenie kontroli w siedzibie organu podatkowego, zobowiązano kontrolujących do podawania uzasadnienia faktycznego i prawnego przy rozpatrywaniu zastrzeżeń do kontroli oraz zapisano jednoznacznie, że do kontroli działalności gospodarczej podatnika będącego przedsiębiorcą stosuje się przepisy ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.

Stosownie do treści art. 1 pkt 3 o.p. jednoznacznie wskazuje się, że ustawa normuje: postępowanie podatkowe, kontrolę podatkową i czynności sprawdzające. Ustawa ta wyraźnie odróżnia zatem procedury postępowania podatkowego w dziale IV (art. 120–271 o.p.) od kontroli podatkowej w dziale VI (art. 281–292 o.p.) oraz oddzielnie reguluje czynności sprawdzające w dziale V (art. 272–280 o.p.). W literaturze przedmiotu podkreśla się, iż czynności sprawdzających trudno nie uznać za czynności kontrolne i nie zaliczyć ich do kontroli podatkowej. Są one bowiem rodzajem wstępnej kontroli podatkowej<sup>16</sup>. W znaczeniu jednak zarówno systematyki ustawowej (art. 1 pkt 3 o.p.), jak i w znaczeniu proceduralnym prowadzenia czynności sprawdzających nie można zaliczyć do kontroli podatkowej. Zupełnie inny rodzaj reżimu podatkowego określa ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej<sup>17</sup>. Czynności tej kontroli nie wykonują bowiem organy podatkowe, lecz organy kontroli skarbowej.

14 Dz.U. z 2008 r. Nr 209, poz. 1318.

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

16 C. Kosikowski, (w:) C. Kosikowski i L. Etel (red.), R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 890; R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 1998, s. 241.

17 Tekst jedn. Dz.U. z 2004 r. Nr 8, poz. 65 ze zm.

### **III. Wprowadzenie do kontroli podatkowej prowadzonej przez wójta, burmistrza (prezydenta)**

W art. 1 pkt 3 o.p. ustawodawca jednoznacznie stwierdza, że ustawa normuje: postępowanie podatkowe, kontrolę podatkową i czynności sprawdzające. Wprowadza się zatem trzy procedury prawne, które dla wójta, burmistrza (prezydenta), jako organu kontroli podatkowej (kontrolujących), są narzędziami pracy w prowadzeniu szeroko rozumianych spraw podatkowych. Każda z tych procedur czemu innemu służy. Każda ma inne cele do zrealizowania, inne zadania. Do decyzji organu kontrolującego pozostawia się, którą z tych procedur oraz w jakim momencie zastosować, adekwatnie do sytuacji prawnej i faktycznej, jaką mamy w danej sprawie podatkowej, prowadzonej w urzędzie gminy, czy też w urzędzie miasta.

Czynności sprawdzające zostały uregulowane w o.p. w dziale V (art. 272–280 o.p.). Stosownie do treści art. 272 o.p. organy podatkowe pierwszej instancji, z pewnym wyjątkiem, dokonują czynności sprawdzających mających na celu:

- 1) sprawdzenie terminowości:
  - a) składania deklaracji,
  - b) wpłacania zadeklarowanych podatków, w tym również pobieranych przez płatników oraz inkasentów;
- 2) stwierdzenie formalnej poprawności dokumentów wyżej wymienionych;
- 3) ustalenie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami.

Jeżeli działający w imieniu wójta, burmistrza (prezydenta) pracownik tego organu bierze do ręki deklarację podatnika czy informację, na przykład złożoną w zakresie podatku od nieruchomości i czyta ją (analizuje), to w tym momencie organ podatkowy już dokonuje czynności sprawdzających w rozumieniu art. 272 o.p. Ten rodzaj czynności ma charakter wewnętrzny (gabinetowy), gdyż w swym zakresie nie wychodzi na zewnątrz (bez kontaktu z podatnikiem). Żadna ze składanych na podatki lokalne deklaracji (informacji) nie powinna trafić do akt sprawy bez adnotacji umieszczonej na końcu deklaracji lub informacji w odpowiedniej rubryce. Jeśli podatnik wszystko poprawnie

wpisał do deklaracji (informacji), czyli wypełnił ją zgodnie z wymaganiami stawianymi dla tego rodzaju dokumentów, najczęściej wpisuje się: „Brak uchybień formalnoprawnych” oraz oznacza się datę i podpis – z podaniem imienia oraz nazwiska pracownika, który dokonał czynności sprawdzających tejże deklaracji (informacji) podatkowej. W procedurze tej także obowiązuje zasada pisemności prowadzonych czynności przez organ podatkowy. Oczywiście to nie oznacza, że dokonano sprawdzenia tzw. rzetelności deklaracji (informacji) podatkowej. Sprawdzenie odbyło się bowiem jedynie pod względem formalnoprawnym. Czym innym w znaczeniu prawnym jest bowiem stwierdzenie nieprawidłowości w zakresie zgodności ze stanem faktycznym gruntów, budynków czy budowli, na przykład w podatku od nieruchomości, podatku rolnym czy podatku leśnym (rzetelność), a czym innym stwierdzenie formalnej poprawności dokumentów wyżej wymienionych.

Stwierdzenie nieprawidłowości formalnoprawnej deklaracji (informacji) podatkowej powinno skutkować podjęciem przez wójta, burmistrza (prezydenta) czynności wprowadzającej stan wymagany przepisami prawa. W takiej sytuacji następuje wezwanie podatnika (ustnie lub pisemnie). Pracownik organu podatkowego, jeśli dysponuje odpowiednimi danymi, może przeprowadzić rozmowę telefoniczną, dokonując w ten sposób wezwania do uzupełnień deklaracji (informacji) podatkowej (art. 160 w zw. z art. 280 o.p.). W takiej sytuacji należy jednak zwrócić uwagę, że wykonanie danej czynności zgodnie z zasadą pisemności również trzeba odnotować w deklaracji (informacji). Na przykład: „W dniu 5 lutego 2009 r., w ramach rozmowy telefonicznej podatnik Jan Kowalski, został wezwany do uzupełnienia pkt 3 informacji podatkowej poprzez wpisanie nr NIP-u. Jednocześnie został wyznaczony podatnikowi termin 7-dniowy do uzupełnienia informacji podatkowej. Data i podpis pracownika”. Każda z tych czynności sprawdzających wykonywanych w ramach unormowań działu V (art. 272–280 o.p.) powinna kończyć się sporządzeniem adnotacji albo protokołu. Nieskuteczne wezwanie telefoniczne powinno implikować wezwanie pisemne podatnika do danych czynności, wykonane za zwrotnym potwierdzeniem odbioru. Opisywane czynności sprawdzające w stosunku do podatników w zakresie podatków i opłat lokalnych lub przed innymi organami

podatkowymi w zakresie jakichkolwiek należności podatkowych nigdy nie kończą się wydaniem decyzji czy postanowienia.

Również przeprowadzona kontrola podatkowa nigdy nie kończy się wydaniem decyzji czy postanowienia, lecz kończy się sporządzeniem protokołu. Natomiast decyzja podatkowa, co do zasady, powinna być bezwzględnie wydana po przeprowadzonym postępowaniu podatkowym. Oczywiście podstawy prawne podejmowania takich decyzji mogą być różne, uzależnione od rodzaju i charakteru danego postępowania podatkowego. Na przykład: art. 207 o.p., jako podstawa prawna przy wydaniu decyzji ustalającej wysokość podatku od nieruchomości na dany rok podatkowy; art. 208 o.p., jako podstawa prawna przy wydaniu decyzji o umorzeniu postępowania niezasadnie wszczętego w sprawie określenia podatku od środków transportowych; art. 245 o.p., jako podstawa prawna przy wydaniu decyzji o zmianie decyzji po wznowieniu postępowania podatkowego; art. 254 o.p., jako podstawa prawna przy wydaniu decyzji o zmianie decyzji w związku ze zmianą okoliczności faktycznych zaistniałych po wydaniu decyzji ustalającej podatek rolny na dany rok podatkowy.

Postępowanie podatkowe prowadzone w zakresie podatków i opłat lokalnych może również zakończyć się wydaniem postanowienia. Tak będzie wówczas, gdy następuje odmowa wszczęcia postępowania podatkowego (art. 165a o.p.) lub też gdy podanie (odwołanie) podatnika pozostawia się bez rozpatrzenia (art. 169 o.p.). W praktyce orzeczniczej wójta, burmistrza (prezydenta) pojawia się pytanie: w jakiej sytuacji powinno się odmawiać wszczęcia postępowania podatkowego (art. 165a o.p.), a w jakim natomiast przypadku należy umorzyć postępowanie podatkowe (art. 208 o.p.)? Są to bardzo zbliżone do siebie instytucje, jednak o zdecydowanie odmiennych konsekwencjach prawnych. Ustawodawca wprowadził takie rozwiązania prawne z uwagi na cele, jakie mają te unormowania do spełnienia. Przy wydawaniu postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania podatkowego (art. 165a o.p.) mamy do czynienia z tzw. przesłanką uprzednią bezprzedmiotowości postępowania podatkowego. Natomiast przy decyzji o umorzeniu postępowania podatkowego (art. 208 o.p.) powinna zaistnieć tzw. przesłanka następcza bezprzedmiotowości postępowania podatkowego.

Również skutki procesowe podejmowanych rozstrzygnięć w opisanych casusach będą odmienne.

Żadna z wymienionych powyżej procedur prawnych, tj. czynności sprawdzające, kontrola podatkowa oraz postępowanie podatkowe nie mogą być na siebie „wzajemnie nakładane i uzupełniane”. Moim zdaniem niedopuszczalne jest „przenikanie się” tych procedur w tym samym czasie. Najpierw powinna zakończyć się jedna z tych procedur, a następnie dopiero możemy przejść do kolejnej. Taki pogląd prezentowany jest w literaturze przedmiotu<sup>18</sup> oraz w orzecznictwie sądów administracyjnych<sup>19</sup>. Można również spotkać z poglądami przeciwnymi<sup>20</sup>.

Rodzi się zatem pytanie, czy w stosunku do danego podatnika wójt, burmistrz (prezydent) może zastosować wszystkie trzy procedury? Tak, ale nie stosujemy tych procedur równolegle (równocześnie) w tej samej sprawie (dotyczącej tego samego podatku czy opłaty). Niejednokrotnie istnieje potrzeba zastosowania najpierw czynności sprawdzających, później wszczęcia i przeprowadzenia kontroli podatkowej i wreszcie, także wszczęcia postępowania podatkowego. W większości jednak prowadzonych szeroko rozumianych spraw w podatkach i opłatach lokalnych, podatku rolnego, podatku leśnego – w stosunku do danego podatnika wójt, burmistrz (prezydent) prowadzi tylko jedną procedurę, tj. czynności sprawdzające deklaracji (informacji). W niektórych sytuacjach odnoszących się do podatków i opłat lokalnych, podatku rolnego czy podatku leśnego należy czynności sprawdzające przeprowadzić przed wszczęciem postępowania podatkowego. I nie ma potrzeby wszczynania kontroli podatkowej. W innej z kolei sytuacji powinno się nawet pominąć czynności sprawdzające, gdyż są one niepotrzebne. W stosunku do niektórych podatników (np. prowadzących niezgłoszoną działalność gospodarczą) najlepiej byłoby od razu wszcząć kontrolę podatkową. Tak więc, jaką procedurę zastosujemy, zależy od danej sytuacji, czy od rodzaju podmiotu objętego obowiązkiem podatkowym.

---

18 Zob. D. Zalewski, (w:) D. Zalewski, A. Melezini, *Kontrola podatkowa przedsiębiorców*, Warszawa 2010, s. 28 in.

19 Np. wyrok NSA z dnia 14 grudnia 2006 r. (I FSK 315/06), Lex nr 285315; wyrok WSA w Olsztynie z dnia 27 stycznia 2010 r. (I SA/OI 737/09), CBOS.

20 Zob. M. Niezgódka–Medek, (w:) S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczynski, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka–Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 782.

W każdym przypadku należy uprzednio przeprowadzić szczegółową analizę faktyczno–prawną.

Należy jednoznacznie odróżniać czynności przeprowadzania oględzin od czynności przeprowadzania kontroli podatkowej w zakresie podatków i opłat lokalnych, podatku rolnego czy podatku leśnego. Oględziny w procedurach podatkowych nigdy nie są tożsame (nie można ich porównywać) z kontrolą podatkową. Oględziny są to czynności faktyczne pracowników organów podatkowych i innych podmiotów uprawnionych w zakresie niezbędnym do ustaleń czynionych w danej procedurze. Natomiast kontrola podatkowa to określona przepisami w dziale VI (art. 281–292 o.p.) procedura prawna. Przeprowadzanie oględzin jest możliwe w każdej fazie jakiegokolwiek procedury podatkowej, tj. zarówno w czynnościach sprawdzających (np. wstępne oględziny środka transportu po złożeniu deklaracji), kontroli podatkowej (np. oględziny nieruchomości – gruntów, budynków, czy budowli), jak również postępowaniu podatkowym (np. oględziny środka transportu czy nieruchomości). Oględziny polegają na wykorzystaniu naszych zmysłów: wzroku, słuchu, smaku, powonienia i dotyku w celu ustalenia istnienia określonego stanu faktycznego w danym czasie i miejscu. Oględziny mogą obejmować tylko teraźniejszość (tu i teraz), gdyż co do zasady nie dotyczą zaszłości (jeżeli weryfikują zaszłości, to jedynie nie odległe w czasie). Przedmiotem oględzin w myśl reguły określonej w art. 180 o.p. może być wszystko, co przyczyni się do wyjaśnienia tej sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem. Przedmiotem oględzin mogą być zwierzęta, rzeczy materialne, takie jak grunt, budynek, budowla, rzeczy ruchome, maszyny, urządzenia, najróżniejsze inne rzeczy (przedmioty). Przedmiotem oględzin może być również człowiek (podatnik czy inna osoba), jeżeli jest to niezbędne do ustalenia stanu faktycznego danej sprawy (np. w kontroli podatkowej wszczętej bez zawiadomienia, w związku z prowadzoną niezgłoszoną działalnością gospodarczą produkcji pustaków). Co do zasady należy przyjąć, że nie są przedmiotem oględzin dokumenty, deklaracje (informacje), księgi podatkowe, ewidencje podatnika, ewidencje środków trwałych, ewidencje gruntów i budynków, umowy prywatne, kontrakty i różne inne dokumenty. W takich sytuacjach przeprowadza się tzw. dowód z dokumentów. Mówimy zatem o dowodzie z: deklaracji (informacji), księgi

podatkowej, ewidencji podatnika, ewidencji środków trwałych, umowy prywatnej itd.

W procedurze czynności sprawdzających najczęściej wójt, burmistrz (prezydent) sprawdza formalną poprawność deklaracji (informacji) składanych w zakresie podatku od nieruchomości, podatku rolnego, podatku leśnego czy podatku od środków transportowych. Tu stosuje się instytucje wezwań przewidzianych w art. 274 o.p. oraz w art. 274a o.p. Terminy wezwań ustawodawca pozostawił uznaniu wójta, burmistrza (prezydenta). Najczęściej przy wezwaniach kierowanych do podatników w tych sytuacjach w praktyce wyznacza się termin 7-dniowy lub 14-dniowy. W myśl art. 276 o.p. wójt, burmistrz (prezydent), za zgodą podatnika, może dokonać oględzin lokalu mieszkalnego lub części tego lokalu, jeżeli jest to niezbędne do zweryfikowania zgodności stanu faktycznego z danymi wynikającymi ze złożonej przez podatnika deklaracji oraz z innych dokumentów potwierdzających poniesienie wydatków na cele mieszkaniowe. W gminnych organach podatkowych unormowania art. 276 o.p. mają bardzo rzadkie zastosowanie. Praktycznie bowiem nie występują „wydatki na cele mieszkaniowe” podatników podatków i opłat lokalnych. Taki przypadek „wydatku na cele mieszkaniowe” mający konsekwencje podatkowe może na przykład pojawić się w uchwale gminy (miasta), wprowadzającej zwolnienie w podatku od nieruchomości. W sytuacji wyżej opisanej pracownik wójta, burmistrza (prezydenta), w porozumieniu z podatnikiem, ustala termin dokonania oględzin. Podpisaną przez podatnika adnotację o ustaleniu terminu oględzin zamieszcza się w aktach sprawy. W razie nieudostępnienia lokalu mieszkalnego w uzgodnionym terminie, wójt, burmistrz (prezydent) może wyznaczyć nowy termin przeprowadzenia oględzin. Tu również w praktyce najczęściej wyznacza się 7-dniowy lub 14-dniowy termin. Pracownik gminnego organu podatkowego sporządza protokół przeprowadzonych oględzin, który dołącza do akt sprawy.

W procedurze kontroli podatkowej, stosownie do treści art. 289 o.p., kontrolowanego, osobę go reprezentującą lub osobę wskazaną w trybie art. 281a o.p. albo w trybie art. 284 § 1 o.p. zdanie drugie zawiadamia się o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodu z oględzin nie później niż bezpośrednio przed podjęciem tych czynności. Jednakże zawiadomienia nie stosuje się, jeżeli kontrolowany, osoba go repre-



zentująca lub przez niego wskazana w trybie art. 281a o.p. albo w trybie art. 284 § 1 o.p. zdanie drugie są nieobecne, a okoliczności sprawy uzasadniają natychmiastowe przeprowadzenie dowodu. W postępowaniu podatkowym, zgodnie z zasadą określoną w art. 190 o.p., strona powinna być o oględzinach zawiadomiona w formie postanowienia, przynajmniej na 7 dni przed terminem tych czynności. Na postanowienie to nie służy zażalenie, gdy o.p. nie daje takiego uprawnienia podatnikowi.

Najbardziej rygorystyczną i skomplikowaną ze wszystkich procedur podatkowych jest kontrola podatkowa. Kontrola podatkowa daje jednocześnie największą możliwość działania wójtowi, burmistrzowi (prezydentowi). Wyłącznie w ramach kontroli podatkowej można zwrócić się do prokuratora rejonowego o wyrażenie zgody na wejście do budynku, obiektu, na działkę, jeżeli kontrolowany (np. podatnik podatku od nieruchomości) odmówił udostępnienia nieruchomości do oględzin (np. lokalu mieszkalnego zajętego w części na prowadzenie działalności gospodarczej). Nie ma natomiast możliwości w ramach wszczętego postępowania podatkowego uzyskania zgody prokuratora na wejście do budynków, obiektów czy do innych nieruchomości. Nie ma takiej możliwości prawnej, gdyż przepisy działu IV o.p. nie przewidują takiej sytuacji. W ramach kontroli podatkowej można także zwrócić się o asystę do policji, straży gminnej czy innych instytucji. Asysty nie przewidują regulacje czynności sprawdzających czy unormowania o postępowaniu podatkowym. Kontrolę podatkową można podzielić się na trzy stadia: (1) przygotowanie kontroli podatkowej; (2) wszczęcie kontroli i przeprowadzenie czynności kontrolnych; (3) zakończenie kontroli oraz czynności pokontrolne.

#### **IV. Stadia kontroli podatkowej**

Z uwagi na niedoceniane i pomijane w praktyce kwestie dotyczące przygotowania kontroli podatkowej przez wójta, burmistrza (prezydenta) na to stadium kontroli autor chciałby zwrócić szczególną uwagę. W literaturze przedmiotu podkreśla się, że faktyczną kontrolę podatkową poprzedzają czynności wstępnej selekcji podmiotów, które będą w przyszłości poddane kontroli podatkowej. Odbywa się to w ramach etapu przygotowawczego do właściwej kontroli. W ramach etapu

wstępnej selekcji powinno dojść do wyodrębnienia konkretnego kręgu podmiotów podlegających kontroli podatkowej, gdyż nie jest możliwe, aby organy podatkowe mogły skontrolować wszystkich podatników czy inkasentów. Pozostaje to bowiem niewykonalne ze względów zarówno technicznych, jak też ekonomicznych. W ramach tego etapu powinno nastąpić sporządzenie planu kontroli podatkowej przez właściwe komórki organów podatkowych<sup>21</sup>. Chociaż wprost nie wynika to z przepisów prawa, to należy stwierdzić, że w każdym urzędzie gminy (miasta) powinien być sporządzany na dany rok podatkowy plan kontroli podatkowych. Plan powinien obejmować potrzebę przeprowadzenia różnego rodzaju kontroli w stosunku do określonej grupy podmiotów, na których ciążyą obowiązki podatkowe w zakresie podatków i opłat lokalnych. Planowane powinny być zarówno tzw. kontrole problemowe (np. opodatkowanie podatkiem od nieruchomości nowo wybudowanych budynków), jak też tzw. kontrole kompleksowe (np. opodatkowanie podatkiem od nieruchomości wszystkich przedmiotów – gruntów, budynków, budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej). Zawsze należy także zarezerwować czas na przeprowadzenie tzw. kontroli doraźnych (np. opodatkowanie podatkiem od środków transportowych wybranych pojazdów). Właściwe przygotowanie się do kontroli podatkowej w stosunku do jednego podmiotu, który ma być poddany tej procedurze może nieraz zająć nawet do kilku miesięcy w roku. Chodzi o to, aby mówiąc w żargonie kontrolujących „nie spalić kontroli podatkowej”. Żeby uniknąć takiej sytuacji, kontrola podatkowa powinna być bardzo dobrze przygotowana. Należy stwierdzić, że ten etap (często bardzo długotrwały) wymaga od kontrolujących szczególnej wiedzy, zdobycia podstawowych informacji. W ramach rozpoznania możliwości wszczęcia i prowadzenia kontroli podatkowej niejednokrotnie niezbędne jest wstępne ustalenie, czy podmiot, w stosunku do którego ma być wszczęta kontrola podatkowa, jest czy też nie jest gotowy do podjęcia współpracy z kontrolującymi (np. czy wyrazi zgodę na oględziny nieruchomości). W ramach tego stadium jeszcze jeden element jest bardzo istotny: rozpoznanie możliwości odbycia kontroli podatkowej, zwłaszcza na miejscu położenia nieruchomości, które objęte są za-

---

21 Zob. więcej na ten temat: M. Roszczyc, *Kontrola podatkowa w twojej firmie*, Białystok 2003, s. 23 i n.

kresem kontroli podatkowej. Faktycznych możliwości odbycia kontroli podatkowej, poprzez instytucje oględzin. Na pewno w ramach przygotowania do kontroli podatkowej należy ustalić w stosunku do jakiego podmiotu skierowana jest kontrola. Czy w stosunku do podatnika nieprowadzącego działalności gospodarczej, czy też kontroli podatkowej „poddajemy” przedsiębiorcę. Jeśli kontrolę będzie wszczynać się w stosunku do przedsiębiorcy, to należy zapoznać się z przepisami ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej. Zwłaszcza należy mieć na uwadze rozdział 5 tej ustawy, postanowienia od art. 70 do art. 84d<sup>22</sup>. W ramach tego stadium kontroli podatkowej niezbędne jest również przygotowanie legitymacji służbowej oraz upoważnienia do kontroli dla wszystkich pracowników, którzy będą prowadzić czynności w zakresie tej procedury. Bez tych dokumentów nie ma prawnych możliwości wszczęcia i przeprowadzenia kontroli podatkowej.

Wszczęcie kontroli podatkowej następuje w momencie okazania legitymacji służbowej i wypełnionego upoważnienia do tejże kontroli (art. 284 o.p.) przez pracownika zatrudnionego przez wójta, burmistrza (prezydenta). Brak jest podstaw prawnych, aby kontrolę podatkową mogły przeprowadzać inne osoby niż pracownicy organu podatkowego (art. 283 § 1 o.p.). Kontrolującymi nie mogą być na przykład osoby pracujące w urzędzie gminy (miasta) na podstawie umowy zlecenia czy umowy o dzieło. Innymi podmiotami, które mogą sprawdzać prawidłowość rozliczeń podatników w zakresie podatków i opłat lokalnych, są dyrektorzy urzędów kontroli skarbowej, na podstawie ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej. W myśl bowiem art. 2 ust. 2 powoływanej ustawy w ramach kontroli skarbowej prowadzonej w zakresie, o którym mowa w ust. 1 pkt 1–3 tejże ustawy, badaniu może podlegać również rzetelność deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowość obliczania i wpłacania zobowiązań podatkowych stanowiących dochód jednostek samorządu terytorialnego<sup>23</sup>.

W ramach czynności kontrolnych powinien zostać spisany protokół z kontroli podatkowej. Do protokołu kontroli mogą być dołączane

---

22 Zob. C. Kosikowski, *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej. Komentarz*, Warszawa 2009.

23 Więcej na ten temat: W. Stachurski, (w:) P. Pietrasz, W. Stachurski, *Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz*, Wrocław 2011, s. 33 i n. oraz A. Melezini, (w:) D. Zalewski, A. Melezini, *Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz praktyczny*, Warszawa 2011, s. 14 i n.

załączniki. Na przykład protokół z oględzin, np. nieruchomości gruntowej, protokół z oględzin budynków, protokół z oględzin budowli, protokół z przesłuchania świadka. W czasie kontroli podatkowej kontrolujący mogą żądać od kontrolowanego wszelkiej dokumentacji. Można także podczas kontroli zabezpieczać próbki, czy inne niezbędne materiały – wykonać kserokopie niektórych dokumentów. Kontrolowany ma obowiązek na swój koszt wykonać kopie dokumentów, wówczas stwierdza się ich zgodność z oryginałem. Jeżeli dokumenty zostały sporządzone w języku obcym – kontrolujący mają prawo żądać ich przetłumaczenia na koszt kontrolowanego. Kontrolujący, poruszając się po terenie zakładu/firmy, czy kontrolując miejsca prowadzenia działalności, muszą przestrzegać zasad BHP oraz innych przepisów (regulaminów) obowiązujących na danym obszarze. To też jest bardzo ważny element w czasie dokonywanych czynności kontrolnych (np. na terenie budowy – odpowiedni kask, fartuch ochronny; trzeba o tym pamiętać w ramach przygotowania do kontroli, bo nie zawsze zabezpieczy odpowiednie elementy ochrony osobistej). Niektóre czynności, na przykład oględziny w miejscu, nie wystarczą, zwłaszcza do ustaleń w zakresie zaszczości. Potrzebne są inne dowody, być może dowody z dokumentów, z zeznań świadków, opinii biegłego.

Kontrola podatkowa zostaje zakończona w dniu doręczenia protokołu kontroli. Protokół powinien być sporządzony w dwóch egzemplarzach jednakowo brzmiących. Jeżeli protokół sporządzamy na miejscu odręcznie, trzeba go sporządzić najlepiej przez kalkę (żeby nie przepisywać). Protokół z kontroli podatkowej może być także sporządzony w urzędzie gminy (miasta). Protokół z kontroli podatkowej może być doręczony osobiście kontrolowanemu (jego reprezentantowi) lub wysłany pocztą za zwrotnym potwierdzeniem odbioru. Datę doręczenia tego dokumentu należy przyjmować za datę zakończenia kontroli podatkowej.

## V. Wnioski

Podsumowując powyższe rozważania, należy stwierdzić, że kontrolujący (pracownicy urzędów gmin i miast) bardzo rzadko w swojej praktyce kontrolnej sporządzają plany kontroli podatkowej. Dotyczy to zwłaszcza małych gmin (miast). Bardzo często wynika to z braku właściwie przygotowanej do prowadzenia kontroli podatkowej profesjonalnej kadry kontrolujących. Przeszkodami do wszczynania i przeprowadzania kontroli podatkowej przez dane organy są również względy natury społeczno–środowiskowej (małe społeczności lokalne; brak anonimowości). Innymi przyczynami, które powodują w ogóle brak przeprowadzania kontroli podatkowych przez wójtów, burmistrzów (prezydentów) jest brak zapewnienia zatrudnianym przez nich pracownikom urzędów gmin (miast) podstawowego atrybutu możliwości wszczynania i prowadzenia kontroli podatkowej, tj. legitymacji służbowej. W tym zakresie wydaje się niezbędne wydanie odpowiednich przepisów, które między innymi jednoznacznie określą wzór jednego z podstawowych dokumentów do kontroli podatkowej (legitymacji służbowej).



CZĘŚĆ III

---

# KONTROLA SKARBOWA





# KONTROLA PODATKOWA JAKO FAKULTATYWNY ELEMENT POSTĘPOWANIA KONTROLNEGO

PRZEMYSŁAW KRAWCZYK, JACEK SKONIECZNY

## I. Uwagi ogólne

Wśród organów administracji, do których zadań należy kontrola wywiązywania się przez podatników ze zobowiązań podatkowych, odrębną pozycję zajmują organy kontroli skarbowej. Zasadniczo podstawą ich działania są przepisy ustawy o kontroli skarbowej, jednakże odpowiednie zastosowanie przy sprawowaniu kontroli skarbowej mają przepisy ustawy – Ordynacja podatkowa oraz – w przypadku przedsiębiorców – ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.

Zgodnie z art. 13 ust. 3 u.k.s. organ kontroli skarbowej może w ramach prowadzonego postępowania kontrolnego przeprowadzić kontrolę podatkową. Przepis ten reguluje kluczowe zagadnienie relacji postępowania kontrolnego do kontroli podatkowej. Otóż relacja ta może przejawiać się w fakultatywności albo obligatoryjności kontroli podatkowej względem postępowania kontrolnego. Za pierwszym sposobem rozumienia tej relacji przemawia wykładnia pojęcia „może” w jego najbardziej podstawowym znaczeniu.<sup>1</sup> Niemniej termin „może” rozumiany bywa także jako „polecenie”.<sup>2</sup> Wynikające z ustalenia tej relacji wnioski mają istotne znaczenie dla oceny prawidłowości prowadzonych postępowań kontrolnych.

---

1 J. Jabłońska-Bonca, *Podstawy prawa dla ekonomistów*, Warszawa 2007, s. 146.

2 L. Drabik, E. Sobol, *Słownik języka polskiego*, Warszawa 2007, s. 405.

## II. Pojęcie postępowania kontrolnego i kontroli podatkowej

Rozwiązanie przedstawionego na wstępie problemu wymaga wyjaśnienia takich pojęć, jak postępowanie kontrolne i kontrola podatkowa. W doktrynie prawa wskazuje się, iż postępowanie kontrolne należy traktować jako szczególnego rodzaju procedurę administracyjną.<sup>3</sup> Natomiast pod pojęciem procedur administracyjnych rozumie się przede wszystkim przepisy prawa regulujące tryb wydawania aktów administracyjnych.<sup>4</sup> Przez akt administracyjny należy rozumieć oparte na przepisach prawa administracyjnego władcze, jednostronne oświadczenie woli organu administracji publicznej, określające sytuację prawną konkretnie wskazanego adresata w indywidualnie oznaczonej sprawie. Do przepisów prawa administracyjnego zaliczamy uregulowania zawarte w kodeksie postępowania administracyjnego oraz o.p., przepisy postępowania karnego skarbowego oraz o postępowaniu przed sądami administracyjnymi.<sup>5</sup>

Do przepisów prawa administracyjnego zaliczamy także przepisy u.k.s. Uregulowane przepisami u.k.s. oraz o.p. postępowanie kontrolne należy przede wszystkim rozumieć jako „ciąg prawnie uregulowanych czynności procesowych, podejmowanych przez organ prowadzący postępowanie, jak i przez jego uczestników, mających na celu rozpoznanie i rozstrzygnięcie sprawy administracyjnej w drodze decyzji administracyjnej, ale także ciąg czynności procesowych tych podmiotów, mających na celu weryfikację decyzji administracyjnej”.<sup>6</sup> Zgodnie z podanym ujęciem celem postępowania kontrolnego jest rozpoznanie i rozstrzygnięcie sprawy administracyjnej w drodze decyzji administracyjnej, z tym jednak zastrzeżeniem, że postępowanie kontrolne może zakoń-

3 P. Pietrasz, W. Stachurski, *Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz*, Wrocław 2011, s. 260.

4 Zob. B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne i sądownoadministracyjne*, Warszawa 2008, s. 97 i n.

5 Prezentowany jest pogląd, iż wyodrębnienie procedur postrzegane jest jako zjawisko negatywne, niemające głębszego uzasadnienia. Uzasadnienia dla różnicowania procedur należy poszukiwać w charakterze stosowanych norm materialnych. (red.) M. Gajda–Durlik, *Dekodfikacja postępowania administracyjnego*, (w:) J. Zimmermann, *Koncepcja systemu prawa administracyjnego*, Warszawa 2007, s. 541 i n.

6 W. Chróścielewski, J.P. Tarno, *Postępowanie administracyjne i postępowanie przed sądami administracyjnymi*, Warszawa 2004, s. 24.

czyć się także wydaniem wyniku kontroli.<sup>7</sup> Natomiast nie będzie postępowaniem kontrolnym postępowanie przed organem odwoławczym.

Przedmiotem postępowania kontrolnego jest sprawa administracyjna, którą można traktować jako przewidzianą w przepisach prawa możliwość konkretyzacji wzajemnych uprawnień i obowiązków stron stosunku administracyjnoprawnego. Tak rozumiany przedmiot postępowania kontrolnego obejmuje także sprawy podatkowe.<sup>8</sup>

Postępowanie kontrolne należy odróżnić od postępowania podatkowego, kontroli podatkowej oraz czynności sprawdzających, które regulują przepisy o.p. Ustawodawca wyraźnie odróżnia te instytucje prawne, dając temu wyraz w systematyce o.p.,<sup>9</sup> gdzie postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa oraz czynności sprawdzające uregulowane są w odrębnych działach.

Wyodrębnienie tyłu procedur może okazać się nieuzasadnione w szczególności, gdy ich przedmiot jest tożsamy, tj. obejmuje sprawy podatkowe. Należy jednak zauważyć, iż przedmiotem postępowania kontrolnego mogą być bardzo odległe od siebie kategorie spraw, np. sprawy dotyczące kontroli oświadczeń majątkowych. Szczególna cecha tej kategorii spraw determinuje sposób zakończenia postępowania kontrolnego poprzez wydanie wyniku kontroli.

Kontrolę charakteryzuje się jako działalność organu administracyjnego polegającą na sprawdzeniu innych jednostek bez możliwości wpływania na ich pracę.<sup>10</sup> W efekcie istotę kontroli sprowadza się do zarejestrowania stanu faktycznego oraz porównania tego stanu ze stanem wyznaczonym przez prawo.<sup>11</sup> Oznacza to, że kontrola podatkowa w przeciwieństwie do postępowania kontrolnego pozwala jedynie na rozpoznanie, a nie na rozstrzygnięcie sprawy. Skoro cele kontroli podatkowej i postępowania kontrolnego pokrywają się, to wyodrębnienie procedury kontroli podatkowej względem postępowania podatkowego i postępowania kontrolnego może jawić się jako sztuczne. W rezultacie brak głębszego uzasadnienia dla tego wyodrębnienia wzmacnia tezę

7 Art. 24 ust. 1 pkt 2 u.k.s.

8 J. Zimmermann, *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Postępowanie podatkowe*, Toruń 1998, s. 208 i n.

9 Art. 1 o.p.

10 D. Zalewski, A. Melezini, *Kontrola podatkowa przedsiębiorców*, Warszawa 2010, s. 24.

11 *Ibidem*, s. 4.

o fakultatywności wszczynania kontroli podatkowej w postępowaniu kontrolnym, gdyż kontrola podatkowa wyodrębniona byłaby w oparciu o kryterium legislacyjne.<sup>12</sup>

### III. Ewolucja przepisów o kontroli podatkowej w ustawie o kontroli skarbowej

Dokładne wyjaśnienie charakteru kontroli podatkowej w postępowaniach prowadzonych przez organy kontroli skarbowej nie byłoby możliwe bez opisu zmian przepisów u.k.s. w tym zakresie.

Do końca 2002 r. postępowanie kontrolne prowadzone było na podstawie kompleksowej regulacji zawartej w rozdziale 4 u.k.s., zaś stosowanie przepisów o.p. miało niewielkie znaczenie. Nie budziło przy tym wątpliwości, że postępowania kontrolnego nie można było utożsamiać ani z postępowaniem podatkowym, ani kontrolą podatkową w rozumieniu o.p.<sup>13</sup> W wyniku nowelizacji u.k.s.<sup>14</sup> pojawiła się definicja, w myśl której „postępowanie kontrolne prowadzone przez organ kontroli skarbowej” oznaczało odpowiednio „postępowanie podatkowe lub kontrolę podatkową w rozumieniu o.p.” W praktyce działania dyrektorów urzędów kontroli skarbowej przekładało się to na prowadzenie dwuetapowego postępowania kontrolnego, w którym kolejno przeprowadzano kontrolę podatkową, a następnie wszczynano postępowanie podatkowe.

Rozwiązanie takie poddane zostało krytyce jako nieczytelne i powodujące poważne wątpliwości interpretacyjne. Od dnia 1 września 2003 r. w wyniku kolejnej nowelizacji u.k.s.<sup>15</sup> w art. 31 tej ustawy pojawiła się definicja, zgodnie z którą postępowanie kontrolne prowadzone przez organ kontroli skarbowej oznacza odpowiednio postępowanie podatkowe, kontrolę podatkową w rozumieniu o.p. Jednocześnie w wy-

12 Wskazuje się, że w polityce legislacyjnej związanej z tworzeniem postępowań szczególnych stosuje się podejście pragmatyczne polegające na przystosowaniu regulacji proceduralnej do wybranych kategorii spraw, R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, *System prawa administracyjnego*. T. 9, *Prawo procesowe administracyjne*, Warszawa 2010, s. 90.

13 P. Pietrasz, W. Stachurski, *op. cit.*, s. 257.

14 Art. 6 pkt 11 ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 169, poz. 1387).

15 Art. 8 pkt 20 lit. c) ustawy z dnia 27 czerwca 2003 r. o utworzeniu Wojewódzkich Kolegiów Skarbowych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zadania i kompetencje organów oraz organizację jednostek organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych (Dz.U. Nr 137, poz. 1302 ze zm.).

niku zmiany art. 24 ust. 1 u.k.s.<sup>16</sup> została zlikwidowana dwuetapowość postępowania kontrolnego poprzez odstąpienie od wymogu odrębnego wszczęcia postępowania podatkowego po przeprowadzeniu kontroli podatkowej.

Ostatnia istotna zmiana dotycząca terminologii związanej z postępowaniem kontrolnym wiązała się z wejściem w życie u.s.d.g. W związku z tym dokonano kolejnej korekty zapisów art. 31 u.k.s.<sup>17</sup> I tak od dnia 21 sierpnia 2004 r. przez postępowanie kontrolne rozumie się odpowiednio postępowanie podatkowe, o którym mowa w dziale IV o.p., zaś przez kontrolę podatkową – kontrolę podatkową, o której mowa w dziale VI o.p. Jednocześnie na mocy tej zmiany kontrola podatkowa stała się elementem postępowania kontrolnego. Nastąpiło zatem ostateczne odejście od konstrukcji dwuetapowego postępowania kontrolnego, w której niezbywalną częścią tego postępowania była kontrola podatkowa, wszczynana i prowadzona równolegle z samym postępowaniem.

## **V. Cel postępowania kontrolnego a cel kontroli podatkowej**

Kluczem do rozwiązania problemu dotyczącego istnienia bądź nieistnienia obowiązku podejmowania kontroli podatkowej w toku postępowania kontrolnego może okazać się porównanie celów tych instytucji. W tym względzie należy odnotować, iż podstawowym celem postępowania kontrolnego jest ochrona interesów i praw majątkowych Skarbu Państwa, zapewnienie skuteczności wykonywania zobowiązań podatkowych,<sup>18</sup> a także badanie zgodności z prawem gospodarowania mieniem państwowych osób prawnych.<sup>19</sup> Oczywiście cele te są realizowane nie tylko w drodze postępowania kontrolnego, lecz także w formie

---

16 Art. 8 pkt 4 ustawy z dnia 27 czerwca 2003 r. o utworzeniu Wojewódzkich Kolegiów Skarbowych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zadania i kompetencje organów oraz organizację jednostek organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych.

17 Art. 10 pkt 12 lit. b) ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. Nr 173, poz. 1808 ze zm.).

18 Art. 1 ust. 1 u.k.s.

19 Art. 2 ust. 2 u.k.s.

czynności wywiadu skarbowego oraz w drodze prowadzonych przez inspektorów kontroli skarbowej postępowań przygotowawczych.

Natomiast celem kontroli podatkowej jest sprawdzenie, czy kontrolowani wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego.<sup>20</sup> Porównanie to pozwala na wniosek, iż cele postępowania kontrolnego obejmują cele kontroli podatkowej. Wobec powyższego analiza ta pozwala na sformułowanie wniosku, iż cele kontroli podatkowej mogą być z powodzeniem realizowane w postępowaniu kontrolnym.

Wykładnia przepisu art. 13 ust. 3 u.k.s. w zw. z art. 281 § 2 o.p. dostarcza nam kolejnych wskazówek pomocnych w rozwiązaniu przedmiotowego problemu. Zauważmy, iż zastosowanie przepisów o.p. możliwe jest jedynie w zakresie nieuregulowanym w u.k.s.<sup>21</sup> Wypada także odnotować, iż to przepisy o.p., do których odsyła art. 31 u.k.s., podlegają modyfikacji, a nie przepisy u.k.s. Oznacza to, iż nie jest uprawnione twierdzenie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu, który zauważył, iż na rzecz tezy o obligatoryjnym przeprowadzaniu kontroli podatkowej przemawia cel kontroli, który definiuje jako zgromadzenie materiału dowodowego.<sup>22</sup> Odwołanie się do wykładni celowościowej, której podstawę prawną stanowi art. 281 § 2 o.p., nie wydaje się trafne. Bezprzedmiotowe jest stosowanie art. 281 § 2 o.p., skoro cele postępowania kontrolnego, a zatem i prowadzonej w jego ramach kontroli podatkowej zostały określone w u.k.s. Przepisy u.k.s. dotyczące kontroli zobowiązań podatkowych wskazują nie tylko cel nadrzędny, jakim jest zapewnienie skuteczności wykonania zobowiązania podatkowego, ale także cele względem niego instrumentalne, tj. potrzebę zbadania rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatków.<sup>23</sup> Oznacza to, że kryterium celu regulacji nie uzasadnia wyodrębnienia kontroli podatkowej w ramach postępowania kontrolnego.

---

20 Art. 281 o.p.

21 Por. J. Nowacki, „Odpowiednie” stosowanie przepisów prawa, „Państwo i Prawo” 1964, nr 3.

22 Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 2 lutego 2010 r. (I SA/Po 707/10), <http://www.orzeczenia.gov.pl>.

23 Art. 2 ust. 1 pkt 1 u.k.s.

Z tych samych względów nie jest uprawniona teza, iż za obligatoryjnym przeprowadzaniem kontroli podatkowej przemawia treść art. 281 § 1 o.p. w zw. z art. 31 ust. 1 u.k.s., wedle którego organ podatkowy przeprowadza kontrolę podatkową u podatników, płatników, inkasentów oraz następców prawnych, zwanych dalej „kontrolowanymi”. Skoro organ podatkowy „przeprowadza kontrolę”, może to świadczyć o obligatoryjności wszczynania tej procedury w postępowaniu kontrolnym. Wydaje się jednak, iż zawarte w art. 31 ust. 1 u.k.s. odesłanie systemowe nie pozwala na zastosowanie w postępowaniu kontrolnym tego przepisu ze względu na to, iż kwestia wszczynania kontroli podatkowej została dostatecznie uregulowana w u.k.s.

Jeżeli jednak uznamy, iż ustawodawca, posługując się terminem „przeprowadza kontrolę”, chciał wyrazić obowiązek przeprowadzania kontroli podatkowej przed postępowaniem podatkowym, to i tak użycie w u.k.s. terminu „może” należałoby traktować jako uchylenie obowiązku przeprowadzania kontroli w postępowaniu kontrolnym. Dodatkowo należy odnotować, iż także w doktrynie prawa wskazuje się, iż organy podatkowe nie są obowiązane do przeprowadzenia kontroli podatkowej przed wszczęciem postępowania podatkowego.<sup>24</sup>

Zatem określenie celów postępowania kontrolnego w art. 1 i art. 2 u.k.s. czyni bezprzedmiotowym zastosowanie odesłania do przepisów o.p. Oznacza to, że argumenty celowościowe nie przemawiają na rzecz tezy o obligatoryjności wszczynania kontroli podatkowej w postępowaniu kontrolnym.

## **V. Postępowanie kontrolne jako ciąg czynności**

Powyżej wskazano, iż postępowanie kontrolne jest „ciągiem poszczególnych czynności procesowych”. Wskazując, iż jest to ciąg czynności, deklarujemy, iż w jakiejś mierze przepisy prawa określają ich kolejność. Sytuację tę można określić jako występowanie pewnych elementów, etapów albo faz postępowania. Chodzi więc o ustalenie, na ile przepisy prawa uporządkowały działania podejmowane przez podmioty postępowania. Wyróżnia się m.in., iż postępowanie administracyjne

---

24 R. Dowgier, L. Eteł, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2009.

składa się z kilku faz: przygotowania, wyjaśnienia stanu faktycznego i prawnego, orzekania i wykonania.

Przenosząc tego rodzaju koncepcję na grunt przepisów regulujących postępowanie kontrolne, należałoby uznać, iż kontrola podatkowa powinna zostać wszczęta po fazie przygotowania postępowania. Jednakże należy odnotować, iż organy kontroli skarbowej posiadają uprawnienia do gromadzenia informacji i ich przetwarzania przed wszczęciem postępowania kontrolnego. Świadczy o tym treść i systematyka art. 7, art. 7c, art. 7d, art. 10 ust. 1 pkt 12 i art. 11 ust. 2 pkt 6 u.k.s., które są uregulowane w rozdziale I ustawy, a nie w rozdziale III zatytułowanym „Postępowanie kontrolne”. Nie oznacza to bynajmniej, by fazy przygotowania postępowania oraz wyjaśnienia stanu faktycznego i prawnego nie występowały w postępowaniu kontrolnym. Natomiast świadczy to o tym, iż cecha ta nie powinna być traktowana jako cecha charakterystyczna pozwalająca wyodrębnić kontrolę podatkową od postępowania kontrolnego.

Przeгляд obowiązujących przepisów prawa nie pozwala na stwierdzenie, by ustawodawca opowiedział się na rzecz modelu fazowego postępowania kontrolnego. Model fazowy należy traktować jedynie jako pewien model teoretyczny. W rzeczywistości postępowanie kontrolne może nie obejmować fazy przygotowawczej. Ponadto możliwe jest, iż postępowanie kontrolne w niewielkim stopniu będzie obejmowało czynności związane z zgromadzeniem materiału dowodowego. Dodatkowo należy odnotować, iż w zależności od rodzaju sprawy, tj. sprawy podatkowe oraz sprawy niepodatkowe, wyróżnialibyśmy dwa modele postępowania.

Model ten wydaje się także nieadekwatny z tego względu, iż postępowanie kontrolne może obejmować element konsensualny związany z prawem do złożenia korekty deklaracji. Należy zauważyć, iż wedle obowiązującej do dnia 30 lipca 2010 roku treści art. 14c ust 2 u.k.s. kontrolowanemu przysługiwało prawo do złożenia korekty deklaracji w terminie 14 dni od dnia doręczenia protokołu kontroli. Wydaje się, iż treść tego artykułu mogła stanowić argument na rzecz tezy o obowiązku wszczęcia kontroli podatkowej w toku postępowania kontrolnego. Do takiego wniosku może prowadzić wykładnia funkcjonalna, względna zasadę równości stosowania prawa oraz zasada zaufania do działań



organów. Nie oznacza to jednak, by w każdym przypadku rozpoznawania sprawy podatkowej istniała konieczność wszczynania kontroli podatkowej. Do tego rodzaju spraw należałoby zakwalifikować m.in. te postępowania, które prowadzone były wobec osób, które nie zgłosiły do opodatkowania działalności gospodarczej.

Aktualnie prawo do złożenia korekty deklaracji powiązane zostało z obowiązkiem organu prowadzącego postępowanie wyznaczenia 7-dniowego terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego.<sup>25</sup> Oznacza to, że obecnie argument z prawa do złożenia korekty nie może świadczyć na rzecz tezy o obowiązku wszczynania kontroli podatkowych.

## **VI. Kontrola podatkowa w świetle ustawy o swobodzie działalności gospodarczej**

Powody, dla których kontrolowani mogą być zainteresowani przeprowadzaniem kontroli podatkowej w toku postępowania kontrolnego mogą związać się z pewnymi gwarancjami przyznanymi na podstawie u.s.d.g. Celem uregulowania kwestii kontroli przedsiębiorców, dokonanej na mocy u.s.d.g., było ujednoczenie przepisów. Jednakże istotnym celem tej regulacji było także wprowadzenie środków prawnych przysługujących przedsiębiorcy, które służą ochronie przed nadmiernym i nieproporcjonalnym działaniem organów kontroli.

Ograniczeniu swobody funkcjonowania organów kontroli służą w szczególności takie instytucje, jak:

- obowiązek zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli,
- obowiązek dokonywania czynności kontrolnych w obecności kontrolowanego lub osoby przez niego upoważnionej,
- zakaz równoczesnego podejmowania więcej niż jednej kontroli,
- limity czasu trwania kontroli organu kontroli w roku kalendarzowym,

---

25 Art. 14c ust. 3 u.k.s. w brzmieniu nadanym przez art. 1 pkt 28 lit. b ustawy z dnia 25 czerwca 2011 r. o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 127, poz. 858).

- możliwość wniesienia sprzeciwu wobec podjęcia i wykonywania przez organy kontroli czynności z naruszeniem określonych przepisów rozdziału 5 u.s.d.g.

Warto w tym miejscu odnotować pogląd sformułowany w przytaczanym powyżej wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu, wedle którego brak wszczęcia kontroli skarbowej prowadzi do „obejścia przepisów ustawy o swobodzie działalności gospodarczej w kwestii kontroli przedsiębiorcy”.<sup>26</sup> Zatem w świetle przepisów u.s.d.g. powodem, dla którego organ kontroli skarbowej nie przeprowadza kontroli podatkowej, byłoby uchylenie się od ograniczeń nałożonych tą ustawą.

W naszej opinii założenie to byłoby trafne tylko wtedy, gdyby kontrolę rozumieć jako postępowanie kontrolne. Przede wszystkim odnotować należy, że w art. 31 ust. 1 u.k.s. wskazano, że przepisy o.p. stosuje się do postępowania kontrolnego tylko w zakresie nieuregulowanym przepisami o.p. i stosuje się je odpowiednio. Postępowanie kontrolne nie może być traktowane jako postępowanie podatkowe i kontrola podatkowa również i z tego względu, że można w nim zastosować środki, które w procedurach podatkowych są niedostępne. Ponadto postępowanie kontrolne tym różni się od postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej, że co do zasady uruchamiane jest na podstawie planu kontroli<sup>27</sup> i w przeciwieństwie do postępowania podatkowego – może być wszczęte jedynie z urzędu.<sup>28</sup> Postępowanie kontrolne co do zasady może zakończyć się wydaniem wyniku kontroli, czyli aktu nieznanego procedurom postępowania podatkowego i kontroli podatkowej lub decyzji, a więc aktu, który nie może zapaść w kontroli podatkowej. Nade wszystko traktowanie postępowania podatkowego jako kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego jest niemożliwe ze względu na wynikający z ustawowego zakresu zadań kontroli skarbowej przedmiot tego postępowania.<sup>29</sup> Postępowanie kontrolne jest zatem pojęciem szer-

---

26 Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 2 lutego 2010 r. (I SA/Po 707/10), <http://www.orzeczenia.gov.pl>.

27 Art. 12 u.k.s.

28 Art. 13 ust. 1 u.k.s.

29 P. Pietrasz, W. Stachurski, *op. cit.*, s. 259–260.

szym niż kontrola podatkowa.<sup>30</sup> Dopóki nie zostanie wszczęta kontrola podatkowa, brak jest więc podstaw do zastosowania norm u.s.d.g.<sup>31</sup>

Dodatkowe potwierdzenie założenia, że przepisy u.s.d.g. stosuje się wyłącznie do kontroli podatkowej wszczętej w trakcie postępowania kontrolnego stanowi treść art. 80 ust. 1 pkt 3, art. 82 ust. 1 pkt 3 i art. 83 ust. 1 pkt 3 u.s.d.g. w brzmieniu obowiązującym pomiędzy 21 sierpnia 2004 r. a 7 marca 2009 r. Przepisy te przewidywały wyłączenie ograniczeń w prowadzeniu kontroli przedsiębiorców dotyczących obowiązku prowadzenia kontroli w obecności kontrolowanego, zakazu jednoczesnego podejmowania więcej niż jednej kontroli oraz czasu kontroli w przypadku, gdy odrębne przepisy przewidywały możliwość przeprowadzenia kontroli w toku prowadzonego postępowania dotyczącego przedsiębiorcy. W okresie obowiązywania ww. przepisów znajdowały one zastosowanie do postępowań prowadzonych na podstawie przepisów dwóch ustaw: u.k.s. oraz ustawy o ochronie konkurencji i konsumentów.<sup>32</sup> Taka interpretacja przepisów u.s.d.g. znajdowała swoje potwierdzenie również w orzecznictwie WSA.<sup>33</sup>

Skoro pojęcia „kontroli” użyte w u.s.d.g. nie można utożsamiać z pojęciem „postępowania kontrolnego”, brak jest podstaw prawnych dla uznania tezy o obligatoryjności wszczynania kontroli podatkowej w postępowaniu kontrolnym. Uzasadnieniem tego jest m.in. fakt, iż kontrola podatkowa jest tą częścią postępowania kontrolnego, w której przeprowadzane są czynności i środki dowodowe bezpośrednio u kontrolowanego (w jego siedzibie bądź miejscu zamieszkania). Oznacza to, że ustawodawca jako wartość prawnie chronioną traktuje nadmierne i nieproporcjonalne działania organów kontroli podejmowane bezpośrednio u kontrolowanego. W efekcie stanowisko Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu należałoby raczej traktować jako postulat.

---

30 Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 23 czerwca 2010 r. (I SA/Po 246/10), <http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl>.

31 D. Zalewski, A. Melezini, *op. cit.*, s. 36.

32 Ustawa z dnia 15 grudnia 2000 r. o ochronie konkurencji i konsumentów (Dz.U. z 2005 r. Nr 244, poz. 2080 ze zm.). Od dnia 21 kwietnia 2007 r. ustawa z dnia 16 lutego 2007 r. o ochronie konkurencji i konsumentów (Dz.U. Nr 50, poz. 331 z późn. zm.).

33 Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 2 czerwca 2009 r. (I SA/Wr 175/09), <http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl>.

## VII. Przesłanki stosowania kontroli podatkowej w postępowaniu kontrolnym

W świetle przytoczonych powyżej argumentów należy zastanowić się nad przesłankami decydowania o potrzebie wszczęcia kontroli podatkowej. Truizmem jest twierdzenie, iż wyodrębnienie kontroli podatkowej w toku postępowania kontrolnego powinno wypływać z racjonalnych przesłanek. W przeciwnym razie decyzja organu kontroli skarbowej o wszczęciu kontroli podatkowej pozbawiona byłaby jakiegokolwiek znaczenia.

Zauważyć należy, iż o wszczęciu kontroli podatkowej decydują argumenty funkcjonalne. Otóż wszczęcie kontroli podatkowej podyktowane jest potrzebą zrealizowania odpowiednich czynności w oparciu o kompetencje możliwe do zastosowania wyłącznie w toku kontroli podatkowej.<sup>34</sup> W szczególności jedynie w toku tej kontroli można zwrócić się do kontrolowanego o złożenie oświadczenia o stanie majątkowym na określony dzień,<sup>35</sup> jak również żądać przeprowadzenia spisu z natury.<sup>36</sup> Dodać należy także możliwość żądania udostępnienia danych w formie elektronicznej.<sup>37</sup>

Przypadki te dostatecznie potwierdzają tezę o przydatności wszczynania kontroli podatkowej. Dopełnieniem tych przesłanek jest zakres i sposób wykonywania czynności kontrolnych. Otóż kontrolujący uprawniony jest do wielu czynności faktycznych takich jak wstęp na grunt, do budynku, lokalu oraz pomieszczenia, legitymowania osób, zabezpieczania zebranych dowodów. Z pewnością wykonywanie czynności faktycznych jest dla kontrolującego łatwiejszym i niejednokrotnie skuteczniejszym instrumentem wykonywania zadań.<sup>38</sup> Wskazać należy, iż z wykonywaniem czynności faktycznych wiąże się znaczny zakres swobody pozwalający na elastyczność działań administracji publicznej.<sup>39</sup>

Dlatego też istotne jest, by czynności faktyczne nie zastąpiły czynności procesowych. W związku z tym należy postulować, by swoboda

---

34 Por. A. Mariański, *Rodzaje postępowań w ordynacji podatkowej: czynności sprawdzające, kontrola oraz postępowanie kontrolne*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 4, s. 39.

35 Art. 285a § 3 o.p.

36 Art. 286 § 1 pkt 8 o.p.

37 Art. 286 § 1 pkt 4 o.p.

38 Por. A. Błaś, *Czynności faktyczne organów administracji publicznej*, (w:) J. Zimmermann, *Koncepcja systemu...*, s. 513.

39 *Ibidem*, s. 512.

przysługująca w toku kontroli podatkowej nie była nadużywana. W tym kontekście twierdzenie o obligatoryjności wszczynania kontroli podatkowej może być odczytywane jako instrument wyłącznie wzmacniająco gwarantujący ochronę praw kontrolowanego.

Okazuje się więc, iż wyodrębnienie procedury kontroli podatkowej w ramach postępowania kontrolnego zyskuje na znaczeniu, jeżeli ze względu na właściwości określonej sprawy zamierzamy zastosować określone w o.p. kompetencje. Tytułem przykładu można wskazać na postępowania kontrolne dotyczące kontroli przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych.<sup>40</sup> Tego rodzaju przedmiot postępowania determinuje wszczęcie kontroli podatkowej, skoro jedynie w tej procedurze można zwrócić się do kontrolowanego o złożenie oświadczenia o stanie majątkowym na określony dzień. Drugim argumentem na rzecz wyodrębnienia kontroli skarbowej pozostaje zakres swobody przysługujący w toku kontroli podatkowej. Natomiast jako trzeci, najslabszy argument świadczący o potrzebie wyodrębnienia kontroli skarbowej można traktować kryterium miejsca wykonywania czynności, tj. wykonywanie tych czynności u kontrolowanego.

## VIII. Podsumowanie

Przytoczone argumenty pozostawiają otwartą kwestię przydatności wyodrębnienia kontroli podatkowej. Pozwalają jednak na obrońnię poglądu o fakultatywności wszczynania kontroli podatkowej w ramach postępowania kontrolnego. Na rzecz tezy o fakultatywności wszczynania kontroli skarbowej świadczy wykładnia literalna pojęcia „może”, a także ugruntowane w doktrynie i teorii przekonanie, iż termin „może” wyraża kompetencję, z którą nie wiąże się obowiązek czynienia użytku.<sup>41</sup> Tezę tę wzmacnia wykładnia celowościowa, gdyż cel postępowania kontrolnego i kontroli podatkowej jest identyczny.

---

40 Art. 2 ust. 1 pkt 4 u.k.s.

41 Jeżeli natomiast przepis zawiera sformułowanie czasownikowe modalne z użyciem czasownika „może”, wtedy wysławia on jedynie regułę kompetencyjną, z której podmiot kompetencji nie jest zobowiązany czynić użytku. Sytuacja kreowana przez tego typu przepisy jest określana na gruncie prawa administracyjnego jako sytuacja uznania administracyjnego. M. Matczak, *Kompetencja organu administracji publicznej*, Kraków 2004, s. 183 i n.

# PROBLEMATYKA ZAWIADAMIANIA ORAZ FAKULTATYWNOŚCI KONTROLI PODATKOWEJ PRZEDSIĘBIORCÓW — WYBRANE ZAGADNIENIA

ANDRZEJ MELEZINI

## I. Wprowadzenie

Zamiarem ustawodawcy tworzącego przepisy rozdziału 5 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, było zarówno zbudowanie większego zaufania pomiędzy organami kontrolnymi a kontrolowanymi przedsiębiorcami, m.in. poprzez wprowadzenie instytucji zawiadamiania o wszczęciu kontroli podatkowej, jak i stworzenie mechanizmów prawnych wspomagających przedsiębiorców w dochodzeniu swoich praw w trakcie procedur kontrolnych, m.in. za pomocą instytucji sprzeciwu. W praktyce okazało się jednak, iż nie jest możliwym stworzenie jednolitej multiprocedury, która obowiązywałaby większość instytucji kontrolnych w państwie i która w pełni zsynchronizowana byłaby ze szczegółowymi unormowaniami mieszczącymi się w poszczególnych ustawach kompetencyjnych tych instytucji. W przypadku organów skarbowych problematyczne okazały się rozbieżności pomiędzy stosowaniem implementowanych przepisów u.s.d.g. a ustawą Ordynacja podatkowa i ustawą o kontroli skarbowej. Zgodnie bowiem z zasadą wyrażoną w art. 77 ust. 1 u.s.d.g. kontrola działalności gospodarczej przedsiębiorców przeprowadzana jest na zasadach określonych w u.s.d.g., chyba że zasady i tryb kontroli wynikają z bezpośrednio stosowanych przepisów powszechnie obowiązującego prawa wspólnotowego albo z ratyfikowanych umów międzynarodowych. Ustawy szczególne, w tym o.p. i u.o.k.s., stosuje się natomiast wyłącznie w zakresie nieuregulowanym w u.s.d.g. (art. 77 ust. 2 u.s.d.g.). Z uwagi jednak na specyfikę procedur kontrolnych stosowanych przez organy w ramach administracji skarbowej, nie jest możliwym implementowanie powyż-

szych zasad bez zastosowania stosownych wykładni przepisów ustaw szczególnych<sup>1</sup>.

Przykładem rozbieżności w stosowaniu przepisów u.s.d.g. w organach skarbowych są odmienne zasady zawiadamiania przedsiębiorców o wszczęciu kontroli podatkowej oraz konieczność wszczynania kontroli podatkowej przez organy kontroli skarbowej, których problematyka zostanie przedstawiona poniżej.

## **II. Zawiadamianie o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej przedsiębiorców**

### **1. Ogólne zasady zawiadamiania o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej przedsiębiorców**

Zgodnie z normą art. 79 ust. 1 u.s.d.g. co do zasady organy kontrolne winny zawiadamiać przyszłego kontrolowanego przedsiębiorcę o zamiarze wszczęcia procedury kontrolnej. Celem wprowadzenia tej instytucji było stworzenie możliwości przygotowania się zarówno technicznego (jak przygotowanie stosownego miejsca pracy kontrolującym), jak i merytorycznego (przygotowanie ksiąg rachunkowych, zwerifikowanie kompletności i poprawności zastosowanych urządzeń księgowych w przedsiębiorstwie). Organy skarbowe tak jak i przedsiębiorcy pozytywnie zareagowali na wprowadzenie tych zmian, tym bardziej iż zawiadomienie o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej winno zawierać pouczenie o prawie do złożenia korekty deklaracji podatkowej (art. 282b § 4 pkt 5 o.p.). W przypadku skorzystania z tego dobrowolnego uprawnienia przez przedsiębiorcę, a z praktyki organów skarbowych wynika, iż dzieje się tak stosunkowo często (np. w przypadku, gdy przeglądając swoje księgi rachunkowe, przedsiębiorca natknie się na błąd skutkujący zaniżeniem podstawy opodatkowania), może dojść do sytuacji, w której organ skarbowy odstąpi od wszczęcia kontroli podatkowej z uwagi na złożoną korektę deklaracji. Należy jednak pamiętać, iż organy skarbowe, wystosowując zawiadomienie o zamiarze wszczęcia procedury kontrolnej, są przygotowane do przyszłej kontro-

---

1 Zob. szerzej D. Zalewski, A. Melezini, *Kontrola podatkowa przedsiębiorców*, Warszawa 2010.

li i posiadają wiedzę co do możliwości wystąpienia nieprawidłowości u przedsiębiorcy, tak więc nie każda korekta deklaracji będzie skutkować odstąpieniem od wszczęcia kontroli.

Wyjątkami od zasady zawiadamiania są szczególne względy, o których mowa w art. 79 ust. 2 i 3 u.s.d.g. związane z koniecznością natychmiastowego wszczęcia kontroli, chociażby z uwagi na fakt, iż przeprowadzenie kontroli jest niezbędne dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia, przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia. Ustawodawca słusznie rozgraniczył sytuacje, w których przedsiębiorca może skorzystać z dobrodziejstwa zawiadomienia od tych, które wymagają szybkiej reakcji instytucji kontrolnych, gdyż w przeciwnym razie mogłoby dojść do utraty materiału dowodowego, czy też popełnienia przestępstwa skarbowego itd. Gwarancją zasadności zastosowania sprecyzowanej przesłanki, skutkującej niezawiadomieniem o zamiarze wszczęcia kontroli, jest obowiązek dla organu kontrolnego, wynikający z art. 79 ust. 7 u.s.d.g., zgodnie z którym uzasadnienie przyczyny braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli umieszcza się w książce kontroli i protokole kontroli. Zgodnie jednak z ogólną zasadą prowadzenia procedur kontrolnych przez organy kontroli w sposób budzący zaufanie, wynikającą z art. 121 § 1 o.p., organy skarbowe powinny chociażby ustnie poinformować kontrolowanego przedsiębiorcę po wszczęciu kontroli o powodzie niezawiadomienia go o zamiarze wszczęcia kontroli oraz o pozbawieniu możliwości skorzystania z uprawnienia złożenia korekty deklaracji, które to uprawnienie zostaje zawieszane na czas trwania kontroli<sup>2</sup>.

---

2 Na podstawie art. 81b § 1 pkt 1 o.p. w przypadku procedur kontrolnych prowadzonych przez organy podatkowe i na podstawie art. 14c ust. 1 u.k.s. w przypadku organów kontroli skarbowych.



## **2. Specyfika zawiadamiania o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej przez różne organy skarbowe**

Całokształt regulacji dotyczących problematyki zawiadamiania o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej przez organy skarbowe unormowany został w przepisach trzech ustaw, tj. w art. 79 u.s.d.g., art. 282 b i 282c o.p. oraz w art. 13 ust. 1 a i 13 ust. 5 u.k.s. W zależności od rodzaju organu skarbowego i możliwości zakwalifikowania przyszłego kontrolowanego do grupy przedsiębiorców procedura zawiadamiania będzie przebiegała w oparciu o różne podstawy prawne, co niesie też za sobą odmienne konsekwencje.

W przypadku kontrolowanych przedsiębiorców przez organy podatkowe zastosowanie będą miały przepisy omawianego art. 79 u.s.d.g. oraz 282c o.p., do którego odsyła art. 79 ust. 3 u.s.d.g., a który zawiera szerszy katalog przypadków, w których nie zawiadamia się o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej względem tych zawartych w u.s.d.g. Czyli co do zasady organy podatkowe przed wszczęciem kontroli podatkowej, o której mowa w dziale VI o.p., a która to procedura kontrolna jest niezależna od postępowania podatkowego, o którym mowa w dziale IV o.p., stosują procedurę zawiadamiania przedsiębiorców o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej. Należy przy tym wyraźnie zaznaczyć, iż odstępstwa od zawiadamiania powinny być każdorazowo przeanalizowane w kontekście zarówno katalogu zawartego w u.s.d.g., jak i o.p.

W przypadku kiedy organ podatkowy będzie natomiast zamierzał wszczęć kontrolę podatkową w podmiocie, który nie jest przedsiębiorcą – zastosowanie będą miały wyłącznie przepisy o.p. – art. 282 b i 282c, bowiem u.s.d.g. stosuje się wyłącznie do kontroli działalności gospodarczej przedsiębiorców (art. 77 ust. 1 u.s.d.g.).

Problematyka zawiadamiania o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej jest bardziej złożona w przypadku organów kontroli skarbowej. Zasadą wyrażoną w art. 13 ust. 5 u.k.s. jest, iż organy kontroli skarbowej, niezależnie czy przyszły kontrolowany jest, czy też nie jest przedsiębiorcą, nie zawiadamiają o zamiarze wszczęcia kontroli podat-

kowej<sup>3</sup>. Powyższa zasada nie budzi kontrowersji w przypadku kontrolowanych, do których nie będzie miała zastosowania u.s.d.g. Ustawodawca postanowił bowiem, iż zgodnie z tokiem procedury kontrolnej, na podstawie której organy kontroli skarbowej w pierwszej kolejności wszczynają postępowanie kontrolne, a dopiero w jego trakcie mogą, aczkolwiek nie muszą, wszcząć kontrolę podatkową, zobliguje je do zawiadomienia o zamiarze wszczęcia postępowania kontrolnego, czemu dał wyraz w art. 13 ust. 1a u.k.s., zgodnie z którym do wszczęcia postępowania kontrolnego stosuje się odpowiednio art. 282b i art. 282c o.p. Ani z punktu widzenia kontrolowanego, ani kontrolujących nie istnieje potrzeba dwukrotnego zawiadomienia o zamiarze wszczęcia i kontroli podatkowej i postępowania kontrolnego, co z pewnością zbędnie wydłużyłoby samą procedurę kontrolną. Zasadnie więc ustawodawca przyjął, iż organy kontroli skarbowej powinny zawiadamiać przed zainicjowaniem kontaktu z kontrolowanym, co ma miejsce przed wszczęciem postępowania kontrolnego, w przeciwieństwie do organów podatkowych, które co do zasady wszczynają w pierwszej kolejności kontrolę podatkową. W związku z tym, iż organy kontroli skarbowej nie zawiadamiają o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej – nie będzie miała zastosowania procedura zawiadomienia zawarta w u.s.d.g. i to nawet do tej kategorii kontrolowanych, którą stanowią przedsiębiorcy. Należy w związku z tym zastanowić się, w jaki sposób rozwiązać kolizję norm prawnych zawartych w u.s.d.g., która nakazuje zawiadamiać przyszłych kontrolowanych o wszczęciu kontroli podatkowej i tych z u.k.s., które zakazują wprost zawiadomienia o kontroli podatkowej na rzecz zawiadomienia o postępowaniu kontrolnym. Tym bardziej, iż zgodnie z art. 77 ust. 2 u.s.d.g. wyłącznie w zakresie nieuregulowanym do kontroli podatkowej przedsiębiorców stosuje się przepisy ustaw szczególnych. W związku z czym teoretycznie przepisy u.k.s. dotyczące niezawiadomienia o kontroli podatkowej nie powinny mieć zastosowania, tym bardziej w kontekście uprawnienia do złożenia sprzeciwu na czynności kontrolne, na podstawie art. 84c u.s.d.g.

Dokonując wykładni celowościowej komentowanego unormowania w kontekście dwóch niekoherentnych przepisów ustaw, które bez-

---

3 Zob. szerzej D. Zalewski, A. Melezini, *Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz praktyczny*, Warszawa, 2011.

sprzecznie mają zastosowanie do kontroli podatkowej przedsiębiorców, należy optować za rozwiązaniem przyjętym przez ustawodawcę w obecnym kształcie u.k.s. Argumentami przemawiającymi za słusznością tego rozwiązania są:

- zawiadomienie o zamiarze wszczęcia postępowania kontrolnego, które daje czas przyszłym kontrolowanym do stosownego przygotowania się do procedury kontrolnej;
- nie straciło na ważności scedowanie przez organ kontroli skarbowej uprawnienia do złożenia korekty deklaracji, które możliwe jest do zrealizowania pomiędzy skutecznie doręczonym (najczęściej osobiście przez pracowników do tego upoważnionych) zawiadomieniem a datą wszczęcia postępowania kontrolnego.

Negatywnymi przesłankami rozwiązania, w którym organy kontroli skarbowej zawiadamiałyby o kontroli podatkowej, a nie o postępowaniu kontrolnym są:

- brak możliwości przygotowania się do kontroli podatkowej z uwagi na fakt, iż organ kontroli skarbowej prowadzi wcześniej zainicjowane postępowanie kontrolne, które pozostałoby w nieuzasadnionej beczynności;
- kolizja norm prawnych związanych z zawieszeniem uprawnienia do złożenia korekty deklaracji na czas trwania postępowania kontrolnego i tych związanych z uprawnieniem do złożenia korekty deklaracji po zawiadomieniu;
- wraz z fakultatywnością wszczynania kontroli podatkowej wiązałyby się fakultatywność zawiadamiania o kontroli podatkowej, co byłoby sprzeczne z celem tego unormowania.

Powyższa wykładnia została potwierdzona w piśmie Ministra Finansów,<sup>4</sup> w którym powołuje się on na opinię Ministra Gospodarki, który stwierdza iż „Organ kontroli skarbowej może w ramach prowadzonego postępowania kontrolnego przeprowadzić kontrolę podatkową (art. 13 ust. 3 ustawy), dlatego w opinii resortu gospodarki dla przepro-

---

4 Zob. pismo Ministra Finansów z dnia 11 maja 2009 r. (PK4/8012/46/AAN/09/274), Lex nr 27403; odnosi się ono co prawda do zakresu przedmiotowego kontroli skarbowej wyłączanie wynikającego z art. 2 ust. 1 pkt 1 u.k.s., ale zasada ta znajdzie też zastosowanie w przypadku każdego innego zakresu, do którego organ kontroli skarbowej zobowiązany został mocą ustawy do zawiadamiania o zamiarze wszczęcia postępowania kontrolnego.

wadzenia kontroli podatkowej w ramach prowadzonego postępowania kontrolnego w zakresie, o którym mowa w art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy o kontroli skarbowej, zawiadomienie o zamiarze wszczęcia takiej kontroli nie jest konieczne.”

### **III. Fakultatywność kontroli podatkowej przedsiębiorców**

#### **1. Istota postępowania kontrolnego w kontekście postępowania podatkowego**

Organy kontroli skarbowej realizują zakres przedmiotowy u.k.s. głównie poprzez wszczynanie postępowań kontrolnych, o których mowa w rozdziale 3 u.k.s. Podstawową różnicą pomiędzy modelem postępowania kontrolnego prowadzonego przez organy kontroli skarbowej a modelem postępowania podatkowego prowadzonego przez organy podatkowe jest konieczność przeprowadzenia niezależnej kontroli podatkowej w przypadku tych ostatnich, której konsekwencją co do zasady może być wszczęcie niezależnej procedury – postępowania podatkowego. Tymczasem organy kontroli skarbowej nie są uprawnione do wszczynania kontroli podatkowej samoistnie. Kontrola ta musi wiązać się z wcześniej wszczętym postępowaniem kontrolnym, co prowadzi do wniosku, iż zakres kontroli podatkowej przeprowadzanej przez organy kontroli skarbowej nie może być szerszy niż zakres postępowania kontrolnego, w którym się toczy. Możliwym jest natomiast zawężenie zakresu kontroli podatkowej w stosunku do postępowania kontrolnego, np.: jeżeli postępowanie kontrolne toczy się w zakresie rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatków stanowiących dochód budżetu państwa, a także innych należności pieniężnych budżetu państwa za 2010 r. i w trakcie tego postępowania pojawiły się nieprawidłowości dotyczące wyłącznie jednego z podatków (np. podatku od towarów i usług), które skutkują koniecznością posłużenia się instrumentami prawnymi zawartymi wyłącznie w dziale VI o.p., to zakres kontroli podatkowej może brzmieć: rzetelność deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowość obliczania i wpłacania podatku od towarów i usług za 2010 r. Zakres

czasowy kontroli podatkowej również musi być skorelowany z zakresem czasowym postępowania kontrolnego, tzn. nie może być szerszy, ale może być węższy (ważne, by odnosił się do podstaw opodatkowania). Biorąc pod uwagę omawiany przykład, zakres kontroli podatkowej może być zrewidowany do rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatku od towarów i usług za m-cie styczeń – kwiecień 2010 r. Podsumowując, kontrola podatkowa przeprowadzana przez organy kontroli skarbowej jest zależna od uprzednio wszczętego postępowania kontrolnego. Nie ma w tym przypadku żadnej różnicy czy procedura kontrolna dotyczyć będzie strony, która jest przedsiębiorcą w rozumieniu przepisów u.s.d.g., czy też nim nie jest.

Natomiast postępowanie kontrolne może być postępowaniem samoistnym i nie musi wiązać się z koniecznością wszczęcia kontroli podatkowej. Zgodnie bowiem z art. 13 ust. 3 u.k.s. organ kontroli skarbowej może w ramach postępowania kontrolnego przeprowadzić kontrolę podatkową. Treść artykułu 13 ust. 3 u.k.s nie pozostawia żadnych wątpliwości, że mamy do czynienia z uprawnieniem organu, a nie jego obowiązkiem<sup>5</sup>. Ustawodawca nie precyzuje w u.k.s. przesłanek, po spełnieniu których organ kontroli skarbowej zobligowany byłby do wszczęcia kontroli podatkowej, co powoduje swego rodzaju dowolność w podejmowaniu decyzji przez kontrolujących. Nie ma żadnych wątpliwości, że kontrola podatkowa musi być wszczęta wtedy, kiedy kontrolujący będą chcieli skorzystać z uprawnień im przysługujących, o których mowa w dziale VI o.p. „Kontrola podatkowa”, do której to ustawy, w zakresie nieuregulowanym w u.k.s., odsyła art. 31 ust. 1 u.k.s. Należy zauważyć, że katalog czynności dowodowych, możliwych do przeprowadzenia w sprawie, jest szerszy w kontroli podatkowej<sup>6</sup>, co jest potwierdzeniem tezy, że o.p. w obecnym kształcie była tworzona dla celów postępowania podatkowego prowadzonego przez organy podatkowe pierwszej instancji, o których mowa w o.p. z pominięciem organów kontroli skar-

---

5 Wyroki NSA: z dnia 24 maja 2007 r. (II FSK 727/06), z dnia 14 grudnia 2007 r. (II FSK 1453/06), z dnia 5 listopada 2008 r. (II FSK 1053/07), <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/>.

6 Np. żądanie przeprowadzenia spisu z natury może być wystosowane wyłącznie w trakcie kontroli podatkowej, na podstawie art. 286 § 1 pkt 6 o.p.

bowej<sup>7</sup>. Natomiast w sytuacji, gdy organ kontroli skarbowej zbierze w sposób zupełny materiał dowodowy i oceni go w sposób obiektywny na podstawie przepisów działu IV o.p. „Postępowanie podatkowe” – wszczęcie kontroli podatkowej będzie zbędne.

Przepisy u.k.s. nie regulują w sposób kompletny zasad oraz trybu prowadzenia postępowania kontrolnego. Nie byłoby to zresztą uzasadnione, skoro z uwagi na swój charakter postępowanie to jest jedną z form szeroko rozumianego postępowania administracyjnego. Dlatego też w art. 31 ust. 1 u.k.s. ustawodawca zawarł odesłanie do przepisów o.p., nakazując stosowanie ich w zakresie nieuregulowanym przepisami u.k.s. Podkreślić przy tym należy, że przepis art. 31 ust. 1 u.k.s. daje możliwość „odpowiedniego” stosowania w postępowaniu kontrolnym przepisów o.p. „Odpowiedniość” nie oznacza natomiast bezpośredniości i identyczności. W postępowaniu kontrolnym podejmowane są przez organ kontroli skarbowej działania wykraczające poza zespół czynności składających się na teoretyczny model kontroli. Prowadzący to postępowanie organ nie ogranicza się do porównania stanu obowiązującego (wyznaczeń) ze stanem faktycznym (wykonań), lecz podejmuje także działania władcze<sup>8</sup>.

Należy poprzeć stanowisko WSA w Białymstoku zawarte w przytaczanym wyżej wyroku, w którym sąd charakteryzuje postępowanie kontrolne jako szczególnego rodzaju procedurę administracyjną, łączącą w sobie uprawnienia kontrolne i policyjne, a także właściwe postępowaniu podatkowemu – uprawnienia orzecznicze. Nie jest to jednak ani postępowanie podatkowe, ani kontrola podatkowa.

Przykładem środka dowodowego możliwego do wykorzystania na każdym etapie procedury kontrolnej jest badanie ksiąg, które może być przeprowadzone i udokumentowane protokołem zarówno na etapie postępowania kontrolnego na podstawie art. 193 o.p., jak i na etapie kontroli podatkowej – na podstawie art. 290 § 5 o.p. Może w tym przypadku zajść taka sytuacja, w której zostanie przeprowadzona kontrola podatkowa w postępowaniu kontrolnym zakończona protokołem z kon-

---

7 Zob. szerzej A. Melezini, *Fakultatywność przeprowadzania kontroli podatkowej przez organy kontroli skarbowej w ramach postępowania kontrolnego*, (w:) red. R. Dowgier, *Ordynacja podatkowa. Wokół nowelizacji*, Białystok, 2009, s. 370.

8 Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 5 maja 2009 r. (I SA/BK 93/09), Lex nr 558737, orzeczenie nieprawomocne.

troli, a dopiero później – na etapie postępowania kontrolnego przeprowadzony zostanie dowód z badania ksiąg kontrolowanego. Przypadek ten pokazuje, iż elementy kontroli występują również w postępowaniu kontrolnym. Kontrola podatkowa rozumiana jest jako ustalenie stanu obowiązującego, to znaczy wyznaczeń, które zależą od przyjętych kryteriów kontrolnych, a następnie ustalenie stanu rzeczywistego – tak zwanych wykonań, wreszcie zaś – ustalenie relacji pomiędzy wyznaczeniami a wykonaniami wraz z przyczynami ewentualnych niezgodności<sup>9</sup>. Elementy kontroli znajdują bowiem swoje odzwierciedlenie zarówno w postępowaniu kontrolnym, jak i kontroli podatkowej i to nie od elementu kontrolnego zależna jest konieczność wszczęcia kontroli podatkowej.

Warto zauważyć, iż po protokole kontroli, którego doręczenie kończy zgodnie z art. 291 § 4 o.p. kontrolę podatkową, kontrolowani uprawnieni są do przedstawienia zastrzeżeń lub wyjaśnień wraz ze wskazaniem stosownych wniosków dowodowych. Rozpatrzenie zastrzeżeń, o których mowa w art. 291 § 1 o.p., następuje już w postępowaniu kontrolnym, w którym dochodzi ponownie do porównania wyznaczeń z wykonaniami. Bywa też tak, że strona wnosi o przeprowadzenie szeregu wniosków dowodowych i nie ma możliwości wszczęcia w tym przypadku ponownej kontroli podatkowej. Także po zakończeniu kontroli podatkowej organ kontroli skarbowej w postępowaniu kontrolnym jest uprawniony do dalszego porównywania wyznaczeń z ustaleniami i nie może to już być kontrola podatkowa.

Należy też zauważyć, iż wszczęcie kontroli podatkowej przez organy kontroli skarbowej nie zawieszają postępowania kontrolnego. Czynności dowodowe mogą być zatem przeprowadzane dwutorowo w ramach postępowania kontrolnego i kontroli podatkowej. Akta zindywidualizowanej sprawy mogą być tworzone oddzielnie dla kontroli podatkowej, a oddzielnie dla postępowania kontrolnego. W praktyce organów kontroli skarbowej tworzone są jednak jedne akta sprawy, a dodatkowo przyjmuje się, iż po wszczęciu kontroli podatkowej stosuje się przepisy wyłącznie związane z kontrolą podatkową, chociaż nic nie stoi teo-

---

9 Zob. A. Stuglik, *Kontrola przedsiębiorcy w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2006, nr 9, s. 38.

retycznie na przeszkodzie, aby przeprowadzać czynności dwutorowo – gdyż postępowanie kontrolne nie jest zawieszane.

Można też zaryzykować stwierdzenie, że kontrola podatkowa przeprowadzana przez organy kontroli skarbowej jest środkiem dowodowym, zmierzającym do wydania dowodu w postępowaniu kontrolnym jakim jest dokument urzędowy – protokół z kontroli.

Co ciekawe, wstrzymanie czynności kontrolnych w ramach złożonego przez przedsiębiorcę sprzeciwu nie wstrzymuje przeprowadzania czynności dowodowych w ramach postępowania kontrolnego. Także może się okazać, iż przedsiębiorca pomimo pozytywnego dla siebie rezultatu złożenia sprzeciwu będzie zmuszony do dalszego i aktywnego uczestnictwa w postępowaniu kontrolnym.

W przypadku decyzji organu kontroli skarbowej o nieprzeprowadzeniu zindywidualizowanej kontroli podatkowej wobec przedsiębiorcy należy zauważyć, że ta grupa kontrolowanych pozbawiona zostaje możliwości skorzystania ze swoich uprawnień, o których mowa w u.s.d.g. Do postępowania kontrolnego nie mają bowiem zastosowania przepisy u.s.d.g., a wyłącznie do kontroli podatkowej. Z drugiej jednak strony przeprowadzenie postępowania kontrolnego z wyłączeniem kontroli podatkowej będzie z pewnością skutkowało zdecydowanie szybszym zakończeniem całej procedury kontrolnej. Należy również dodać, iż ustawowe skrócenie czasu na przeprowadzenie kontroli podatkowej<sup>10</sup> nie powoduje dla przedsiębiorcy wymiernych korzyści – wydłuża się automatycznie czasokres postępowania kontrolnego. Organy kontroli skarbowej, postępując zgodnie z prawem, skracają też zakresy przedmiotowe kontroli podatkowych przedsiębiorców, a także przenoszą kontrole podatkowe na kolejne lata, z uwagi na to, iż limity na przeprowadzenie kontroli podatkowej zastosowanie mają w jednym roku kalendarzowym.

---

10 Art. 83 ust. 1 u.s.d.g. wyznacza limity czasu trwania kontroli podatkowej dla różnych kategorii przedsiębiorców.



## **2. Wpływ uprawnienia kontrolowanego do złożenia korekty deklaracji na konieczność wszczęcia kontroli podatkowej**

Na podstawie art. 14c ust. 2 i 3 u.k.s. kontrolowany może, w terminie wyznaczonym przez organ kontroli skarbowej, zgodnie z art. 24 ust. 4 u.k.s., skorygować, w zakresie objętym postępowaniem kontrolnym, uprzednio złożoną deklarację podatkową. Zgodnie z art. 24 ust. 4 u.k.s. przed wydaniem decyzji lub wyniku kontroli organ kontroli skarbowej wyznacza kontrolowanemu 7-dniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego. Organ kontroli skarbowej wydaje więc stosowne postanowienie na podstawie art. 216 o.p., w którym wyznacza również termin na skorygowanie uprzednio złożonej deklaracji podatkowej w zakresie objętym postępowaniem kontrolnym. Do dnia wejścia w życie ustawy o zmianie u.k.s.<sup>11</sup>, czyli 30 lipca 2010 r., kontrolowany mógł skorzystać ze swojego uprawnienia w terminie 14 dni od dnia doręczenia protokołu kontroli, o którym mowa w art. 290 o.p. Powodowało to konieczność wszczynania kontroli podatkowej każdorazowo w przypadku pojawienia się nieprawidłowości na etapie postępowania kontrolnego. Przeniesienie samego uprawnienia do czasu sprzed wydania decyzji bądź wyniku kontroli ma swoje plusy, gdyż pozwoli kontrolowanemu odnieść się do całości ustaleń, zarówno wcześniej przeprowadzonej kontroli podatkowej, jak i postępowania kontrolnego<sup>12</sup>. Nie wpłynię też na decyzję o zasadności wszczęcia kontroli podatkowej.

## **3. Wpływ orzecznictwa sądów administracyjnych na kształtowanie procedury kontrolnej przez organy kontroli skarbowej**

Sądy administracyjne sporadycznie zabierają głos w sprawie kształtu procedury kontrolnej organów kontroli skarbowej, a jeżeli już to robią, to w sposób lakoniczny. W ostatnim jednak czasie pojawił się kon-

---

11 Ustawa z dnia 25 czerwca 2010 r. o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 127, poz. 858).

12 Zob. szerzej D. Zalewski, A. Melezini, *Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz praktyczny*, Warszawa, 2011.

trowsyjny w swoim brzmieniu wyrok WSA w Poznaniu,<sup>13</sup> w którym sąd zajął takie oto stanowisko: „...istota kontroli podatkowej sprowadza się przede wszystkim do zarejestrowania stanu faktycznego dotyczącego przedmiotu kontroli oraz porównania go ze stanem wyznaczonym przez prawo i plany oraz organizację przyjętą dla podmiotu kontrolowanego. Funkcją kontroli jest także ocena tego, co wynika z owego porównania oraz wyciąganie na tej podstawie wniosków co do dalszego funkcjonowania badanego lub kontrolowanego zjawiska. Kontrola dostarcza materiału, na podstawie którego możliwe jest zapobieżenie powstawania niekorzystnych zjawisk, jak również zweryfikowanie nieprawidłowych zachowań kontrolowanych podmiotów...”. Sąd argumentuje, iż postępowanie kontrolne na etapie przed wszczęciem kontroli podatkowej ma na celu zgromadzenie materiału dowodowego i właściwe przygotowanie kontroli, na etapie której organ porównuje wyznaczenia z wykonaniami. A zatem do wydania decyzji określającej zobowiązanie podatkowe bądź też określające je w nowej wysokości niezbędne jest wszczęcie kontroli podatkowej.

Jak uzasadnia sąd – należy dokonać wyraźnego rozróżnienia postępowania kontrolnego od kontroli podatkowej. Pierwsze z nich jest postępowaniem wymiarowym, a jego celem jest dokonanie wymiaru zobowiązania podatkowego w prawidłowej wysokości. Celem drugiego jest zbadanie rzetelności samoopodatkowania poprzez wydanie decyzji jako aktu kończącego postępowanie kontrolne, ale jest to możliwe dopiero po przeprowadzeniu kontroli podatkowej. Zdaniem sądu zaakceptowanie tak zdegradowanej procedury prowadziłyby do wniosku o zbędności przepisów o kontroli podatkowej – stałyby się bezużyteczne.

Podsumowując, sąd ocenił, iż przeprowadzenie kontroli podatkowej pod pozorem postępowania kontrolnego stanowi istotne naruszenie prawa, tj. art. 79 ust. 1 u.s.d.g., art. 31 ust. 1 u.k.s. w zw. z art. 283 § 1 o.p., 284 § 1 o.p., które miało istotny wpływ na wynik sprawy.

Prezentowany pogląd sądu, w którym postępowanie kontrolne po pierwsze, pełni rolę służalczą wobec kontroli podatkowej, po drugie, której celem jest zebranie materiału dowodowego, możliwego do wy-

---

13 Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 2 lutego 2011 r. (I SA/Po 707/10), orzeczenie nieprawomocne.

korzystania w kontroli podatkowej, jest błędny z powodów, o których była mowa we wcześniejszych rozważaniach. Nie sposób zgodzić się również z tezą, że do wydania decyzji określającej zobowiązanie podatkowe bądź też określającej je w nowej wysokości niezbędnym jest wszczęcie kontroli podatkowej.

Należy natomiast zaaprobować pogląd, w którym sąd odniósł się do prowadzenia pozornych kontroli podatkowych, co z pewnością stanowi istotne naruszenie prawa. W omawianym stanie faktycznym kontrolujący wraz z wszczęciem kontroli podatkowej przedłożyli do zapoznania się przez kontrolowanego protokół z tej kontroli. Prowadzi to do wniosku, iż organ kontroli skarbowej nie był w stanie dokonać tych czynności, które opisane zostały w protokole kontroli na etapie kontroli podatkowej, a dokonał ich w trakcie postępowania kontrolnego. Należy też zauważyć, iż organ kontroli skarbowej prowadził postępowanie kontrolne w starym trybie, tzn. sprzed nowelizacji przepisów u.k.s., w którym obowiązywało uprawnienie do złożenia korekty deklaracji wyłącznie po protokole kontroli. Czyli, aby podatnik mógł skorzystać ze swojego prawa, organ kontroli skarbowej wszczynał kontrolę podatkową w sytuacji pojawienia się nieprawidłowości podatkowych w sprawie, sporządzał protokół z kontroli, który uprawniał do złożenia korekty deklaracji. Jeżeli jednak pojawiła się praktyka, w której organ kontroli skarbowej wszczynał taką kontrolę, nie przeprowadzając żadnych czynności kontrolnych i bazując na ustaleniach poczynionych w postępowaniu kontrolnym, wydawał protokół kontrolny – to jednoznacznie taką praktykę należy uznać jako niezgodną z prawem, a samą kontrolę podatkową należałoby uznać za pozorną.

Po rozpatrzeniu skargi kasacyjnej od komentowanego wyroku, NSA<sup>14</sup> zajął stanowisko zgodnie z prezentowaną przez autora wykładnią, iż po przeprowadzeniu postępowania kontrolnego organ kontroli skarbowej jest uprawniony do wydania decyzji, bez konieczności wszczynania kontroli podatkowej. Sąd tym samym nie zgodził się z WSA, że do wydania decyzji określającej zobowiązanie podatkowe bądź też określającej je w nowej wysokości niezbędne jest wszczęcie kontroli podatkowej.

---

14 Wyrok NSA z dnia 15 lipca 2011 r. (I FSK 849/11), <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

## IV. Wnioski

Brak transparentności procedur kontrolnych doskwiera zarówno kontrolowanym, jak i kontrolującym. Zdecydowanie łatwiejszym byłoby przeprowadzanie procedury kontrolnej skomasowanej w jednej ustawie, a nie jak jest obecnie, gdy poprzez odpowiednie odesłania często należy domyślać się, którą normę prawną należy zastosować w konkretnym przypadku. Wszystko to nie stanowi ułatwienia w nawiązaniu poprawnego kontaktu pomiędzy stronami kontroli.

Wprowadzenie zawiadamiania o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej przez organy skarbowe było dobrym posunięciem ustawodawcy, jednakże sposób uregulowania tej instytucji w poszczególnych ustawach pozostawia wiele do życzenia. Należałoby postulować co najmniej ujednolicenie powodów, dla których organy skarbowe nie zawiadamiają o kontroli podatkowej i postępowaniu kontrolnym.

Natomiast fakultatywność kontroli podatkowej pozostaje nadal w pewnym niedopowiedzeniu. Postuluje się więc, po przeprowadzeniu stosownych konsultacji i badań, rozważenie przyjęcia jednego z poniższych rozwiązań, wprowadzających do u.k.s.:

- obligatoryjność kontroli podatkowej przed wydaniem decyzji podatkowej;
- fakultatywność kontroli podatkowej w przewidzianych prawem okolicznościach;
- wyłączenie organów skarbowej spod stosowania kontroli podatkowej w postępowaniu kontrolnym.

Każde z wyżej wymienionych rozwiązań ma swoje plusy i minusy. Wprowadzenie któregoś z nich spowoduje jednak z pewnością podwyższenie transparentności trybu kontrolnego organów kontroli skarbowej oraz zwiększy przejrzystość w korzystaniu przez kontrolowanych z gwarantowanych przepisami prawa uprawnień.

# SPRZECIW NA CZYNNOŚCI KONTROLNE W PRAKTYCE DZIAŁANIA ORGANÓW SKARBOWYCH

DARIUSZ ZALEWSKI

## I. Wprowadzenie

Jedną z fundamentalnych zmian w dotychczasowych zasadach kontroli podatników, którzy posiadają status przedsiębiorcy, było uzyskanie przez nich 7 marca 2009 r. uprawnienia do wnoszenia sprzeciwu wobec podjęcia i wykonywania czynności kontrolnych przez wszystkie organy kontrolne. Tego dnia weszła w życie nowelizacja ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, której rozdział piąty reguluje kontrolę działalności gospodarczej podatnika będącego przedsiębiorcą. Powołane przepisy unormowały tryb postępowania we wszystkich kontrolach prowadzonych wobec przedsiębiorców. Zasada ta dotyczy także organów kontroli skarbowej<sup>1</sup> i prowadzonych przez nie kontroli podatkowych, które wcześniej częściowo były wyłączone z obowiązku stosowania rygorów u.s.d.g.

## II. Praktyczne aspekty związane z rozpatrywaniem sprzeciwów w organach skarbowych

Wniesienie sprzeciwu wstrzymuje czynności kontrolne w sytuacji, gdy prowadzone są one niezgodnie z zasadami określonymi w u.s.d.g. Upływ 2 lat od czasu uchwalenia nowych przepisów pozwala na ocenę skutków stosowania znowelizowanej ustawy i instytucji sprzeciwu na przebieg kontroli, zarówno z punktu widzenia przedsiębiorców, jak i organów skarbowych. Mimo licznych obaw, zgłaszanych zwłaszcza przez przedstawicieli Ministerstwa Finansów, że wprowadzenie sprze-

---

1      Organy podatkowe i organy kontroli skarbowej.

ciwu w formie zapisanej w noweli u.s.d.g. spowoduje sparaliżowanie kontroli podatkowych, tak się nie stało.

W 2009 roku, w okresie od obowiązywania przepisów znowelizowanej u.s.d.g., organy kontroli skarbowej wszczęły 3432 kontrole podatkowe<sup>2</sup>. W ich trakcie podatnicy wnieśli 12 sprzeciwów wobec podjęcia i wykonywania przez organy czynności kontrolnych, z których żaden nie został uznany za zasadny. Ponadto w ww. okresie zostały złożone 33 pisma zatytułowane „sprzeciwy”, które nie spełniały przesłanek uznania ich za sprzeciwy wniesione w trybie art. 84c u.s.d.g.

W 2009 roku urzędy skarbowe przeprowadziły 130597 kontroli, a podatnicy wnieśli w ich trakcie 19 sprzeciwów. Organy podatkowe, akceptując stanowisko przedsiębiorcy, wydały 3 postanowienia o odstąpieniu od czynności kontrolnych, a nie podzielając zarzutów przedsiębiorcy – 16 postanowień o kontynuowaniu czynności kontrolnych. Na postanowienia o kontynuowaniu czynności kontrolnych wniesiono 13 zażaleń. W dwóch przypadkach organy podatkowe drugiej instancji podzieliły zarzuty przedsiębiorcy i orzekły o odstąpieniu od czynności kontrolnych.

Jak dotąd liczba sprzeciwów wnoszonych przez przedsiębiorców nie jest znacząca, ale popularność tego środka zaskarżenia z pewnością będzie rosła, co już jest widoczne w przypadku kontroli prowadzonych przez naczelników urzędów skarbowych. Z danych za 2010 r. widać niewielki wzrost liczby wnoszonych sprzeciwów, choć ich liczba jest wciąż daleka od alarmujących prognoz i opinii wysuwanych przed nowelizacją u.s.d.g., które przekonywały, że sprzeciwy staną się narzędziem blokady kontroli podatkowej<sup>3</sup>.

W 2010 r. przedsiębiorcy wnieśli 23 sprzeciwy (na 124854 przeprowadzone kontrole podatkowe), a więc tyle, co w poprzednim roku. W sześciu przypadkach wniesienie sprzeciwu było niedopuszczalne ze względu na regulacje zawarte w art. 84d u.s.d.g. Organy podatkowe, akceptując stanowisko przedsiębiorców, wydały cztery postanowienia o odstąpieniu od czynności kontrolnych oraz nie dzieląc zarzutów przedsiębiorców, wydały 19 postanowień o kontynuowaniu czynności

---

2 Na podstawie danych Ministerstwa Finansów.

3 T. Król, *Przedsiębiorca może wnieść sprzeciw i wstrzymać kontrolę podatkową*, „Rzeczpospolita” z dnia 19 marca 2009 r.

kontrolnych. Na te 19 postanowień wniesiono 11 zażaleń, z których dwa uwzględniono na korzyść przedsiębiorców.

Dyrektorzy Urzędów Kontroli Skarbowej w 2010 r. wszczęli 4498 kontroli podatkowych. W ww. okresie złożonych zostało 8 sprzeciwów, a jeden z nich został uznany za zasadny. Ponadto w 2010 r. zostało złożonych 28 tzw. *quasi*-sprzeciwów, które nie zostały uznane za sprzeciwy złożone w trybie art. 84c u.s.d.g.

Mała liczba protestów wynika nie tyle z nieskuteczności nowelizacji u.s.d.g., ile ze zmiany taktyki działania organów, przede wszystkim urzędów kontroli skarbowej, które zbierają materiał dowodowy w postępowaniu kontrolnym, a kontrolę wszczynają w większości wtedy, kiedy ustawa pozwala im na wyłączenie stosowania limitów czasowych trwania kontroli. Z powyższej statystyki wynika, że jeżeli już przedsiębiorcy próbują korzystać z nowej instytucji, to najczęściej nie stosują przepisów prawidłowo i ich wnioski w tym przedmiocie nie są ani uwzględniane przez organy, ani nie znajdują poparcia przed sądami administracyjnymi. Tymczasem sprzeciwy są z pewnością instrumentem, dającym podmiotom gospodarczym daleko idące uprawnienia w ich sporze z fiskusem. Na razie nie są one przez przedsiębiorców należycie wykorzystane, ale z pewnością ich popularność będzie rosła.

### **III. Sprzeciwy wnoszone w postępowaniu kontrolnym**

Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej nie definiuje pojęcia postępowania kontrolnego, reguluje natomiast jego wszczęcie, przebieg i zakończenie (rozdział 3 u.k.s.). Celem postępowania kontrolnego jest dokonanie wymiaru zobowiązania podatkowego w prawidłowej wysokości poprzez wydanie decyzji jako aktu kończącego to postępowanie. Postępowanie kontrolne jest przede wszystkim postępowaniem jurysdykcyjnym, analogicznym do postępowania podatkowego, a uprawnienia organu kontroli skarbowej są zrównane z uprawnieniami organu podatkowego. Jego celem jest nie tylko sprawdzenie, czy podmioty kontrolowane wywiązują się z nałożonych na nie obowiązków, co ma miejsce w trakcie kontroli podatkowej, lecz również doprowadzenie do wydania rozstrzygnięcia, które przybiera bądź formę

decyzji, bądź wyniku kontroli<sup>4</sup>. W toku postępowania kontrolnego organ kontroli skarbowej może przeprowadzić kontrolę podatkową (art. 13 ust. 3 u.k.s.).

Istotą kontroli podatkowej (dział VI o.p.) jest porównanie stanu faktycznego dotyczącego kontrolowanego, a więc tzw. wykonań (złożone deklaracje podatkowe), ze stanem założonym przez prawo, czyli tzw. wyznaczeń (norm materialnego prawa podatkowego, z których wynika m.in. wysokość zobowiązania podatkowego przedsiębiorcy), w celu weryfikacji rzetelności zadeklarowanych przez niego podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatków stanowiących dochód budżetu państwa. Oznacza to, że kontrola podatkowa oparta jest na kryterium zgodności zachowania z prawem (kryterium legalności). Każde działanie podatnika, które powoduje rozbieżność między jego rozliczeniem podatkowym a stanem założonym przez prawo, powinno zostać dostrzeżone przez organ kontrolujący i opisane w protokole kontroli, który kończy kontrolę podatkową.

Po analizie pojęcia „kontroli”. jak i „postępowania kontrolnego” należy uznać, że postępowanie kontrolne (tak jak i podatkowe) z jego elementami nadzoru nie jest kontrolą w rozumieniu przepisów u.s.d.g. Dopóki postępowanie nie osiągnie etapu kontroli, nie można mówić o obowiązku stosowania przez organ kontroli skarbowej norm zawartych w u.s.d.g. Postępowanie kontrolne na etapie przed wszczęciem kontroli ma na celu zgromadzenie materiału dowodowego i właściwe przygotowanie kontroli. Na etapie kontroli podatkowej organ porównuje wyznaczenia (stan nakazany przez ustawy) z wykonaniami (z tym, jak postąpił podatnik i jak określił swoje zobowiązanie podatkowe), a więc wówczas bezwzględnie powinien zastosować przepisy u.s.d.g. Po zakończeniu kontroli organ prowadzi dalej postępowanie kontrolne, ewentualnie uzupełniając materiał dowodowy w sprawie, jeśli zachodzi taka potrzeba, na koniec wydając decyzję podatkową lub tzw. wynik kontroli (najczęściej w przypadku niestwierdzenia nieprawidłowości podatkowych). Podsumowując, postępowanie kontrolne, chociaż jest odpowiednikiem postępowania podatkowego prowadzonego przez

4 J. Kulicki, *Komentarz do ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej*, (w:) tegoż, *Kontrola skarbowa. Komentarz*, Warszawa 2004, s. 370 i n.



organy podatkowe, ma szerszy zakres i należy je uznać za specyficzny rodzaj postępowania administracyjnego<sup>5</sup>.

Analiza orzeczeń sądowych zapadłych na tym tle prowadzi do wniosku, że regulacja dotycząca sprzeciwów nie jest przejrzysta i budzi liczne wątpliwości nie tylko przedsiębiorców i organów skarbowych, ale także sądów administracyjnych. Efektem jest niejednolite orzecznictwo, zwłaszcza w zakresie rozstrzygnięcia tzw. quasi-sprzeciwów, które zdaniem organów są wnoszone bez podstawy prawnej. Opierając się na wyrokach sądów administracyjnych, można doliczyć się aż siedmiu różnych sposobów rozstrzygnięcia sprzeciwów, niespełniających formalnych przesłanek do ich wniesienia określonych w u.s.d.g.

#### **IV. Procedura rozpatrywania sprzeciwu**

Zasady wnoszenia sprzeciwów na czynności kontrolne organu prowadzone wobec przedsiębiorcy budzą liczne wątpliwości ze względu na sposób ich uregulowania, zwłaszcza w kontekście powiązania z przepisami normującymi kontrolę podatkową. Ustawodawca wprowadzając do u.s.d.g. podstawowe zasady kontroli przedsiębiorców, w zakresie nieuregulowanym odsyła do ustaw szczególnych (art. 77 ust. 2 i 3 u.s.d.g.). W pierwszej kolejności pracownicy organów skarbowych kontrolujący przedsiębiorcę prowadzącego działalność gospodarczą powinni więc stosować przepisy u.s.d.g., a w zakresie w niej nieuregulowanym o.p. (art. 291 o.p.). Mało tego. W toku kontroli podatkowej przedsiębiorcy i organy podatkowe muszą stosować dodatkowo przepisy ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego art. 84c ust. 16 u.s.d.g. (np. właściwość organów odwoławczych). W przypadku organów kontroli skarbowej należy dodatkowo posiłkować się także przepisami ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej. Zgodnie z art. 31 ust.1 u.k.s. postępowanie kontrolne prowadzi się na zasadach uregulowanych w u.k.s., a w zakresie nieuregulowanym o.p.

Wielość ustaw, które regulują powyższe kwestie, powoduje trudności z właściwym stosowaniem procedury podatkowej i to zarówno po stronie organów skarbowych, jak i przedsiębiorców, czego już widocz-

---

5 D. Zalewski, A. Melezini, *Kontrola podatkowa przedsiębiorcy*, Warszawa 2010, s. 34–38.

nym efektem jest wnoszenie przez przedsiębiorców sprzeciwów, mimo braku podstaw do ich złożenia w świetle przepisów u.s.d.g.

Do wniesienia sprzeciwu uprawniony jest wyłącznie przedsiębiorca. W rozumieniu art. 4 w zw. z art. 2 u.s.d.g. przedsiębiorcą jest osoba fizyczna, osoba prawna i jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej, której odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną, wykonująca we własnym imieniu działalność gospodarczą – tj. zarobkową działalność wytwórczą, budowlaną, handlową, usługową oraz działalność polegającą na poszukiwaniu, rozpoznawaniu i wydobywaniu kopalin ze złóż, a także działalność zawodową, wykonywaną w sposób zorganizowany i ciągły. Za przedsiębiorców uznaje się także wspólników spółki cywilnej w zakresie prowadzonej przez nich działalności gospodarczej.

W związku z powyższym może powstać wątpliwość, jaki status w świetle norm u.s.d.g. ma osoba, która faktycznie wykonuje działalność gospodarczą, ale nie złożyła wniosku o wpis do ewidencji działalności gospodarczej. Rozstrzygnięcie tej kwestii jest istotne dla ustalenia zasad przeprowadzenia kontroli podatkowej i stosowania bądź też nie rygorów przedmiotowej ustawy. Początkowo organy skarbowe uznawały, że elementem przesądającym o stosowaniu u.s.d.g. są faktycznie wykonywane czynności z zakresu działalności gospodarczej<sup>6</sup>. W praktyce oznaczało to, że jeżeli ktoś nie jest zarejestrowany, ale prowadzi działalność gospodarczą zdefiniowaną w art. 2 u.s.d.g., należy go uznać za przedsiębiorcę, wobec którego stosowane będą rygory przedmiotowej ustawy.

Stanowisko to, choć uzasadnione względami tzw. ostrożności proceduralnej, słusznie zostało ocenione krytycznie. Nie podzieliło go zarówno piśmiennictwo,<sup>7</sup> jak i orzeczenia sądów administracyjnych – wyrok WSA w Warszawie z 22 stycznia 2008 r.<sup>8</sup> Sąd w przedmiotowym wyroku wskazał, że status przedsiębiorcy osoba fizyczna uzyskuje poprzez spełnienie warunków określonych w art. 4 ust. 1 oraz art. 2 u.s.d.g. Przedsiębiorca będący osobą fizyczną może podjąć dzia-

---

6 Pismo Ministra Finansów z dnia 12 sierpnia 2009 r. (PK4/80 12/98/ZAP/091703), Lex nr 27346.

7 C. Kosikowski, Komentarz do art. 4 u.s.d.g. (w:) C. Kosikowski, *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej. Komentarz*, Warszawa 2008.

8 VI SA/Wa 1957/07, opublikowany CBOSA.

łałość gospodarczą dopiero po uzyskaniu wpisu do ewidencji działalności gospodarczej. Statusu prawnego przedsiębiorcy nie nabywa się przez samo podjęcie i wykonywanie działalności gospodarczej przed uzyskaniem wpisu do ewidencji działalności gospodarczej lub podjęcia wykonywania działalności gospodarczej bez wpisu i bez intencji jego uzyskania. Zasada ta wynika z brzemienia art. 14 ust. 1 u.s.d.g. i dotyczy również osób prawnych, które mają obowiązek uzyskać wpis do rejestru przedsiębiorców w Krajowym Rejestrze Sądowym<sup>9</sup>.

Sprzeciw może zostać wniesiony przez przedsiębiorcę osobiście (art. 84c u.s.d.g.), a także – jak można wywieść z treści art. 281a § 2 o.p. – przez osobę upoważnioną do reprezentowania kontrolowanego w zakresie kontroli podatkowej, ponieważ jeżeli upoważnienie nie stanowi inaczej, jest ona uprawniona do dokonywania wszystkich czynności kontrolnych<sup>10</sup>.

Z treści art. 84c u.s.d.g. można wywieść, od których czynności przysługuje sprzeciw. Ustawodawca enumeratywnie wymienia przepisy, których naruszenie przez organ kontroli może skutkować wniesieniem sprzeciwu:

- wszczęcie kontroli bez zawiadomienia przedsiębiorcy – art. 79 ust. 2 u.s.d.g.,
- wszczęcie kontroli z uchybieniem terminów – art. 79 ust. 4 u.s.d.g.,
- wszczęcie kontroli bez upoważnienia – art. 79a ust. 1,
- wszczęcie kontroli z naruszeniem treści upoważnienia do przeprowadzenia kontroli – art. 79a ust. 6 u.s.d.g.,
- nieokazanie przez kontrolującego legitymacji służbowej przed przystąpieniem do wykonywania czynności kontrolnych – art. 79a ust. 1 u.s.d.g.,
- niepoinformowanie kontrolowanego przedsiębiorcy o jego prawach i obowiązkach w trakcie kontroli – art. 79b u.s.d.g.,
- prowadzenie kontroli bez udziału kontrolowanego lub osoby przez niego upoważnionej – art. 80 ust. 1 u.s.d.g.,

---

9 Rejestr przedsiębiorców jest instytucją prawną, wprowadzoną ustawą z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym (tekst jedn. Dz.U. z 2001 r. Nr 17, poz. 209).

10 D. Zalewski, A. Melezini, *Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz praktyczny*, Warszawa 2011, s. 322–324.

- podjęcie i prowadzenie więcej niż jednej kontroli u tego samego przedsiębiorcy w sytuacji, gdy nie zachodzą przesłanki – art. 82 ust. 1 u.s.d.g.,
- przekroczenie dopuszczalnego czasu trwania kontroli – art. 83 ust. 1 u.s.d.g.,
- podejmowanie i prowadzenie kontroli bez ograniczeń czasowych – art. 83 ust. 2.

Katalog tych naruszeń jest katalogiem zamkniętym, co oznacza, iż uchybienie przez organ innym przepisom u.s.d.g. czy też dokonanie czynności kontrolnych z naruszeniem przepisów o.p. lub u.k.s. nie może stanowić podstawy wniesienia sprzeciwu. Dodatkowo ustawodawca wymienił w art. 84d u.s.d.g. sytuacje, w których wniesienie sprzeciwu jest niedopuszczalne (przeprowadzenie kontroli jest niezbędne przeciwdziałaniu popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia, przeciwdziałaniu popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczeniu dowodów jego popełnienia). Oznacza to, że te same przesłanki, które są podstawą do wniesienia sprzeciwu i wstrzymania czynności kontrolnych w toku „zwykłej” kontroli, nie mogą być zastosowane w kontrolach związanych przedmiotowo z zarzutem popełnienia przez podatnika przestępstwa lub wykroczenia (karnego lub karnego skarbowego). Wniesienie sprzeciwu nie jest ponadto dopuszczalne w przypadkach wymienionych w art. 84a u.s.d.g., ale przepis ten nie obejmuje swoim zakresem kontroli podatkowej.

Zgodnie z normą art. 84c ust. 2 w zw. z ust. 3 u.s.d.g. sprzeciw należy sporządzić na piśmie, wraz z uzasadnieniem i wnieść do organu podejmującego i wykonującego kontrolę. Do osiągnięcia przewidzianych prawem skutków sprzeciwu w postaci wstrzymania czynności kontrolnych oraz wstrzymania biegu czasu trwania kontroli nie wystarczy samo jego wniesienie do organu podejmującego i wykonującego przedmiotową kontrolę. Zgodnie z dyspozycją art. 84c ust. 2 u.s.d.g. konieczne jest ponadto zawiadomienie kontrolującego na piśmie o wniesieniu sprzeciwu. Ustawa nie wskazuje, poza warunkiem pisemności, innych wymogów formalnych zawiadomienia, a w szczególności nie nakłada na przedsiębiorcę obowiązku przedłożenia kontrolującemu odpisu czy kopii sprzeciwu. Niezbędnym i minimalnym wymogiem zawiadomienia jest zawarcie w nim informacji o fakcie wniesienia sprzeciwu.

Zgodnie z regułą zawartą w art. 57 k.p.a. do 3-dniowego terminu na wniesienie sprzeciwu nie zalicza się dnia, w którym kontrola została wszczęta. Zgodnie z treścią art. 284 § 1 o.p. wszczęcie kontroli podatkowej następuje, co do zasady, poprzez doręczenie kontrolowanemu lub osobie upoważnionej do jego reprezentowania w zakresie kontroli podatkowej, upoważnienia do przeprowadzenia kontroli oraz okazanie legitymacji służbowej. Termin na wniesienie sprzeciwu liczymy od dnia następnego po dniu wszczęciu kontroli.

Inny będzie natomiast moment wszczęcia kontroli podatkowej w razie niestawienia się kontrolowanego lub osoby upoważnionej w wyznaczonym zgodnie z art. 284 § 3 o.p. terminie. W takim wypadku nastąpi ono w dniu upływu tego terminu. Zwłaszcza w tym drugim wypadku istnieje ryzyko niezachowania przez przedsiębiorcę terminu na wniesienie sprzeciwu. Z tego względu w interesie przedsiębiorcy jest, jeżeli nie może osobiście stawić się w miejscu prowadzenia kontroli, wyznaczenie osoby umocowanej do reprezentowania go w jej trakcie.

W jeszcze inny sposób jest liczony termin do wniesienia sprzeciwu na przekroczenie limitów czasu trwania kontroli u przedsiębiorcy, wskazanych w art. 83 ust. 1 u.s.d.g., jeżeli przekroczenie nastąpiło w trakcie prowadzonej kontroli. Wówczas rozpoczęcie biegu trzydniowego terminu nastąpi w dniu, w którym nastąpiło przekroczenie limitu czasu trwania kontroli – art. 84c ust. 4 u.s.d.g.

## **V. Przywrócenie terminu na wniesienie sprzeciwu**

Z uwagi na wyznaczenie przez ustawodawcę niezwykle krótkiego okresu czasu, w którym można wnieść sprzeciw (3 dni robocze od dnia wszczęcia kontroli), niezwykle istotne jest rozstrzygnięcie kwestii: czy termin ten ma charakter materialnoprawny i nie podlega przywróceniu, czy też ma charakter procesowy i można go przywrócić? Ocena ta nie zawsze jest łatwa. Dokonując jej, należy brać pod uwagę nie tylko sformułowanie właściwego przepisu, jego umiejscowienie w systemie prawa (umieszczenie w ustawie bądź jej części normującej prawo materialne czy też procesowe), ale także skutki, jakie wiążą się z upływem terminu. Kiedy skutkiem tym jest wygaśnięcie prawa podmiotowego lub niemożność jego realizacji, termin ma charakter materialnoprawny,

a jeżeli określa granice czasowe dla dokonania określonej czynności w postępowaniu – jest terminem prawa procesowego (por. wyrok WSA w Krakowie z dnia 9 lutego 2007 r., który oceniał instytucję zastrzeżeń i wyjaśnień do protokołu kontroli, o której mowa w art. 291 § 1 ustawy o.p., zgodnie z którym, jeśli kontrolowany nie zgadza się z ustaleniami protokołu, może w terminie 14 dni od dnia jego doręczenia przedstawić zastrzeżenia lub wyjaśnienia, wskazując równocześnie stosowne wnioski dowodowe<sup>11</sup>).

W kontekście powyższego należy uznać, że termin na wniesienie sprzeciwu ma charakter procesowy i podlega przywróceniu. Co prawda ustawodawca w art. 84c u.s.d.g. nie zawarł wprost uregulowań w zakresie warunków jego przywrócenia, niemniej w ust. 16 przedmiotowego przepisu zapisał, że do postępowań prowadzonych przez organ kontroli w następstwie wniesienia przez przedsiębiorcę sprzeciwu w zakresie nieuregulowanym w ustawie u.s.d.g. stosuje się przepisy k.p.a. Procesowy charakter przedmiotowego terminu wynika więc nie tylko z umieszczenia go w rozdziale proceduralnym ustawy, regulującym zasady kontroli przedsiębiorców, ale także z przepisów części ogólnej k.p.a., do której odsyła art. 84c ust. 16 u.s.d.g. Zgodnie z art. 58 § 1 k.p.a. w razie uchybienia terminu należy go przywrócić na prośbę zainteresowanego, jeżeli uprawdopodobni on, że uchybienie nastąpiło bez jego winy.

Należy więc uznać, że organ kontrolujący przedsiębiorcę jest zobowiązany przywrócić termin na wniesienie sprzeciwu, gdy zostaną spełnione łącznie następujące przesłanki z art. 58 k.p.a.:

- uchybienie terminowi nastąpiło bez winy przedsiębiorcy i brak winy zostanie przez niego uprawdopodobniony,
- przedsiębiorca złożył wnioski o przywrócenie terminu w ciągu siedmiu dni od ustania przyczyny uchybienia terminu,
- dopełnił on czynności, dla której określony był termin jednocześnie ze złożeniem wniosku o przywrócenie terminu.

Uznając prawo strony do złożenia wniosku o przywrócenie terminu na wniesienie sprzeciwu, należy zauważyć, że może to prowadzić do przedłużenia kontroli. Rozpoznanie wniosku o przywrócenie terminu następuje w formie postanowienia, na które służy zażalenie. Podstawą

---

11 Wyrok WSA w Krakowie z dnia 9 lutego 2007 r. (I SA/Kr 923/05), opublikowany w CBOSA.

jest art. 59 § 1 k.p.a. Nie można więc przystąpić do orzekania w kwestii zasadności wniesionego sprzeciwu bez uprzedniego rozstrzygnięcia wniosku o przywrócenie terminu do wniesienia sprzeciwu. Brak możliwości przywrócenia terminu do wniesienia sprzeciwu stanowiłoby nieuprawnione pozbawienie kontrolowanego przedsiębiorcy prawa skorzystania z instytucji przywrócenia terminu i nieuzasadnione wyłączenie stosowania wobec niego przepisów k.p.a. Niewątpliwie stałoby to również w sprzeczności z zasadami wynikającymi z części ogólnej u.s.d.g., w tym z art. 8 i 9, zgodnie z którymi organy administracji publicznej wspierają rozwój przedsiębiorczości, tworząc korzystne warunki do podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej (art. 8 u.s.d.g.) oraz zasadą, że wykonując swoje zadania, w szczególności w zakresie nadzoru i kontroli, organy administracji publicznej działają wyłącznie na podstawie i w granicach prawa, z poszanowaniem uzasadnionych interesów przedsiębiorcy (art. 9 u.s.d.g.).

## **VI. Rozstrzygnięcie organu**

Zgodnie z art. 84c ust. 9 u.s.d.g. organ kontrolny w terminie 3 dni roboczych od daty otrzymania sprzeciwu rozpatruje sprzeciw i wydaje postanowienie o odstąpieniu od czynności kontrolnych (uznaje zasadność sprzeciwu) bądź o kontynuowaniu czynności kontrolnych (według organu sprzeciw jest niezasadny).

Na postanowienie o kontynuowaniu czynności kontrolnych przysługuje zażalenie do organu wyższej instancji (art. 127 § 2 k.p.a. w zw. z art. 144 k.p.a. i art. 84c ust. 16 u.s.d.g.). W przypadku prowadzenia kontroli podatkowej przez pracowników urzędu skarbowego właściwym organem II instancji będzie Dyrektor Izby Skarbowej. Kiedy natomiast kontrolę z upoważnienia Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej, dalej: Dyrektor UKS, prowadzą inspektorzy skarbowi, organem właściwym do rozpoznania sprzeciwu jest Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej, dalej GIKS.

Zażalenie należy wnieść w terminie 3 dni od dnia doręczenia przedsiębiorcy postanowienia o kontynuowaniu czynności kontrolnych. Rozstrzygnięcie organu wyższej instancji jest wydawane w terminie 7 dni od daty wniesienia zażalenia (art. 84c ust. 10 u.s.d.g.).

W sytuacji gdy organ wyższej instancji utrzyma w mocy postanowienie o kontynuacji czynności kontrolnych, przedsiębiorcy przysługuje jeszcze skarga do wojewódzkiego sądu administracyjnego. Wynika to z art. 3 § 2 pkt 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Po rozstrzygnięciu WSA stronom przysługuje skarga kasacyjna do NSA (art. 173 § 1 ustawy p.p.s.a.).

Biorąc pod uwagę, jak doniosłe są konsekwencje związane z wniesieniem sprzeciwu przez przedsiębiorcę, jak również mając na względzie krótkie terminy przewidziane na załatwianie przedmiotowych spraw, organy skarbowe musiały dołożyć wszelkiej staranności, aby przygotować się organizacyjnie do sprawnego i terminowego realizowania tych zadań. Ponadto spodziewano się, że w pierwszych miesiącach obowiązywania nowego prawa przedsiębiorcy, zyskując instrument natychmiastowego wstrzymywania czynności kontrolnych, będą z niego często korzystać.

Z uwagi na powyższe Ministerstwo Finansów Departament Kontroli Skarbowej (MF DKS), chcąc usprawnić i jednocześnie ujednolicić sposób postępowania we wszystkich urzędach kontroli skarbowej w sprawach przekazywania zażaleń przedsiębiorców do GIKS, nakazał powołanie we wszystkich urzędach koordynatorów ds. sprzeciwów i opracował specjalny tryb postępowania. Zgodnie z zaleceniem MF DKS, w każdym z urzędów kontroli skarbowej spośród pracowników urzędu dyrektorzy wyznaczyli koordynatorów ds. sprzeciwów oraz ich zastępców (zwykle są to pracownicy z komórki prawnej bądź analiz i planowania). Ze względów organizacyjnych odrębnie ustanawiano funkcję koordynatora oraz jego zastępcy w siedzibie urzędu kontroli skarbowej, a odrębnie koordynatorów i ich zastępców dla ośrodków zamiejscowych. Koordynatorzy są odpowiedzialni za monitorowanie sprzeciwów, sprawne i terminowe przekazywanie korespondencji w sprawach sprzeciwów pomiędzy urzędem kontroli skarbowej a MF DKS. Upoważnieni są również do podpisywania korespondencji kierowanej do GIKS w sprawie zażaleń przedsiębiorców na postanowienia dyrektorów UKS rozstrzygające sprzeciw.



## VII. Sposób liczenia terminów

Po nowelizacji u.s.d.g. organy skarbowe miały liczne wątpliwości co do sposobu liczenia terminów w procedurze związanej z wniesieniem sprzeciwu przez przedsiębiorcę i jego rozpatrywaniem przez organ. Przede wszystkim problematyczna była data, z jaką ustawodawca wiąże skuteczne wniesienie sprzeciwu. Jest to istotne dla organu z uwagi na sposób, w jaki organ powinien liczyć termin na rozpatrzenie sprzeciwu: od momentu nadania pisma, czy też od jego wpływu do organu?

Za datę wniesienia sprzeciwu należy uznać jednak datę jego wpływu do organu. Wniosek taki jest zasadny z dwóch powodów. Gdyby przyjąć, że termin liczy się od daty nadania pisma w placówce pocztowej, mogłoby dochodzić do sytuacji, w której organ nie miałby możliwości jego dochowania z uwagi na fakt dotarcia pisma do organu po upływie terminu. Po drugie, z uwagi na fakt, że zgodnie z art. 61 § 3 k.p.a. wszczęcie postępowania na wniosek następuje z dniem doręczenia żądania organowi administracji publicznej.

Przedmiotowe stanowisko, odnośnie do sposobu liczenia terminów w trakcie procedury związanej z wniesieniem sprzeciwu, zgodne jest z orzecznictwem sądów administracyjnych. WSA w Warszawie (wyrok z dnia 28 października 2009 r.,<sup>12</sup> uznał, że termin na rozpatrzenie zażalenia na postanowienie o kontynuowaniu czynności kontrolnych należy liczyć od dnia faktycznego otrzymania zażalenia przez organ odwoławczy, a pismo powinno zostać rozpatrzone nie później niż w terminie 7 dni od dnia jego wniesienia.

Ponadto należy uznać, że przez wydanie postanowienia o kontynuowaniu czynności kontrolnych rozumie się datę, w jakiej postanowienie to zostało sporządzone (podpisane) przez uprawniony organ, a nie datę jego doręczenia stronie. Wynika to z treści art. 84c ust. 11 u.s.d.g., w którym ustawodawca wyodrębnia wydanie postanowienia przez organ od daty doręczenia go przedsiębiorcy i z tym drugim momentem wiąże skutek w postaci kontynuacji czynności kontrolnych. Trafność takiej wykładni przedmiotowego artykułu potwierdza doktryna<sup>13</sup>. Ist-

12 III SA/Wa 1081/09, opublikowany w CBOSA.

13 W. Stachurski, Nowe zasady kontroli działalności gospodarczej przedsiębiorców, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2009, nr 11, s. 27–28.

niały co prawda rozbieżności, czy wydaniem interpretacji podatkowej jest jej podpisanie przez organ, czy też dostarczenie podatnikowi. Niemniej zostały one usunięte rozstrzygnięciem pełnego składu Izby Finansowej NSA z dnia 14 grudnia 2009 r.<sup>14</sup> NSA, rozważając wszystkie za i przeciw, stwierdził ostatecznie, że pojęcie „niewydanie interpretacji” użyte w art. 14o § 1 o.p. nie oznacza braku jej doręczenia w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku, o którym mowa w art. 14d powołanej ustawy. Zdaniem NSA wymieniona w tym przepisie przesłanka niewydania pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego (interpretacji indywidualnej), a tym samym przesłanka przyjęcia fikcji tzw. milczącej (dorozumianej) interpretacji, spełniona zostaje wtedy tylko, gdy w terminie 3 miesięcy interpretacja ta nie zostanie sporządzona i podpisana przez upoważniony organ w ramach czynności wewnętrzznego urzędowania. Moment jej doręczenia pozbawiony jest natomiast z punktu widzenia art. 14o § 1 o.p. doniosłości prawnej.

Gdyby zająć w tej sprawie inne stanowisko niż Izba Finansowa NSA i uznać, że postanowienie jest wydane w dacie doręczenia pisma przedsiębiorcy, ani organ pierwszej instancji, ani wyższego stopnia nie miałby możliwości zachowania terminów przewidzianych w u.s.d.g. z uwagi na ich krótkie okresy (3 dni w I instancji i 7 dni w II instancji). Tymczasem niezachowanie terminów do rozpatrzenia sprzeciwu oraz zażalenia skutkuje z mocy prawa odstąpieniem od czynności kontrolnych i jest równoznaczne w skutkach z wydaniem postanowienia o uznaniu przez organ słuszności wniesionego sprzeciwu bądź zażalenia – art. 84c ust. 12 i 13 u.s.d.g.

Powyższe stanowisko jest aprobowane również w orzecznictwie sądów administracyjnych. WSA w Warszawie w wyroku z dnia 5 marca 2010 r.<sup>15</sup> uznał, że „Racjonalny ustawodawca nie ustanawia terminów, których dotrzymanie zależy nie tyle od sprawnego działania organów, lecz od sprawnego działania poczty bądź ich dotrzymanie może okazać się niemożliwe nawet przy dołożeniu przez te organy najwyższej, jaka może być od nich wymagana, staranności – sytuacje takie mogłyby mieć miejsce, gdyby przyjąć, iż w terminie 3 dni roboczych powinno nastąpić również doręczenie postanowienia wydanego w wy-

14 II FPS 7/09, Lex nr 530904.

15 III SA/Wa 1494/09, opublik. CBOSA.

niku rozpatrzenia sprzeciwu lub też, iż termin na wydanie postanowienia przez organ odwoławczy zaczyna swój bieg w dacie wpływu zażalenia do organu pierwszej instancji.”

## **VIII. Praktyka postępowania ze sprzeciwami niedopuszczalnymi w świetle prawa**

W praktyce działania organów skarbowych wątpliwości wzbudza kwestia, w jaki sposób rozpatrzeć sprzeciw, który jest niedopuszczalny ze względu na brak formalnej podstawy prawnej – tzw. *quasi*–sprzeciw. Chodzi o te sytuacje, w których przedsiębiorca zarzuca organowi naruszenie procedury niewymienione w art. 84c ust. 1 u.s.d.g. lub też gdy zachodzi wyjątek wymieniony w art. 84d, który skutkuje niedopuszczalnością wniesienia sprzeciwu (w sytuacji gdy organ przeprowadza kontrolę, powołując się na wyjątki określone w przepisach art. 79 ust. 2 pkt 2, art. 80 ust. 2 pkt 2, art. 82 ust. 1 pkt 2, art. 83 ust. 2 pkt 2 i art. 84a u.s.d.g.).

Ze względu na to, że procedura rozstrzygnięcia tak wniesionego *quasi*–sprzeciwu nie jest unormowana w u.s.d.g., należy poprzez rozwiązanie tego problemu w drodze wykładni systemowej przyjąć metodę rozstrzygnięcia takich niedopuszczalnych sprzeciwów, mając na uwadze cel wprowadzenia przepisu i skutki, jakie wywoła rozstrzygnięcie w sferze praw podatnika. Dotychczasowa praktyka działania organów kontrolnych pokazuje, że jednolita metoda działania nie została jak dotąd wypracowana. W rezultacie *quasi* sprzeciwu rozstrzygane są w różny sposób, co powoduje, że sami przedsiębiorcy nie tylko mają wątpliwości, jak prawidłowo skarżyć rozstrzygnięcia organów I instancji, ale mają także różny zakres uprawnień w tym przedmiocie, w zależności od tego, jaki organ prowadzi kontrolę przedsiębiorcy.

Wobec powyższego, rozwiązaniem problemu byłaby koherentność działań sądów administracyjnych, które poprzez orzecznictwo mogą dokonać wykładni spornych przepisów i stworzyć spójną linię orzecznictwą, a przez to przyczynić się do ujednoczenia praktyki postępowania organów skarbowych. W praktyce sądy wydają w spornej kwestii zupełnie rozbieżne orzeczenia. Analizując zarówno postanowienia organów skarbowych, jak i orzecznictwo sądów administracyjnych do-

tyczące rozpatrywania quasi sprzeciwów wnoszonych z naruszeniem przepisów u.s.d.g., doliczyć się można aż sześciu różnych sposobów ich rozstrzygania.

## **IX. O odmowie uwzględnienia pisma zatytułowanego sprzeciw**

Sprzeciw wniesiony, a oparty na przesłance niewymienionej w art. 84c (najczęściej chodzi o sytuację, kiedy przedsiębiorca składa quasi-sprzeciw przed wszczęciem kontroli podatkowej albo po jej zakończeniu, w trakcie postępowania podatkowego) lub oparty na przesłance z art. 84d, należy rozstrzygnąć, wydając postanowienia, na które nie służy zażalenie: „O odmowie uwzględnienia pisma zatytułowanego sprzeciw”, czy też postanowienie „O stwierdzeniu niedopuszczalności środka zaskarżenia w postaci sprzeciwu na czynności kontrolne”<sup>16</sup>. Podstawą wydania przedmiotowego postanowienia jest art. 216 o.p. W sytuacji, gdy sprzeciw nie jest złożony w trybie przepisów u.s.d.g., organ nie ma obowiązku zastosowania do jego rozpatrzenia k.p.a. Właściwe będzie zastosowanie jako podstawy rozstrzygnięcia Ordynacji podatkowej, gdyż postępowanie jest prowadzone wówczas tylko i wyłącznie na podstawie przedmiotowej ustawy. Zgodnie z art. 237 o.p. postanowienie, na które nie służy zażalenie, strona może zaskarżyć w odwołaniu od decyzji. Dojdzie wówczas do kontroli tak wydanego postanowienia i oceny słuszności zarzutów przedsiębiorcy, której dokona organ nadrzędny nad organem, który je wydał. Opisany sposób rozstrzygnięcia sprzeciwu pozwala na uniknięcie skutków w postaci nieuzasadnionego wstrzymywania czynności kontrolnych. Jednocześnie podatnik zachowuje prawo do kontroli prawidłowości przedmiotowego rozstrzygnięcia przez organ II instancji, a także przez sąd. W przypadku stwierdzenia uchybień po stronie organu kontrolnego skutkiem może być nieuwzględnienie dowodów zebranych przez organ z naruszeniem prawa (art. 77 ust. 6 u.s.d.g. oraz 180 o.p.), a więc wszystkie negatywne konsekwencje dla

16 Por. D. Zalewski, *Kontrola podatkowa przedsiębiorcy. Procedura wstrzymania czynności kontrolnych*. „Monitor Podatkowy” 2010, nr 2, s. 31.

przedsiębiorcy związane z naruszeniem procedury kontroli przez organ skarbowy I instancji zostaną wyeliminowane.

Zdaniem Autora jest to właściwa procedura do rozstrzygnięcia *quasi*-sprzeciwów. W taki sposób załatwia przedmiotowe sprawy Dyrektor UKS w Białymstoku. Słuszność takiego sposobu postępowania potwierdził WSA w Łodzi<sup>17</sup>.

W stanie faktycznym sprawy rozpoznawanej przez WSA Naczelnik Urzędu Celnego postanowieniem wezwał stronę do okazania dowodu. Organ prawidłowo pouczył skarżącą, że na powyższe postanowienie nie przysługuje zażalenie. Od postanowienia tego także nie przysługiwał sprzeciw. Czynności o charakterze dowodowym, w tym wezwanie do okazania przez kontrolowany podmiot dowodu z dokumentu, nie zostały wymienione w art. 84c u.s.d.g. Wobec powyższego Naczelnik Urzędu Celnego I w Ł., po otrzymaniu sprzeciwu na postanowienie w sprawie okazania dowodu, powinien powiadomić stronę o braku możliwości wniesienia sprzeciwu. Tymczasem wydał postanowienie o kontynuowaniu czynności kontrolnych. W myśl art. 84c ust. 9 ustawy organ może wydać postanowienie o kontynuowaniu czynności kontrolnych bądź o odstąpieniu od tych czynności, gdy strona korzysta z uprawnienia do wniesienia sprzeciwu. Z treści tego przepisu wynika, że wydanie postanowienia o kontynuowaniu czynności kontrolnych następuje po merytorycznym rozpoznaniu wniesionego przez stronę sprzeciwu.

Zdaniem Sądu wyrażonym w uzasadnieniu wyroku „Organ odwoławczy, rozpoznając zażalenie zauważył, co wynika z końcowego fragmentu uzasadnienia postanowienia, iż stronie nie przysługiwał sprzeciw od postanowienia. Powinien zatem uchylić zaskarżone postanowienie jako wydane bez podstawy prawnej. Jednakże błędnie orzekł o niedopuszczalności środka zaskarżenia, powołując się na przepisy art. 123, art. 134 i art. 144 k.p.a.”

Sąd uchylił postanowienia organów celnych obu instancji (w przedmiocie podatków). W uzasadnieniu wyroku WSA uznał m.in.: „W oparciu o przepisy art. 134 k.p.a. w zw. z art. 144 k.p.a. możliwe byłoby stwierdzenie przez organ odwoławczy ewentualnej niedopuszczalności zażalenia na postanowienia organu pierwszej instancji. Nieprawidł-

---

17 Wyrok z dnia 18 listopada 2009 r. (III SA/Łd 373/09), opublikowany w CBOSA.

łowe natomiast było wydanie przez organ odwoławczy postanowienia o stwierdzeniu niedopuszczalności środka zaskarżenia w postaci sprzeciwu na czynności kontrolne. Sprzeciw nie jest środkiem odwoławczym w rozumieniu przepisów k.p.a. Zauważyć należy, iż art. 84c ust. 16 ustawy przewiduje w postępowaniach, o których mowa w ust. 9 i ust. 10, stosowanie przepisów k.p.a. Jednakże postępowania, o których mowa w ust. 9 i w ust. 10 artykułu 84c ustawy, dotyczą merytorycznego rozpoznania sprawy po wniesieniu dopuszczalnego sprzeciwu na czynności kontrolne. Jeśli wniesienie sprzeciwu na postanowienie dowodowe jest niedopuszczalne, to w niniejszej sprawie dotyczącej niedopuszczalności sprzeciwu nie mógł znaleźć zastosowania przepis art. 84c ust. 16 ustawy przewidujący stosowanie przepisów k.p.a.”

## X. Zwykłe pismo do przedsiębiorcy

Kolejnym sposobem rozstrzygnięcia *quasi*-sprzeciwów jest, zamiast wydania postanowienia przez organ, załatwienie sprawy zwykłym pismem skierowanym do przedsiębiorcy. W ten sposób rozstrzygają *quasi*-sprzeciwów niektóre organy kontroli skarbowej. Nie jest to procedura właściwa z dwóch powodów. Po pierwsze, w toku postępowania podatkowego (kontrolnego) zgodnie z treścią art. 216 o.p. należy wydawać postanowienia, które dotyczą poszczególnych kwestii wynikających w toku postępowania, lecz nie rozstrzygają o istocie sprawy. Tak ważna kwestia jak żądanie podatnika, by wszcząć postępowanie wpadkowe, moim zdaniem nie powinna być załatwiona zwykłym pismem. Ponadto rozstrzygnięcie tej kwestii bez formy postanowienia zamyka drogę podatnika do skarżenia podjętej w tej formie rozstrzygnięcia. Przedsiębiorca nie ma prawa ani do zażalenia (nie przewidują tego przepisy proceduralne), ani do skargi do sądu administracyjnego, gdyż czynności kontrolnej organu nie można uznać za czynności z zakresu administracji publicznej dotyczące uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa (por. wyrok WSA w Warszawie, VII SA/Wa 207/10, CBOSA).

Zgodnie z art. 237 o.p. tylko na postanowienie, na które nie służy zażalenie, strona może zaskarżyć w odwołaniu od decyzji. Dojdzie wówczas do kontroli tak wydanego postanowienia i oceny słuszności

zarzutów przedsiębiorcy, dokonanej przez organ nadrzędny nad organem kontrolnym. W przypadku zwykłego pisma przepis nie daje upoważnienia do jego kontroli, niemniej strona może w postępowaniu w II instancji powoływać się na okoliczności i także rozstrzygnięcia w nim zawarte. Forma postanowienia dla rozstrzygnięcia *quasi*-sprzeciwu jest bardziej właściwa z powodów proceduralnych.

## **XI. Postanowienie o kontynuacji czynności kontrolnych**

Trzeci sposób to wydanie przez organ postanowienia o kontynuacji czynności kontrolnych, na które służy zażalenie na podstawie art. 84c ust. 9 pkt 2 u.s.d.g. Organy stosują wówczas procedurę odwoławczą opisaną w przedmiotowym artykule, ale z wyłączeniem niektórych przepisów, np. o wstrzymaniu czynności kontrolnych i zawieszenia terminu kontroli. W tym przypadku *quasi*-sprzeciw rozpatrywany jest na ogólnych zasadach postępowania zawartych w k.p.a. Tak postępuje np. Naczelnik Urzędu Celnego w O. W sprawie rozpatrywanej później przez WSA w Olsztynie<sup>18</sup> wydał on postanowienie o kontynuacji czynności kontrolnych, mimo że formalnie pismo przedsiębiorcy nie spełniało wymogów przewidzianych dla sprzeciwu, gdyż dotyczyło czynności przeprowadzonych przez organ w postępowaniu podatkowym, a nie w kontroli podatkowej. Organ II instancji rozpatrzył zażalenie na przedmiotowe postawienie i utrzymał je w mocy.

Powyższa procedura załatwiania *quasi*-sprzeciwów nie jest właściwa. Skoro jego podstawy nie stanowi żadna z przesłanek enumeratywne wyliczona w art. 84c u.s.d.g., to do jego rozstrzygnięcia nie powinno się stosować ani przepisów u.s.d.g., ani k.p.a., a jedynie Ordynację podatkową. Poza tym organ nie może wybiórczo decydować, które z przepisów u.s.d.g. związanych ze sprzeciwem zastosuje, a które nie, gdyż nie ma żadnej podstawy prawnej do dokonywania takich rozstrzygnięć.

Sąd, rozpatrując sprawę, nie zakwestionował jednak orzeczenia organu II instancji. Co prawda z uzasadnienia nie wynika, by sąd w ogóle rozważał kwestię prawidłowości wydania przez organ I instancji postanowienia o nieuwzględnieniu sprzeciwu i o kontynuowaniu czynności

---

18 Wyrok z dnia 26 listopada 2009 r. (I SA/OI 591/09), opublikowany w CBOSA.

kontrolnych. Brak odniesienia się i oceny prawidłowości postępowania organu pod względem proceduralnym przy rozstrzygnięciu sporu doprowadził do usankcjonowania procedury wybranej przez organy podatkowe. W rezultacie na podstawie art. 151 p.p.s.a. sąd oddalił skargę. W identycznym stanie prawnym WSA w Łodzi<sup>19</sup> uchylił postanowienia organów ze względu na naruszenie przepisów postępowania, które miało wpływ na wynik sprawy (art. 145 § 1 pkt c p.p.s.a.). Dzięki temu organ I instancji miał możliwość naprawienia błędów proceduralnych i wydania przez organ I instancji postanowienia o odmowie uwzględnienia pisma zatytułowanego „sprzeciw” i to bez prawa do wniesienia na to rozstrzygnięcie zażalenia. Niemniej w identycznym stanie prawnym sądy wydały dwa zupełnie odmienne rozstrzygnięcia, oba są prawomocne.

## **XII. Postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania w sprawie sprzeciwu na podstawie art. 165a o.p.**

Jeszcze inny sposób rozstrzygnięcia *quasi*-sprzeciwów zaakceptował WSA w Olsztynie w wyroku z 27 stycznia 2010 r.<sup>20</sup> W tym przypadku Dyrektor Izby Skarbowej postanowieniem utrzymał w mocy postanowienie Naczelnika Urzędu Skarbowego w przedmiocie odmowy wszczęcia postępowania w sprawie sprzeciwu na czynności dokonywane w postępowaniu podatkowym. Zarówno naczelnik, jak i dyrektor uznali, że skoro sprzeciw nie dotyczy kontroli, to nie można go rozpatrywać w trybie przewidzianym w u.s.d.g. Ich zdaniem przepisy o.p. nie przewidują uprawnienia do złożenia wniosku zawierającego sprzeciw na etapie postępowania podatkowego. Rozstrzygnięcie słuszne merytorycznie zawiera jednak w podstawie prawnej art. 165a o.p. Po otrzymaniu pisma podatnika Naczelnik Urzędu Skarbowego wydał na tej podstawie prawnej postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania w sprawie sprzeciwu. Zgodnie z pouczeniem przysługiwało na nie zażalenie, z czego podatnik skorzystał. Podnosił jednak, że złożony przez niego sprzeciw jest jednym z wniosków w trakcie już trwającego postę-

19 Por. wyrok z dnia 18 listopada 2009 r., (III SA/Łd 373/09).

20 I SA/OI 737/09, opublikowany w CBOSA.



powania podatkowego i nie jest odrębną sprawą podatkową wszczynaną na wniosek.

Dyrektor, rozpatrując przedmiotowe zażalenie, uznał jednak, że „Zasadnie zatem organ I instancji na podstawie art. 165a o.p. orzekł o odmowie wszczęcia postępowania w przedmiocie sprzeciwu. Pismo strony wszczęło odrębne postępowanie podatkowe, niezależnie od prowadzonego przez organ podatkowy postępowania podatkowego w przedmiocie określenia zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług.”

Sąd, rozstrzygając skargę przedsiębiorcy, uznał również prawidłowość skarżonych postanowień. Jego zdaniem: „Postępowanie podatkowe w rozumieniu ustawy o.p. nie jest kontrolą podatkową, a zatem zasadnym było wydanie postanowienia odmowie wszczęcia postępowania w sprawie sprzeciwu na podstawie art. 165a o.p. Nadto przepisy Ordynacji podatkowej nie przewidują odrębnej instytucji prawnej służącej ustaleniu czy jakieś postępowanie ma miejsce, czy też nie. Nie można domniemywać faktu powadzenia kontroli podatkowej, bowiem postępowanie kontrolne ma ściśle określone reguły prowadzenia zawarte zarówno w Ordynacji podatkowej, jak i ustawie o swobodzie działalności gospodarczej. Dopiero naruszenie tych reguł daje podatnikowi prawo do ochrony w postaci możliwości wniesienia sprzeciwu.”

Sąd uznał sposób rozstrzygnięcia sprzeciwu za prawidłowy i oddalił skargę: „W tym stanie rzeczy postępowanie na skutek wniesionego sprzeciwu nie mogło być wszczęte, gdyż brak było ku temu podstaw prawnych, a skoro tak, to organ podatkowy zasadnie odmówił wszczęcia postępowania w przedmiocie sprzeciwu, powołując jako podstawę postanowienia art. 165a o.p.”

Wyrok moim zdaniem należy uznać za błędny, mimo że merytorycznie rozstrzygnięcie jest właściwe i zawiera bardzo interesujące argumenty uzasadniające, dlaczego postępowania kontrolnego i podatkowego nie można uznać za kontrolę w rozumieniu przepisów u.s.d.g., a quasi-sprzeciwu wniesionego na czynności w postępowaniu nie można rozpatrywać w trybie przewidzianym w u.s.d.g. i k.p.a. Niewłaściwe jest jednak uznanie przez sąd podstawy prawnej rozstrzygnięcia organów – art. 165a o.p. i stwierdzenie, że pismo strony (quasi-sprzeciw) wszczęło odrębne postępowanie podatkowe, niezależnie od prowadzo-

nego przez organ podatkowy postępowania podatkowego w przedmiocie podatku VAT. *Quasi*-sprzeciw oparty jest na podstawie prawnej sprzeciwu z art. 84c u.s.d.g., rzecz jasna błędnie, ale również nie wszczy-  
na jako taki odrębnego postępowania podatkowego. Z tej choćby przy-  
czyny, że co prawda powinno się go rozpatrzyć w trybie o.p., gdyż jest  
złożony w postępowaniu podatkowym, ale dotyczy zarzutów na czyn-  
ności kontrolne. Nie można uznać, że instytucja służąca w swej isto-  
cie wstrzymaniu czynności kontrolnych, a jeśli zasadna, to rozpatrywa-  
na na gruncie przepisów u.s.d.g. i k.p.a., jest odrębnym postępowaniem  
podatkowym. Celem postępowania podatkowego jest bowiem – w sze-  
rokim znaczeniu określonym przez prawo – zorganizowany ciąg czyn-  
ności organów podatkowych, mających na celu ustalenie zobowiązań  
podatkowych oraz ich dobrowolną realizację.<sup>21</sup> Cel postępowania jest  
więc zawsze związany z prawidłowym wymiarem zobowiązania po-  
datkowego bądź jego ustaleniem, a nie skarżeniem konkretnych czyn-  
ności organu w kontroli podatkowej, czy nawet w samym postępowaniu  
podatkowym. Mając na uwadze zakres przedmiotowy postępowania  
podatkowego i jego cel, nie można uznać sprzeciwu za żądanie wszczę-  
cia odrębnego postępowania, gdyż przepisy art. 165 i 165a o.p. odwołu-  
ją się wprost właśnie do postępowania podatkowego, a nie do dowolne-  
go postępowania.

### **XIII. Postanowienie o umorzeniu postępowania jako bezprzedmiotowe**

Inny sposób rozstrzygnięcia sprzeciwu znalazł Generalny Inspek-  
tor Kontroli Skarbowej, dalej: GIKS. Uznał, że w przypadku rozpozna-  
nia *quasi*-sprzeciwu w I instancji, w II instancji organ odwoławczy  
powinien uchylić postanowienie i umorzyć postępowanie jako bez-  
przedmiotowe.

W stanie faktycznym sprawy rozpoznanej przez WSA w War-  
szawie wyrokiem z 28 października 2009<sup>22</sup>, po złożeniu przez przed-  
siębiorcę zażalenia na postanowienie Dyrektora UKS o kontynuowa-

21 M. Masternak, *Rodzaje postępowań w sprawach podatkowych*, Toruń 1998, s. 103.

22 III SA/Wa 1080/09, opublikowany w CBOSA.

niu czynności kontrolnych, GIKS na podstawie m.in. art. 138 § 1 pkt 2 k.p.a. uchylił postanowienie dyrektora i umorzył postępowanie w sprawie. W tym stanie faktycznym uchylono więc postępowanie w sprawie sprzeciwu, które toczyło się w I instancji, jako bezprzedmiotowe. GIKS wskazał, że sprzeciw został złożony w związku ze wszczęciem postępowania kontrolnego wobec skarżącego jako byłego wspólnika spółki cywilnej. Przepisy ustawy mają tymczasem zastosowanie do przedsiębiorcy, zdefiniowanego w art. 4 ust. 1 i ust. 2 u.s.d.g. Były wspólnik nie jest przedsiębiorcą, zatem wszczęcie kontroli u takiego podmiotu nie podlega rygorom nałożonym ustawą. Skarżący jako były wspólnik cywilny nie był uprawniony do wniesienia sprzeciwu, o którym mowa w art. 84c ust. 1 ustawy. Stąd uchylenie postępowania i umorzenie postępowania.

Tymczasem Sąd uznał, że z akt postępowania nie wynika żadna przesłanka pozwalająca przyjąć, że skarżący nie miał statusu przedsiębiorcy. Skoro więc status taki mu przysługiwał, to GIKS zobowiązany był merytorycznie rozpatrzyć zażalenie, a nie umarzać postępowanie w sprawie. Zważyć też należy, że podstawa rozstrzygnięcia GIKS nie była właściwa. Skoro podatnik nie miał statusu przedsiębiorcy, a złożone przez niego pismo nie było sprzeciwem, to nie można takiego *quasi*-sprzeciwu rozstrzygać na podstawie przepisów k.p.a., gdyż mają one zastosowanie wyłącznie do sprzeciwów złożonych w trybie art. 84c u.s.d.g. i spełniających przesłanki wskazane w przedmiotowym przepisie.

#### **XIV. Ustosunkowano się w decyzji kończącej postępowanie kontrolne**

Z informacji uzyskanych w biurze prasowym Ministerstwa Finansów wynika, że niektóre organy kontroli skarbowej sprawę odpowiedzi na tzw. *quasi*-sprzeciw rozstrzygają dopiero w decyzji kończącej postępowanie kontrolne. Jest to działanie w sposób oczywisty nieprawidłowe, a nawet uznać je należy za rażące naruszenia prawa. Strona bowiem składała w jej mniemaniu prawidłowy sprzeciw w trybie art. 84c u.s.d.g., ale nie otrzymuje nań odpowiedzi i nie wie czy on został rozpatrzony i w jaki sposób. Poprzez *per facta concludentia* może domyślić się, że sprzeciwu nie uwzględniono, ma jednak pełne prawo składać w takim

przypadku skargę na bezczynność organu kontrolnego w sprawie nierozpoznania sprzeciwu. W opisywanym przypadku dopiero na koniec postępowania, z decyzji, strona dowiadyuje się ostatecznie, jakże ten jej sprzeciw potraktowano. Skutek takiego załatwienia sprawy może być tylko jeden: decyzja jest do uchylecia, podstawowe prawa strony i zasady postępowania podatkowego zostały naruszone poprzez takie działanie organu (zasada zaufania, zasada informowania, zasada legalizmu) można tutaj mówić nawet o rażącym naruszeniu prawa przez organ.

## XV. Wnioski

Z powyższych orzeczeń wynika duże zróżnicowanie sposobów postępowania organów i samych sądów administracyjnych I instancji w zakresie sposobu rozpatrywania sprzeciwów wnoszonych w sprzeczności z zapisami art. 84c u.s.d.g. Jako przykład daleko idącej niekonsekwencji sądów rozpoznających *quasi*-sprzeciw należy podać również wyrok WSA we Wrocławiu z 8 marca 2011 r.<sup>23</sup> Sąd, rozstrzygając skargę na bezczynność organu kontroli skarbowej w przedmiocie nieodniesienia się do wniesionego *quasi*-sprzeciwu, uznał, że słusznie z prezentowanym przez autora poglądem nie powinien być on rozpoznany w trybie przewidzianym w u.s.d.g. Niemniej jednak sąd, przytaczając pogląd autora niniejszego artykułu, dodał, że w orzecznictwie wyrażane było także przekonanie, że jeżeli „postępowanie na skutek wniesionego sprzeciwu nie mogło być wszczęte, gdyż brak było ku temu podstaw prawnych, a skoro tak, to organ podatkowy zasadnie odmówił wszczęcia postępowania w przedmiocie sprzeciwu, powołując jako podstawę postanowienia art. 165a o.p.”<sup>24</sup> W rezultacie WSA we Wrocławiu uznał, że „Rozstrzygnięcie, który z zaprezentowanych poglądów jest prawidłowy i powinien stanowić podstawę działania organów, wykracza jednak poza ramy postępowania w przedmiocie bezczynności”. Wykazał się jednak niekonsekwencją, gdyż dalej stwierdził, że w postępowaniu w sprawie rozpoznania takiego *quasi*-sprzeciwu istotne jest jedynie, iż organ wydał rozstrzygnięcie, z którego wynika, że uważa, iż

23 I SA/Wr 5/10, CBOSA.

24 Zob. przytaczany już wyrok WSA w Olsztynie z dnia 18 listopada 2009 r., (I SA/OI 373/09), CBOSA.

wniesione pismo nie może być rozpoznane. „Rozstrzygnięcie to, w ocenie sądu zawarte jest w piśmie Dyrektora UKS z dnia 1 lipca 2010 r. Pismo to – jakkolwiek ułomne pod względem formy i niezawierające odpowiednich pouczeń – stanowi jednak niewątpliwie wyraz woli organu pozostawienia wniesionego „sprzeciwu” bez rozpoznania. Jest to bez wątpienia istotne rozstrzygnięcie kwestii w toku postępowania. Zgodnie zaś z art. 216 § 1 o.p., w toku postępowania organ podatkowy wydaje postanowienia”. Sąd dalej dokonał analizy elementów istotnych postanowienia i pisma organu, uznając, że są one spójne. Pismo organu jest więc w istocie postanowieniem, a więc rozstrzygnęło o istocie sprawy (pozostawieniu quasi sprzeciwu bez rozpoznania). W praktyce sąd przyznał więc jednak rację autorowi i wskazał postanowienie wydane na podstawie art. 216 o.p. jako właściwy sposób rozstrzygnięcia sporu.

Na zmianę tej różnorodnej i swobodnej praktyki organów skarbowych oraz wojewódzkich sądów administracyjnych mogłoby wpłynąć orzecznictwo NSA, które uporządkowałoby tryb rozpatrywania *quasi*-sprzeciwów i wskazało spójną procedurę postępowania w tych sprawach. Jest to niezbędne z uwagi na konieczność zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy skarbowe, a także orzecznictwo sądów administracyjnych. Niewątpliwie wskazane byłoby podjęcie uchwały mającej na celu wyjaśnienie przepisów art. 84c u.s.d.g i odpowiedniego trybu postępowania, gdyż – jak widać z opisanych orzeczeń – problem ten już wywołał rozbieżności w judykaturze.

Jak powołano na wstępie artykułu, na razie liczba sprzeciwów wnoszonych przez przedsiębiorców nie jest znacząca, ale popularność tego środka zaskarżenia z pewnością będzie rosnać. Mała liczba sprzeciwów wynika nie tyle z nieskuteczności nowelizacji u.s.d.g., ale ze zmiany taktyki działania organów, w tym przede wszystkim urzędów kontroli skarbowej, które zbierają materiał dowodowy w postępowaniu kontrolnym, a kontrolę wszczynają w większości przypadków tylko wtedy, kiedy ustawa pozwala im na wyłączenie stosowania limitów czasowych trwania kontroli. Słaba znajomość i niezrozumienie nowych przepisów przez przedsiębiorców powoduje, że niektóre z nich, a więc tzw. *quasi*-sprzeciwu wnoszone są bezzasadnie, tzn. wtedy, kiedy organy skarbowe nie prowadzą kontroli podatkowej, a postępowanie kontrolne bądź podatkowe.

# KILKA UWAG W ZAKRESIE FUNKCJONOWANIA GRUP REALIZACYJNYCH W ROZUMIENIU ART. 11G USTAWY O KONTROLI SKARBOWEJ

PIOTR STANISŁAWISZYN

## I. Wstęp

Zagadnienia dotyczące kontroli skarbowej w literaturze przedmiotu w zdecydowanej większości ogniskują się wokół tradycyjnych problemów, tj. wszczęcia i przebiegu kontroli czy też formy jej zakończenia. Równie częste w literaturze podejmowane są rozważania w zakresie rozstrzygnięć wydawanych zarówno w toku, jak i po zakończeniu kontroli skarbowej. Odrębnym obszarem badawczym pozostaje wzajemna relacja przepisów ustawy o kontroli skarbowej oraz Ordynacji podatkowej. Stosunkowo niewiele miejsca poświęca się natomiast zagadnieniom zawartym w rozdziale 2a u.k.s. regulującym uprawnienia kontroli skarbowej oraz zasady użycia środków przymusu bezpośredniego i broni palnej.

Sytuacja taka po części jest uzasadniona swoistego rodzaju odmiennością tych uregulowań, które bardziej zbliżają się w swym charakterze do regulacji prawa represyjnego.<sup>1</sup> Poza tym, co warto w tym miejscu podnieść, często w zakresie tych regulacji mają pierwszorzędne znaczenie dla pracowników i inspektorów aniżeli podatnika. Dopiero w momencie ich zastosowania wobec podatnika bądź osób trzecich nabierają znaczenia. Nie zmienia to jednak coraz większego zainteresowania nauki i praktyki tak uprawnieniami, jak i samymi formacjami, chociażby z uwagi na fakt, że są one coraz częściej wykorzystywane w działaniach organów kontroli skarbowej z uwagi na zmiany w zacho-

---

1     Podobne rozwiązania zostały zawarte chociażby w rozdziale 5 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o Służbie Celnej (Dz.U. Nr 168, poz. 1323 ze zm.).

waniu i postawach samych kontrolowanych, które nie mogą być skutecznie zwalczane działaniami „zza biurka”.

Analizy regulacji dotyczących podstaw funkcjonowania wyodrębnionych komórek organizacyjnych kontroli skarbowej, tzw. grup realizacyjnych oraz zatrudnionych w nich pracowników i inspektorów, należy dokonać tym bardziej, że mogą stosować wobec osób trzecich nie tylko środki przymusu bezpośredniego, ale także broń palną. Nie bez znaczenia jest także i to, że wskutek nowelizacji ustawy o kontroli skarbowej<sup>2</sup> regulacje zawarte czy to w rozdziale 2a u.k.s., czy też w art. 11g u.k.s. były przedmiotem zmian legislacyjnych.<sup>3</sup>

## II. „Grupy realizacyjne” w ustawie o kontroli skarbowej

Ostatni artykuł rozdziału 2a u.k.s. dookreśla zasady i sposób wykonywania uprawnień wskazanych w tym rozdziale od strony podmiotowej. Co do zasady wskazano, iż wszystkie uprawnienia dookreślone w rozdziale 2a u.k.s. przysługują inspektorom i pracownikom, za wyjątkiem tych wskazanych w regulacjach art. 11g ust. 1 u.k.s., zastrzeżonych ściśle dla inspektorów i pracowników zatrudnionych w grupach realizacyjnych.

W tym zakresie wyłącznie inspektorom i pracownikom wskazanym dyspozycją art. 11g u.k.s. przysługuje umundurowanie służbowe i broń służbowa, a nadto podejmowanie i wykonywanie enumeratywnie zastrzeżonych tylko dla nich, co warto podkreślić, czynności, tj.:

- zatrzymywanie i przeszukiwanie osób oraz przeszukiwanie pomieszczeń, bagażu i ładunku w trybie i przypadkach określonych w przepisach Kodeksu postępowania karnego i Kodeksu karnego skarbowego (art. 11a ust. 1 pkt 2 u.k.s.);
- zatrzymywanie pojazdów i innych środków przewozowych w celu przeprowadzenia kontroli przewożonych towarów lub dokumentów przewozowych dotyczących tych towarów, a także

---

2 Ustawa z dnia 25 czerwca 2010 r. o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 127, poz. 858).

3 Opinia prawna A. Sakowicza z dnia 2 listopada 2009 r. na temat uprawnień inspektorów kontroli skarbowej do używania środków przymusu bezpośredniego w projektowanych przepisach o zmianie ustawy o kontroli skarbowej (druk sejmowy nr 1852 z dnia 25 marca 2009 r.), źródło: <http://www.sejm.pl>

badania towarów i pobierania ich próbek, oraz przeprowadzania kontroli rodzaju używanego paliwa przez pobranie próbek paliwa ze zbiornika pojazdu mechanicznego (art. 11a ust. 1 pkt 3 u.k.s.);

- stosowanie środków przymusu bezpośredniego wobec osób niepodporządkowujących się poleceniom wydanym w celu realizacji zadań (art. 11d i 11e u.k.s.);
- użycie broni palnej (art. 11f ust. 1 u.k.s.).

Ustawodawca nie zastrzegł, iż poszczególne czynności mogą być podejmowane tylko w zakresie wszczętych i prowadzonych postępowań kontrolnych oraz w ramach prowadzonych postępowań w sprawach karnoskarbowych. Z istoty tych czynności wynika, iż mogą być one podejmowane już na etapie wcześniejszym niejako autonomicznie, zanim zostanie formalnie wszczęte jakiegokolwiek postępowanie kontrolne czy też karnoskarbowe, np. w celu zabezpieczenia materiału dowodowego. Nie jest to jednak regułą, albowiem mogą być one wykonywane także w ramach tych postępowań, a zwłaszcza gdy im towarzyszą bądź są niezbędne do zapewnienia ich prawidłowego toku.<sup>4</sup>

Przy omawianiu uprawnień przysługujących grupom realizacyjnym warto podkreślić, iż w rozdziale 2a u.k.s., oprócz uprawnień, jakie przysługują inspektorom i pracownikom, zawarto także pewne standardy w zakresie stosowania poszczególnych instytucji (art. 11da u.k.s.) przez te grupy oraz normatywne ograniczenia w stosowaniu poszczególnych metod i działań oraz środków. W tym zakresie warto wskazać na treść art. 11a ust. 1a u.k.s., wedle którego uprawnienia, o których mowa w art. 11a ust. 1 pkt 2 i 3 u.k.s., przysługują inspektorom i pracownikom wyłącznie w związku z realizacją zadań ustawowych określonych w art. 2 ust. 1 pkt 2, 3 i 14b, art. 10 ust. 2 pkt 13 oraz art. 11 ust. 2 pkt 7 u.k.s., w tym również w związku z wszczętym postępowaniem kontrolnym lub postępowaniem w sprawach o przestępstwa i wykroczenia oraz o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe.<sup>5</sup> Tym

4 Patrz szerzej: Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 1852, s. 18, źródło: <http://www.sejm.pl>

5 Zasadnie wskazano, iż to wyliczenie winno także obejmować art. 2 ust. 1 pkt 1 u.k.s., a nie tylko pkt 2 i 3, co może rodzić problemy praktyczne. Niemniej jednak zawsze poszczególne działania można w ostateczności wykazać jako kontrolę źródeł pochodzenia majątku, co zmienia fakt, iż wyliczenie wskazane w art. 11a ust. 1 u.k.s jest przypadkowe, patrz szerzej



samym nie tylko poszczególne działania podejmują wyłącznie inspektorzy i pracownicy grup realizacyjnych, ale jeszcze dodatkowo mogą to uczynić w ściśle określonych normatywnie przypadkach.

W zakresie funkcjonowania komórek realizacyjnych kontroli skarbowej określonych w art. 11g u.k.s. przepis ten zawiera pewne rozwiązania szczegółowe modyfikujące zasady ogólne, np. w zakresie właściwości ich działania. Przyjęto jako zasadę, iż w urzędzie obsługującym ministra właściwego do spraw finansów publicznych działa komórka organizacyjna właściwa do prowadzenia działań na całym terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Do jej zadań należy także koordynacja działań komórek organizacyjnych utworzonych w urzędach kontroli skarbowej oraz nadzór nad nimi. Tym samym spełnia potrójną rolę. Po pierwsze, wykonuje własne zadania i w tym zakresie działa na terenie całego kraju. Po drugie, koordynuje działania komórek w terenie, co wydaje się zasadne w zakresie planowania poszczególnych działań, ich podziału czy też przekazywania informacji. Trzecia rola to nadzór nad tzw. komórkami terenowymi (grupami realizacyjnymi w terenie), choć nie doprecyzowano, na czym ów nadzór miałby polegać i w oparciu o jakie kryteria miałby być wykonywany. Także nie bardzo wiadomo, kto ten nadzór miałby wykonywać i na jakich zasadach.<sup>6</sup> Jest to tym bardziej zasadne w aspekcie możliwości nakładania się kompetencji tak komórki działającej na szczeblu ministerstwa, jak i uprawnień dyrektora UKS oraz GIKS.

W zakresie, w jakim określone kompetencje przysługują komórce w urzędzie obsługującym ministra, winno nastąpić wyłączenie *expressis verbis* podległości spod właściwego dyrektora urzędu kontroli skarbowej w tym zakresie. Takie proste rozdzielenie jest nie tylko teoretycznie uzasadnione, albowiem w praktyce pozostają do rozwiązania bardzo istotne kwestie z tym związane, tj. finansowanie działań tych komórek, zasadność i zakres podejmowanych działań, sprawozdania, czy też zagadnienia odnoszące się do wyposażenia inspektorów i pracowników itp. Na tych płaszczyznach może dochodzić do sporów kompetencyjnych o charakterze pozytywnym pomiędzy dyrektorem urzędu

---

P. Pietrasz, (w:) P. Pietrasz, W. Stachurski, *Ustawa o kontroli skarbowej, komentarz*, Wrocław 2011, s. 201.

6 Brak w tym zakresie choćby wzmianki w *Uzasadnieniu rządowego...*, s. 20.

kontroli skarbowej, w strukturach, którego takowa komórka funkcjonuje a np. naczelnikiem kierującym komórką działającą w urzędzie obsługującym ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Dodatkowo istnieje jeszcze w praktyce problem podległości kierownika komórki nie tylko wobec dyrektora urzędu kontroli skarbowej, ale także wobec Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej, który w trybie art. 10 ust. 1 pkt 4 u.k.s. sprawuje nadzór na działalnością inspektorów i pracowników zatrudnionych w grupach realizacyjnych, czy wreszcie pod nadzór wykonywany przez komórkę w urzędzie obsługującym ministra. Zasadnym wydaje się uporządkowanie tej materii ustawowej, a do tego czasu w razie sporu przyznać priorytet nadzorowi sprawowanemu przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej. W tym zakresie zasadnym wydaje się postulowanie wypracowania w praktyce standardów współpracy pomiędzy grupą realizacyjną w urzędzie obsługującym danego ministra, GIKS a dyrektorem UKS.

Drugim przepisem szczególnym w zakresie funkcjonowania komórek organizacyjnych utworzonych w urzędach kontroli skarbowej jest zasada, iż dyrektor urzędu kontroli skarbowej może realizować zadania wykonywane przez te komórki organizacyjne poza obszarem swojego działania za zgodą Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej. Jest to daleko idące odstępstwo od właściwości miejscowej dookreślonej w art. 9a ust. 2 u.k.s., dlatego też ustawodawca wskazał, iż dla zadań realizowanych poza obszarem swojego działania wymagana jest zgoda Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej. Należy przyjąć, iż zgoda ta winna zostać wydana przed podjęciem czynności w zakresie realizacji zadania przez grupy realizacyjne, a nie po dokonaniu już poszczególnych działań. Ustawa o kontroli skarbowej nie stawia wymagań, aby w zgodzie Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej wskazywał na konkretne obszary (teren czy miejscowości) podejmowanych działań, a jedynie, iż można takie działania podejmować poprzez grupy realizacyjne poza obszarem swojej właściwości. Wydaje się także, iż taka zgoda nie ma charakteru generalnego i abstrakcyjnego, ale winna dotyczyć poszczególnych czynności podejmowanych w konkretnej sprawie. Niezasadnym jest przyjęcie, aby zgoda GIKS zawierała termin, w którym takie czynności mogą być podejmowane, albowiem mogą one wyma-

gać bliżej nieokreślonego czasu, np. w celu efektywnego wykorzystania posiadanych uprawnień przez grupy realizacyjne.

Na marginesie jedynie należy wskazać, iż przepis art. 9a ust. 2 u.k.s. nie zawiera odesłania do art. 11g ust. 3 u.k.s. Również materii tej nie doprecyzowuje rozporządzenie wykonawcze wydane na podstawie art. 9a ust. 9 ustawy.<sup>7</sup> Stąd też zastosowanie instytucji z art. 11g ust. 3 u.k.s. winno mieć charakter wyjątkowy. Jest to jednak trudne do pogodzenia w praktyce, mając na uwadze, iż nie we wszystkich urzędach kontroli skarbowej takie komórki zostały utworzone w trybie zarządzenia wydanego na podstawie art. 11g ust. 5 u.k.s. Tym samym należałoby postulować – wzorem rozporządzenia wydanego na podstawie art. 9a ust. 9 u.k.s. – wskazanie, iż poszczególne grupy realizacyjne swoim działaniem obejmują obszar większy niż jedno województwo, tak by w sumie objęły cały obszar kraju. Dopiero w przypadku konieczności podejmowania działań na obszarze innych niż zakreślone normatywnie województw znalazłaby zastosowanie reguła, jaka jest zawarta w aktualnie obowiązujących przepisach art. 11g ust. 3 u.k.s.

Nie można także przy omawianiu tych zagadnień pominąć, iż do zadań dyrektora UKS w trybie art. 11 ust. 2 pkt 7 u.k.s. należy obowiązek zapewnienia przy pomocy wyodrębnionych komórek organizacyjnych kontroli skarbowej, o których mowa w art. 11g ust. 1 u.k.s., ochrony fizycznej i technicznej inspektorom i pracownikom, a za zgodą Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej także innym osobom, organom i instytucjom państwowym. Podobne rozwiązanie zostało zawarte w odniesieniu do zadań GIKS dookreślonych w art. 10 ust. 2 pkt 13 u.k.s. z tą różnicą, iż GIKS tylko w uzasadnionych przypadkach ma zapewnić ochronę fizyczną i techniczną także innym osobom, organom i instytucjom państwowym. Zasadnym jest postulowanie, aby te same przesłanki były stosowane w jednym, jak i w drugim przypadku i zostały ograniczone do niezbędnych przypadków.

Problem właściwości nie jest tylko związany z regulacją ustawową, albowiem jest on także dostrzegalny w materii uregulowanej w aktach wykonawczych i to wydanych nie tylko na podstawie art. 11g u.k.s., ale także art. 11e i 11f u.k.s. Zwłaszcza w akcie wykonawczym wydanym

---

7      Rozporządzenie z dnia 29 listopada 2010 r. w sprawie określenia terytorialnego zasięgu działania dyrektorów urzędów kontroli skarbowej (Dz.U. Nr 235, poz. 1544).

na podstawie art. 11f u.k.s.<sup>8</sup> powyższe rozróżnienie ma swój niezwykle praktyczny wydźwięk. W świetle § 6 ust. 1 tego rozporządzenia o każdym przypadku użycia broni palnej lub oddania strzału ostrzegawczego inspektorzy i pracownicy są obowiązani niezwłocznie powiadomić dyżurnego najbliższej jednostki Policji oraz bezpośredniego przełożonego. Należy uznać, iż tym bezpośrednim przełożonym jest dowódca danej grupy realizacyjnej (kierownik komórki organizacyjnej),<sup>9</sup> albowiem to właśnie on z kolei jako bezpośredni przełożony jest obowiązany niezwłocznie powiadomić Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej o każdym przypadku użycia broni palnej. Wskazane wyżej rozróżnienie na bezpośredniego przełożonego, Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej oraz organ kontroli skarbowej znajduje potwierdzenie w § 7 ust. 1 rozporządzenia, albowiem o każdym przypadku użycia broni palnej lub podjęcia czynności, o których mowa w § 4 ust. 1 rozporządzenia, inspektorzy i pracownicy są obowiązani niezwłocznie powiadomić właściwy organ kontroli skarbowej, w formie pisemnej notatki służbowej, za pośrednictwem bezpośredniego przełożonego. Jednocześnie to właściwy organ kontroli skarbowej, a nie bezpośredni przełożony czy też Generalny Inspektor Kontroli skarbowej ma obowiązek:

- zbadania, czy użycie broni palnej lub podjęcie czynności nastąpiło zgodnie z obowiązującymi przepisami,
- niezwłoczne zawiadomienie prokuratora w wypadku stwierdzenia, że użycie broni palnej było niezgodne z obowiązującymi przepisami oraz o każdym przypadku spowodowania śmierci lub zranienia człowieka wskutek użycia broni palnej,
- wszczęcie postępowania dyscyplinarnego.

Nie można także w tym miejscu nie wspomnieć o rozporządzeniu wykonawczym wydanym na podstawie art. 11e ust. 2 u.k.s.,<sup>10</sup> albowiem w tym przypadku także może dojść do nałożenia się wzajemnych kompetencji. Wedle § 13 ust. 1 tego rozporządzenia o wyposażeniu pracow-

---

8 Patrz szerzej rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 25 czerwca 2002 r. w sprawie szczególnych warunków i sposobu postępowania przy użyciu broni palnej przez inspektorów i pracowników kontroli skarbowej (Dz.U. Nr 96, poz. 846).

9 Tak P. Stanisławiszyn, (w:) *Ustawa o kontroli skarbowej, komentarz*, pod red. K. Kanduta, A. Sędkowskiej, Warszawa 2011, s. 189.

10 Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 10 grudnia 2010 r. w sprawie środków przymusu bezpośredniego stosowanych przez inspektorów i pracowników kontroli skarbowej (Dz.U. Nr 244, poz. 1624).

nika w srodek przymusu bezpośredniego decyduje jego bezpośredni przełożony. Natomiast pobranie tego środka przymusu pracownik potwierdza w ewidencji środków przymusu prowadzonej przez właściwy organ kontroli skarbowej. Natomiast pracownik jest obowiązany do zwrotu środków przymusu w przypadku:

- rozwiązania z nim stosunku pracy;
- na polecenie bezpośredniego przełożonego;
- stwierdzenia nieprzestrzegania przez niego obowiązujących zasad przechowywania środków przymusu;
- podejrzenia użycia przez niego środka przymusu w sposób niezgodny z obowiązującymi przepisami.

W zakresie tego katalogu zasadnym wydaje się uznanie, iż to bezpośredni przełożony winien posiadać kompetencje decydowania o tym, czy i jakie środki przymusu bezpośredniego winien posiadać pracownik, a co za tym idzie – w tym zakresie wykonywać zadania i czynności zakreślone w § 13 ust. 3 rozporządzenia. Jest to tym bardziej uzasadnione, iż w jednym przypadku *expressis verbis* wskazano na kompetencje bezpośredniego przełożonego. Niestety, zaniechanie regulacji w tym zakresie stwarza możliwość nakładania się kompetencji poszczególnych podmiotów i organów wobec braku jasnej regulacji, co nie jest uzasadnione ani wskazane.

Dopełniając analizę materii ustawowej w zakresie grup realizacyjnych, w u.k.s. zawarto szczególne reguły i standardy w zakresie osób będących kandydatami do tego rodzaju formacji. Pomijając wymagania zawarte w art. 42f u.k.s. w art. 42h ust. 1 u.k.s., wskazano, iż zdolność fizyczną i psychiczną kandydatów do pracy w komórkach organizacyjnych, o których mowa w art. 11g ust. 1 u.k.s., ustalają komisje lekarskie podległe ministrowi właściwemu do spraw wewnętrznych.

Jednocześnie przyjęcie kandydata do pracy w tychże komórkach organizacyjnych poprzedza się postępowaniem kwalifikacyjnym, na które składa się:

- przyjęcie podania o przyjęcie do pracy, kwestionariusza osobowego, a także dokumentów stwierdzających wykształcenie i kwalifikacje zawodowe oraz zawierających dane o uprzednim zatrudnieniu;
- rozmowa kwalifikacyjna;

- postępowanie sprawdzające określone w przepisach o ochronie informacji niejawnych;
- ustalenie zdolności fizycznej i psychicznej do pracy;
- badanie psychologiczne i psychofizjologiczne;
- egzamin sprawności fizycznej.

Sam fakt uzyskania statusu inspektora i pracownika grup realizacyjnych ma swoje daleko idące konsekwencje w zakresie stosunku pracy. Inspektorzy i pracownicy zatrudnieni w komórkach organizacyjnych, o których mowa w art. 11g ust. 1 u.k.s., mogą być skierowani, z urzędu albo na własną prośbę w każdym czasie, na badania lekarskie lub psychologiczne w celu określenia ich stanu zdrowia oraz ustalenia zdolności fizycznej i psychicznej do pracy w tych komórkach. Ustawodawca nie wskazuje w materii ustawowej, kto kieruje na takie badania wykonywane z urzędu, ale zasadnym jest przyjęcie, iż winno to być inicjowane na wniosek bezpośredniego przełożonego przez organ kontroli skarbowej, a więc dyrektora urzędu kontroli skarbowej, w strukturach którego urzędu takowa komórka funkcjonuje i którego dana osoba jest pracownikiem. Nie można wykluczyć, iż dyrektor urzędu kontroli skarbowej sam może tego rodzaju postępowanie zainicjować. Przyjęcie takiego rozwiązania pozostaje jednak w opozycji do treści art. 42j ust. 2 u.k.s., wedle którego inspektorzy i pracownicy grup realizacyjnych mogą być również poddani badaniom psychofizjologicznym, przy czym na badania kieruje tylko Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej. Jeszcze inne rozwiązanie wynika z wydanego na podstawie art. 42h ust. 2 u.k.s. rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 3 stycznia 2011 r. w sprawie orzekania o zdolności fizycznej i psychicznej do pracy w wyodrębnionych komórkach organizacyjnych kontroli skarbowej oraz w wywiadzie skarbowym,<sup>11</sup> gdzie wedle § 19 na badania (wszelkiego rodzaju, tj. lekarskie i psychologiczne) pracowników grup realizacyjnych kieruje kierownik komórki organizacyjnej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych właściwej do spraw wywiadu skarbowego lub upoważniony przez niego pracownik.

---

11 Dz.U. Nr 11, poz. 58.

Trwała utrata zdolności do pracy w komórkach organizacyjnych, o których mowa w art. 11g ust. 1 u.k.s., orzeczona przez właściwą komisję lekarską, stanowi podstawę do rozwiązania stosunku pracy z pracownikiem, z zachowaniem trzymiesięcznego okresu wypowiedzenia, jeżeli nie jest możliwe przeniesienie pracownika na stanowisko niewymagające takich predyspozycji w jednostce organizacyjnej kontroli skarbowej, w której jest zatrudniony. Podobny skutek zachodzi w sytuacji pracownika, który dwukrotnie, bez usprawiedliwienia nie stawił się przed komisją lekarską, do której został skierowany w celu określenia jego stanu zdrowia.<sup>12</sup>

Dodatkowo o odrębności i specyfice pracy w grupach realizacyjnych przesądza art. 42h u.k.s, który statuuje czas pracy inspektorów i pracowników zatrudnionych w komórkach realizacyjnych. Jest on określony wymiarem ich obowiązków, z uwzględnieniem prawa do odpoczynku, z tym że czas pracy inspektorów i pracowników nie może przekraczać przeciętnie 40 godzin tygodniowo w czteromiesięcznym okresie rozliczeniowym. W zamian za czas pracy przekraczający 40 godzin pracy w tygodniu inspektorowi i pracownikowi przysługuje czas wolny od pracy w takim samym wymiarze. W zakresie wykonywania zadań służbowych czas pracy nie może przekraczać, łącznie z pracą w godzinach nadliczbowych, przeciętnie 48 godzin w tygodniu, w okresie rozliczeniowym. Inspektorom i pracownikom przysługuje prawo co najmniej do 11 godzin nieprzerwanego odpoczynku w każdej dobie oraz 24 godzin nieprzerwanego odpoczynku w okresie 7-dniowym. Wyjątkowo przepisy te nie znajdują zastosowania w przypadku konieczności:

- wykonania czynności służbowych, jeżeli nie mogą one zostać przerwane;
- zapewnienia ciągłości pracy na stanowiskach, na których jest wymagane jej utrzymanie w sposób ciągły.

---

12 W zakresie inspektorów oraz urzędników służby cywilnej art. 42j ust. 5 u.k.s. przewidział, iż trwała utrata zdolności do pracy w komórkach organizacyjnych, o których mowa w art. 11g ust. 1, orzeczona przez właściwą komisję lekarską lub dwukrotne nieusprawiedliwione nie stawienie się przed tą komisją stanowi podstawę do przeniesienia go na stanowisko niewymagające takich zdolności w jednostce organizacyjnej kontroli skarbowej, w której jest zatrudniony.

### III. Grupy realizacyjne w aktach wykonawczych wydanych na podstawie art. 11g u.k.s.

W zakresie pierwszej delegacji ustawowej zawartej w art. 11g ust. 4 u.k.s., to jest rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 maja 2004 r. w sprawie broni służbowej i umundurowania pracowników kontroli skarbowej,<sup>13</sup> określono niezwykle szeroki zakres przedmiotowy, który można podzielić na sześć grup:

- broń przysługująca pracownikom komórek kontroli skarbowej,
- kryteria i tryb przydziału broni służbowej;
- wzory umundurowania i znaków identyfikujących jednostkę organizacyjną kontroli skarbowej, w której pracownik jest zatrudniony;
- sposób noszenia umundurowania i znaków identyfikujących jednostkę organizacyjną kontroli skarbowej, w której pracownik jest zatrudniony;
- normy umundurowania, uwzględniając okres używalności jego składników;
- normy wyposażenia niezbędnego do wykonywania czynności służbowych, zasady jego przyznawania i użytkowania.

Już na wstępie należy uczynić uwagę, iż zwroty, jakimi posługuje się rozporządzenie i u.k.s., nie są tożsame. Tytułem przykładu ustawa w art. 11g ust. 4 u.k.s. wskazuje, iż akt wykonawczy określi „uzbrojenie”, podczas gdy w samej treści rozporządzenia stanowi się o broni służbowej (tytuł rozporządzenia) oraz broni. Rozporządzenie posługuje się zwrotem „uzbrojenie” dopiero w § 18, nie definiując w ogóle tego pojęcia.<sup>14</sup> Analogicznie nie ma w rozporządzeniu autonomicznej definicji broni, a jedynie poprzez analizę § 3 rozporządzenia należy uznać, iż jest to pojęcie węższe niż broń palna, o jakiej stanowi art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 21 maja 1999 r. o broni i amunicji.<sup>15</sup>

13 Dz.U. Nr 136, poz. 1454.

14 Zasadnym jest twierdzenie, iż ustawodawca w zakresie tej materii ma problemy definicyjne, albowiem podobna niekonsekwencja w zakresie posługiwania się zwrotami broń, broń palna oraz niebezpieczne narzędzie zachodzi na kanwie art. 11f u.k.s. i wydanego na jego podstawie aktu wykonawczego, zob. P. Stanisławiszyn, *op. cit.*, s. 181.

15 Tekst jedn. Dz.U. Nr z 2004 r. Nr 52, poz. 525 ze zm.



Odnosnie do zagadnień ogólnych odnoszących się tak do broni, jak i umundurowania, w § 2 rozporządzenia wskazano, że uprawnienie do broni służbowej i umundurowania powstaje z dniem zatrudnienia pracowników w komórkach organizacyjnych oraz wygasa z dniem rozwiązania stosunku pracy albo przeniesienia na inne stanowisko, na którym broń nie przysługuje. Należy zwrócić uwagę, iż w § 2 rozporządzenia wskazano na uprawnienie, które następnie jest podstawą dla dokonania czynności faktycznych. W tym ostatnim zakresie znajdzie także zastosowanie § 18 rozporządzenia, wskazujący, iż w przypadku rozwiązania stosunku pracy, zawieszenia w czynnościach służbowych, przeniesienia służbowego do innej miejscowości lub na polecenie przełożonego pracownik jest obowiązany do niezwłocznego rozliczenia się z uzbrojenia. W zakresie umundurowania natomiast warto wskazać, iż kwestie te doprecyzowuje § 15 rozporządzenia. Dokonano w tym zakresie rozróżnienia na pracownika odchodzącego na emeryturę lub rentę, który z mocy prawa zatrzymuje bezpłatnie składniki umundurowania na własność oraz pracownika, z którym rozwiązano stosunek pracy. W tym ostatnim przypadku pracownik w razie rozwiązania stosunku pracy, przed upływem okresu używalności składników umundurowania może zatrzymać składniki umundurowania za zwrotem wartości, wyliczonej stosownie do okresu ich użytkowania. Kwota podlegająca zwrotowi, liczona według aktualnych cen detalicznych składników umundurowania, powinna odpowiadać wartości tych składników od dnia rozwiązania stosunku pracy do upływu okresu używalności danego składnika.<sup>16</sup>

W zakresie dwóch pierwszych zagadnień (§§ 3–5 rozporządzenia) przewidziano fakultatywność przydzielenia broni pracownikowi w zależności od wykonywanych zadań służbowych. Dodatkowo dokonano podziału na broń podstawową, którą stanowią broń palna bojowa oraz amunicja oraz broń dodatkową, którą stanowią broń gładkolufowa i pistolety maszynowe. Przyjęto także standardy, iż o przydzieleniu broni podstawowej pracownikowi zatrudnionemu w Ministerstwie Finansów decyzję podejmuje Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej albo osoba przez niego upoważniona, a pracownikowi zatrudnionemu w urzędzie kontroli skarbowej – dyrektor urzędu kontroli skarbowej. Nie przewi-

16 Zasadnym jest postulowanie, aby w zakresie składników uzupełniających do umundurowania odstąpiono od zastosowania reguły wskazanej w § 15 ust. 3 rozporządzenia.

dziano w tym zakresie udziału w jakiejkolwiek formie bezpośrednio przełożonego pracownika, przez którego należy rozumieć kierownika grupy realizacyjnej.

Warunkiem przydzielenia broni podstawowej jest łączne spełnienie szeregu warunków przez pracownika. Po pierwsze, koniecznym jest uprzednie odbycie szkolenia w zakresie przepisów dotyczących użycia broni i zasad bezpiecznego obchodzenia się z bronią. Po drugie, wymagane jest zaliczenie z wynikiem pozytywnym sprawdzianów w tym zakresie oraz po trzecie, odbycie i zaliczenie przez pracownika przeszkolenia w zakresie praktycznego posługiwania się bronią, potwierdzone wydaniem zaświadczenia o zdaniu egzaminu. Nie jest to jednak koniec warunków, bowiem oprócz tzw. warunków wstępnych koniecznym jest stałe utrzymywanie tzw. sprawności strzeleckiej.

W tym celu, tj. utrzymania należytej sprawności strzeleckiej, pracownicy, którym została przydzielona broń podstawowa, mają zagwarantowane odbycie raz w roku strzelania sprawdzającego oraz co najmniej raz na kwartał strzelania treningowego. Przy tym sankcją za niezaliczenie strzelania sprawdzającego jest z mocy prawa cofnięcie decyzji o przydzieleniu broni. W tym zakresie przepis ma charakter normy *ius cogens* i właściwy organ winien w tym zakresie podjąć odpowiednie kroki, aby taką osobę wykluczyć z kręgu osób, którym przydzielona jest broń podstawowa. W rozporządzeniu nie wskazano, ile prób może podejmować osoba w zakresie corocznego strzelania sprawdzającego oraz jaki jest minimalny wymóg, aby można było uznać, iż strzelanie sprawdzające jest zaliczone. W tym zakresie wydaje się zasadnym, iż skoro to organy kontroli skarbowej zarządzają przeprowadzenie szkoleń oraz sprawdzianów i zaliczeń, a także zapewniają ich przeprowadzenie, to należy domniemywać, że także winny dookreślić zasady oraz limity tych sprawdzianów oraz zaliczeń warunkujące spełnienie wymagań zawartych w rozporządzeniu. W tym zakresie należy postulować bądź doprecyzowanie w niezbędnym zakresie materii rozporządzenia, bądź też upoważnienie organów do podejmowania w tym zakresie wiążących rozstrzygnięć w podległych im komórkach.

Odmienne natomiast w § 5 rozporządzenia uregulowano zagadnienie w zakresie broni dodatkowej, którą fakultatywnie może być przydzielona pracownikowi tylko na czas realizacji zadań, o których

mowa w art. 2 ust. 1 pkt 12 lub art. 2a u.k.s. Oprócz tego broń dodatkowa może być przydzielona pracownikowi, któremu przydzielono broń podstawową, a decyzje w tym zakresie podejmuje kierownik komórki organizacyjnej kontroli skarbowej, o której mowa w art. 11g ust. 1 u.k.s., w której pracownik jest zatrudniony. Doposażenie w broń dodatkową nie oznacza, iż musi być ona użyta, ale ma stanowić dodatkowe wsparcie w ramach czynności podejmowanych przez pracowników enumeratywnie wymienionych w rozporządzeniu. Należy wobec ścisłego powiązania uprawnień do posiadania broni podstawowej i dodatkowej uznać, iż pracownik, który z jakichkolwiek przyczyn nie może otrzymać broni podstawowej, to tym bardziej nie może otrzymać doraznie broni dodatkowej. Na marginesie należy wskazać, iż ani ustawa ani rozporządzenie nie przewiduje ewentualnych środków zaskarżenia decyzji wydawanych w trybie § 4 i 5, ani podmiotów, którym taki środek by przysługiwał.

Trzecia grupa zagadnień, którą doregulowano w rozporządzeniu, dotyczy umundurowania. Kolejny raz w ramach aktu wykonawczego zaniechano wskazania, co należy rozumieć pod tym zwrotem, mimo iż w § 6 rozporządzenia dokonano podziału na zasadnicze składniki umundurowania oraz składniki uzupełniające do umundurowania. Za zasadnicze umundurowanie wedle rozporządzenia uznaje się następujące elementy:

- kurtka letnia z podpinką – męska lub damska,
- kurtka zimowa – męska lub damska,
- sweter,
- kurtka i spodnie typu specjalnego,
- kombinezon letni,
- kombinezon zimowy.

Natomiast składnikami uzupełniającymi do umundurowania wedle rozporządzenia są:

- nakrycia głowy – czapki letnia i zimowa typu kominiarka koloru czarnego,
- obuwie typu wojskowego (treningowe) koloru czarnego,
- obuwie specjalne koloru czarnego,
- pas główny brezentowy koloru czarnego,
- skarpety koloru czarnego,

- rękawiczki skórzane bez ocieplenia koloru czarnego,
- rękawiczki skórzane ocieplane koloru czarnego,
- bielizna męska i damska z materiału antypotnego,
- koszulki koloru czarnego,
- kamizelka ostrzegawcza.

W skład umundurowania wchodzi nadto nakrycia głowy z wizerunkiem orła, o którym mowa w art. 2 ustawy z dnia 31 stycznia 1980 r. o godle, barwach i hymnie Rzeczypospolitej Polskiej.<sup>17</sup>

Wzory nakryć głowy oraz zasadniczych składników umundurowania pracowników dookreślono w załącznikach do rozporządzenia. Natomiast w § 8 rozporządzenia szczegółowo opisano nie tylko elementy zasadniczych składników umundurowania pracowników, ale nadto także sposób ich ubierania i noszenia. Dotyczy to także wybranych składników uzupełniających do umundurowania oraz nakrycia głowy.

Te grupę zagadnień uzupełniają standardy w zakresie noszenia znaków identyfikujących jednostkę organizacyjną kontroli skarbowej, w której pracownik jest zatrudniony. W świetle § 9 rozporządzenia są one na zasadniczych składnikach umundurowania w połowie długości górnej części lewego rękawa, a wzory znaków identyfikujących dookreślono w załączniku nr 3 do rozporządzenia.

Piąta grupa zagadnień doregulowana w rozporządzeniu odnosi się do norm umundurowania. W tym zakresie jako zasadę przyjęto w § 11 rozporządzenia, iż pracownicy są obowiązani do posiadania kompletu umundurowania zapewniającego wykonywanie obowiązków służbowych w każdych warunkach i w każdej porze roku, a poszczególne składniki umundurowania pracownik nosi z uwzględnieniem pory roku. W rozporządzeniu rozróżnia się okres letni od dnia 1 maja do dnia 30 września i okres zimowy od dnia 1 listopada do dnia 31 marca. Miesiące kwiecień i październik stanowią okres przejściowy. Oprócz tego w rozporządzeniu wskazano, iż okres używalności składników umundurowania liczy się od dnia faktycznego wydania ich pracownikowi, a po upływie okresu używalności umundurowania pracownik nabywa prawo do nowych składników umundurowania. Jednocześnie składniki umundurowania pracownika po upływie okresu używalności nie

---

<sup>17</sup> Dz.U. Nr 7, poz. 18 ze zm.

podlegają zwrotowi. W zakresie pracowników, którzy ze względu na budowę ciała nie mogą dopasować gotowych składników umundurowania, otrzymują odpowiednią ilość tkaniny, tzw. metraż oraz zwrot poniesionych kosztów za szycie i dodatki krawieckie. W tym zakresie rozporządzenie nie dookreśliło, czy istnieje limit wydatków na ten cel, czy też ryczałt w zakresie usług krawieckich wykonywanych dla takich pracowników. Należy podkreślić brak podobnych rozwiązań, jakie zostały zawarte w § 12 rozporządzenia w zakresie obuwia.

Normy i rodzaj składników umundurowania oraz okres ich używalności określa dokładnie załącznik nr 4 do rozporządzenia. Analiza załącznika nr 4 wskazuje, iż dokonano podziału norm umundurowania w oparciu o kryterium płci. Nadto wskazano ilość (sztuki, pary, komplety) poszczególnych elementów umundurowania wraz z okresami używalności liczonymi w latach. Wyjątkiem są skarpety oraz bielizna osobista z materiału antypotnego, za które w załącznikach wskazano ekwiwalent.<sup>18</sup>

Szósta grupa regulacji, jaka została zawarta w rozporządzeniu, dotyczy sposobu użytkowania umundurowania. Jako zasadę i standard wskazano, iż umundurowanie pracownika powinno być utrzymane w należytych stanie, zapewniającym przepisowy i estetyczny wygląd zewnętrzny podczas wykonywania obowiązków służbowych. Doprecyzowaniem jest zawarcie w rozporządzeniu zakazów, albowiem pracownikowi zabrania się:

- użytkowania składników umundurowania niezgodnie z przeznaczeniem lub w połączeniu z przedmiotami ubrania cywilnego,
- noszenia przedmiotów umundurowania, których stopień zużycia lub wygląd zewnętrzny narusza godność munduru.

Zakazy te mają doprowadzić do jednolitości, a także zachowania reprezentacji w zakresie umundurowania pracowników, a jednocześnie stanowić pewien standardy i wytyczne co do tego sposobu postrzegania i prezentacji pracowników należących do tych komórek. Należy wskazać, iż te zasady dotyczą całego umundurowania, a więc zasadniczego oraz uzupełniającego. W tym zakresie do obowiązków bezpośrednio przełożonego należy czuwanie, aby standardy określone w rozpo-

---

18 W takim przypadku należy uznać, iż reguły zawarte w § 15 rozporządzenia nie znajdują zastosowania, choć brak takiego wyłączenia w materii normatywnej.

rządzeniu były przestrzegane. Jedynymi wyjątkami od reguł w zakresie standardowego umundurowania jest dopuszczenie do noszenia przez pracownika symbolu żałoby w sposób zwyczajowo przyjęty oraz okularów przeciwsłonecznych i zdrowotnych z przyciemnionymi szklami.

W § 14 rozporządzenia doregulowano także zagadnienie związane z utratą lub zniszczeniem składnika umundurowania (tak zasadniczego, jak i uzupełniającego oraz nakryć głowy) przed upływem okresu jego używalności. Tryb postępowania jest uzależniony od kryterium winy (gdy nastąpiło to nie z winy pracownika, przysługuje mu bezpłatnie nowy składnik umundurowania). Natomiast w razie utraty albo zniszczenia składnika umundurowania w przypadkach innych, pracownik otrzymuje nowy składnik umundurowania za zwrotem wartości utraconego lub zniszczonego składnika umundurowania, wyliczonej stosownie do okresu jego użytkowania według cen detalicznych obowiązujących w dniu wydania nowego składnika. Należy przyjąć, iż zniszczenia lub uszkodzenie, które ma miejsce w związku z czynnościami służbowymi, winno być uznane za brak zawinienia pracownika. Wyjątkowo w rozporządzeniu przewidziano, iż jeżeli utrata albo zniszczenie składnika umundurowania nastąpiło w okolicznościach szczególnych, Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej na wniosek pracownika zapiniowany przez jego przełożonego może wyrazić zgodę na wydanie nieodpłatnie nowego składnika umundurowania. Rozporządzenie nie doprecyzowuje, w jakiej formie i trybie jest wydawana taka zgoda, ewentualnie jej odmowa. Należy przyjąć, iż jest to akt administracyjny o charakterze uznaniowym niepodlegający zaskarżeniu. W tym przypadku przełożonym będzie dyrektor UKS, albowiem ustawodawca nie wskazał, iż dotyczy to bezpośrednio przełożonego, jakim jest kierownik czy naczelnik komórki czy grupy realizacyjnej.

W § 15 rozporządzenia doprecyzowano także, iż pracownik odchodzący na emeryturę lub rentę zatrzymuje składniki umundurowania na własność. Także niezależnie od podstawy rozwiązania w stosunku pracy przed upływem okresu używalności składników umundurowania pracownik może zatrzymać składniki umundurowania za zwrotem wartości, wyliczonej stosownie do okresu ich użytkowania. Nie dotyczy to zatem pracownika zawieszzonego w czynnościach ani np. przeniesienia służbowego do innej miejscowości, czy też na skutek pole-

czenia służbowego. W takim przypadku nie znajdzie zastosowania § 18 rozporządzenia, albowiem dotyczy on wyłącznie uzbrojenia i wyposażenia, a nie składników umundurowania.

W rozporządzeniu wskazano, jako ostatnią grupę zagadnień, iż obok zasadniczych i uzupełniających składników umundurowania oraz umundurowania wyposażeniem niezbędnym do wykonywania czynności służbowych przez pracownika jest sprzęt oraz środki, tj.:

- sprzęt ochrony specjalnej,
- sprzęt optyczny,
- sprzęt pirotechniczny,
- sprzęt specjalistyczny,
- sprzęt alpinistyczny,
- sprzęt płetwonurkowy,
- sprzęt turystyczno–sportowy,
- środki ochrony indywidualnej,
- środki higieny osobistej.

Wskazane normy wyposażenia dookreślono w załączniku nr 5 do rozporządzenia, w którym przyjęto systematykę zawartą w § 16. W załączniku dokonano podziału poszczególnych przedmiotów tworzących normy wyposażenia wedle ilości, często posługując się formułą według potrzeb, co jest rozwiązaniem trafnym. Zaznaczono także, iż okres używalności dotyczy zużycia danego przedmiotu wyposażenia. W kolumnie uwagi natomiast zaznaczono, że niektóre elementy są na wyposażeniu jednostki, inne zaś na wyposażeniu indywidualnym pracowników, co jest uzasadnione właściwościami poszczególnych przedmiotów.

W rozporządzeniu przyjęto, jako zasadę, iż wyposażenie, o którym mowa w § 16 ust. 1 pkt 1–8 rozporządzenia, przyznaje się pracownikowi w przypadku, gdy jest ono niezbędne do wykonywania przez niego zadań służbowych. Zatem dopiero wówczas, gdy jest to konieczne, pracownik otrzymuje elementy wyposażenia, jeśli spełnią się warunki zawarte w załączniku i dopiero wówczas jest to na wyposażeniu indywidualnym. Zapis ten nie dotyczy ostatniej grupy, to jest środków higieny osobistej. O przydzieleniu wyposażenia pracownikowi zatrudnionemu w Ministerstwie Finansów decyzję podejmuje Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej albo osoba przez niego upoważniona, a pracownikowi zatrudnionemu w urzędzie kontroli skarbowej – dyrektor urzę-

du kontroli skarbowej. Wyposażenie powinno być użytkowane zgodnie z przeznaczeniem.

Sam fakt ujęcia szerokiego katalogu sprzętu i środków w § 16 i dokonania takiej systematyki ma swoje przełożenie na treść § 17 rozporządzenia, w którym wskazano na dodatkowe warunki ich przydzielenia. Środki ochrony indywidualnej wydaje się pracownikowi wykonującemu zadania służbowe w warunkach narażających umundurowanie lub odzież cywilną na intensywne zabrudzenie lub zniszczenie albo gdy charakter wykonywanych zadań ze względów bezpieczeństwa i higieny pracy wymaga ich stosowania. Te dwa dodatkowe warunki winny być już znane w momencie, gdy w ramach przygotowań do wykonywania zadań tego typu okoliczności mogą się pojawić. Zatem wystarczy sam fakt narażenia na wystąpienie takich warunków, które jednak wcale nie muszą nastąpić, aby doszło do wydania środków ochrony indywidualnej. Przy tym w drugim przypadku jest to obowiązkowe, gdy spełnione są wymagania zawarte w zakresie regulacji bezpieczeństwa i higieny pracy.<sup>19</sup>

Dodatkowo zastrzeżono, iż do zasad przydziału środków ochrony indywidualnej oraz środków higieny osobistej stosuje się odpowiednio przepisy prawa pracy. W tym zakresie dotyczy to regulacji zawartych w dziale 10 Bezpieczeństwo i higiena pracy rozdziale IX kodeksu pracy.<sup>20</sup>

W przypadku rozwiązania stosunku pracy, zawieszenia w czynnościach służbowych, przeniesienia służbowego do innej miejscowości lub na polecenie przełożonego pracownik jest obowiązany do niezwłocznego rozliczenia się z uzbrojenia oraz wyposażenia, o którym mowa w § 16 ust. 1 pkt 1–8. Przepis § 18 rozporządzenia nie ma zastosowania do umundurowania. Pewne wątpliwości może budzić użyte sformułowanie „uzbrojenia”, którym nie posługuje się rozporządzenie w ani jednej jednostce redakcyjnej. Zapewne zwrot ten obejmuje broń i to zarówno podstawową, jak i dodatkową. Przez rozliczenie należy ro-

---

19 Podobne rozwiązania przyjęto w zakresie środków higieny osobistej, które wydaje się pracownikowi wykonującemu zadania służbowe powodujące intensywne brudzenie lub też gdy charakter wykonywanych zadań ze względów higieniczno-sanitarnych wymaga ich przydzielenia.

20 Ustawa z dnia 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy, (tekst jedn. Dz.U. z 1998 r. Nr 21, poz. 94 ze zm.).



zumić zwrot oraz wskazanie przyczyn ewentualnego zużycia poszczególnych elementów uzbrojenia oraz braku wyposażenia. Jednocześnie w § 18 rozporządzenia doprecyzowano, iż rozliczenie winno także nastąpić na polecenie przełożonego. Nie stawia się w rozporządzeniu warunku, iż musi to być bezpośredni przełożony, a tym samym wydaje się zasadnym uznanie, iż będzie nim zarówno bezpośredni przełożony, tj. kierownik komórki organizacyjnej, jak i dyrektor urzędu kontroli skarbowej. W zakresie komórki działającej w ramach struktur urzędu ministra będzie nim także GIKS.

W rozporządzeniu dokonano wskazania, iż rozliczenie ma nastąpić niezwłocznie, co należy odnieść do momentu, gdy dana osoba dowiedziała się o podstawie rozliczenia. W zakresie polecenia przełożonego także należy wskazać, iż dotyczy to osoby dyrektora urzędu kontroli skarbowej, skoro nie doprecyzowano, iż ma to być bezpośredni przełożony, a więc kierujący daną komórką, co może budzić pewne problemy natury praktycznej, gdy zachodzi konieczność niezwłocznego pozbawienia danej osoby uzbrojenia. Wydaje się, iż w tym zakresie bezpośredni przełożony winien dokonywać czynności zmierzających do odbioru oraz wykonywania ewentualnie nadzorowania innych czynności faktycznych z tym związanych. Nie doprecyzowano w rozporządzeniu czy polecenie przełożonego ma być w formie pisemnej. Wydaje się zasadnym jednak uznanie, iż w zakresie pojawiających się okoliczności takie polecenie jest skuteczne w każdej formie i uprawnionym do jego wydawania winien być także kierujący daną komórką. Z okoliczności danego przypadku winno także wynikać, iż jego realizacja powinna nastąpić niezwłocznie.

Rozporządzenie zawiera cztery warunki, gdy zachodzi konieczność zwrotu uzbrojenia oraz wyposażenia. Nie ma znaczenia, co legło u podstaw zdarzenia, z jakim wiąże się obowiązek niezwłocznego zwrotu i rozliczenia. Skutkiem zastosowania tego zapisu ma być możliwe szybkie doprowadzenia do pozbawienia osoby posługiwania się bronią oraz wyposażeniem wobec braku posiadania statusu pracownika lub utraty uprawnienia i zdolności do wykonywania tych czynności.

W drugim przepisie zawartym w artykule 11g ust. 5 u.k.s. zawierającym delegację wskazano, iż minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze zarządzenia, wykaz komórek organiza-

cyjnych, o których mowa w art. 11g ust. 1 oraz liczbę zatrudnionych w nich pracowników i inspektorów. Wedle treści zarządzenia nr 27 Ministra Finansów z dnia 26 lipca 2010 r.<sup>21</sup> określono wyodrębnione komórki organizacyjne kontroli skarbowej, w których zatrudnionym inspektorom i pracownikom przysługuje umundurowanie służbowe i broń służbowa oraz liczbę zatrudnionych w tych komórkach pracowników i inspektorów. W załączniku do zarządzenia wskazano na poszczególne wyodrębnione komórki w enumeratywnie wskazanych urzędach kontroli skarbowej oraz komórkę działającą w urzędzie obsługującym ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Warto podkreślić, iż z uwagi na fakt, iż nie we wszystkich urzędach kontroli skarbowej takie komórki zostały powołane, w związku z tym ich właściwość miejscowa dla podejmowanych działań została zmodyfikowana wedle treści art. 11g ust. 3 u.k.s.

#### IV. Wnioski

W zakresie regulacji u.k.s. odnośnie do grup realizacyjnych należy podkreślić daleko posunięte ich sformalizowanie. Nie jest to zarzut, ale raczej uzasadnienie, bo to właśnie te jednostki mają normatywne przyzwolenie na stosowanie środków przymusu bezpośredniego czy też broni palnej i ingerowanie w wolności i prawa zapewnione w Konstytucji RP. Tym bardziej zasadnym jest przeprowadzenie analizy tych rozwiązań zawartych w regulacji ustawowej, jak i aktach wykonawczych, aby dokonać sformułowania wniosków *de lege lata* i *de lege ferenda*. Jest to zasadne, albowiem obowiązujące regulacje nie zawsze spełniają standardy dobrej legislacji.

Po pierwsze materia u.k.s. oraz aktów wykonawczych nie zawsze jest precyzyjna, co może powodować zupełnie niepotrzebne problemy interpretacyjne tak w zakresie niekonsekwentne używanych zwrotów, jak i braku spójności w ustawie i akcie wykonawczym. Warto zwłaszcza w aktach wykonawczych wydanych na podstawie art. 11g u.k.s. czy też art. 11f i 11e u.k.s. doprecyzować pojęcie przełożonego, bro-

---

21 Dz. Urz. MF nr 9, poz. 38.

ni, uzbrojenia, tak by nie budziło to zbędnych problemów interpretacyjnych.

Po drugie, zasadnym jest postulowanie lepszego uregulowania zagadnień odnoszących się do właściwości organów oraz wykonywania i zakresu nadzoru w odniesieniu do grup realizacyjnych, tak by uniknąć zwłaszcza pozytywnych sporów kompetencyjnych.

Po trzecie, należy dookreślić zakres kompetencji i przesłanek zastosowania poszczególnych uprawnień przysługujących funkcjonariuszom i inspektorom komórek wskazanych w art. 11g u.k.s., zwłaszcza w zakresie odesłania do art. 2 ust. 1 pkt 1 u.k.s., co wydaje się uzasadnione z uwagi na istotę tych czynności, jak i uprawnienia grup realizacyjnych.

Po czwarte, w akcie wykonawczym należy uszczegółwić zakres oraz formy sprawdzania umiejętności w zakresie posługiwania się bronią przez pracowników grup realizacyjnych oraz formy i tryb w procedurze rozliczenia się z uzbrojenia.

Postulowane zmiany mają nie tylko charakter porządkujący, ale także doprecyzowują i standaryzują funkcjonowanie grup realizacyjnych celem ich lepszego funkcjonowania.



CZEŚĆ IV

---

WERYFIKACJA POPRAWNOŚCI WYKONYWANIA  
ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH  
– UJĘCIE PRZEDMIOTOWE



# KONTROLA POSTĘPOWANIA DOTYCZĄCEGO OKREŚLANIA WARTOŚCI RYNKOWEJ W PODATKU OD CZYNNOŚCI CYWILNOPRAWNYCH

STANISŁAW BOGUCKI

## I. Uwagi ogólne

Podstawę opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych określono w art. 6 ustawy z dnia 29 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych w sposób niejednolity. Została ona zróżnicowana w zależności od rodzaju czynności cywilnoprawnej podlegającej omawianemu podatkowi, stanowi ją natomiast wartość rynkowa przedmiotu opodatkowania, z tym że w zależności od kategorii czynności cywilnoprawnej jest to wartość rynkowa, równowartość w złotych kwoty zagranicznych środków płatniczych, wartość świadczeń, wartość wkładów, wartość dopłat, wartość długów i ciężarów albo zobowiązań, kwota lub wartość pożyczki albo depozytu, wartość majątku, wartość kapitału zakładowego, kwota zabezpieczonej wierzytelności<sup>1</sup>.

Zasadniczo największą rolę odgrywa wartość rynkowa zarówno z uwagi na rodzaje czynności, których dotyczy, jak i częstość występowania<sup>2</sup>. Wartość rynkowa ma podstawowe znaczenie przy umowach sprzedaży i zamiany, a ponadto znajduje zastosowanie przy określaniu wartości nieruchomości lub prawa wieczystego użytkowania, przy umowie dożywocia, wartości rzeczy lub praw majątkowych nabywanych ponad wartość udziału we współwłasności lub spadku, przy umo-

---

1 Z. Ofiarski, *Ustawy: o opłacie skarbowej, o podatku od czynności cywilnoprawnych. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 343.

2 M. Kępa, *Tryb ustalania wartości rynkowej w podatku od czynności cywilnoprawnych*, „*Radca Prawny*” 2010, nr 4, s. 24.

wach o zniesieniu współwłasności lub dział spadku<sup>3</sup>. Warto również zauważyć, że przy oddaniu spółce rzeczy lub praw majątkowych do nieodpłatnego używania podstawę opodatkowania stanowi roczna wartość nieodpłatnego używania, która jest przyjmowana na poziomie 4% wartości rynkowej rzeczy lub prawa majątkowego oddanego do nieodpłatnego używania (art. 6 ust. 1 pkt 8 lit. „e” u.p.c.c.). W przypadku umów sprzedaży należy przyjąć, że cena jest równoznaczna wartości przedmiotu czynności cywilnoprawnej. Dlatego też nie wydaje się konieczne, co zostało potwierdzone również w orzecznictwie, stosowane czasami zastrzeżenie umowne, że strony ustalają, iż wartość rynkowa przedmiotu transakcji równa jest jego cenie. O takiej sytuacji faktycznej i prawnej jest mowa w jednym z wyroków: „[...] wbrew stanowisku [...] wyrażonemu w zaskarżonej decyzji strony określiły cenę sprzedaży na kwotę 207 tys. zł, którą to wartość należy potraktować jako określoną przez strony wartość przedmiotu czynności cywilnoprawnej”<sup>4</sup>. Konieczność określenia wartości przedmiotu czynności cywilnoprawnej zachodzi natomiast w przypadku tych czynności cywilnoprawnych, w których nie ma ceny (umowa zamiany, umowa dożywocia, umowa zniesienia współwłasności, umowa o dział spadku)<sup>5</sup>.

Poza zasygnalizowaniem kryteriów, według których określana jest wartość rynkowa, co zostanie uczynione w punkcie drugim opracowania, zamiarem autora nie jest szczegółowe omówienie określania wartości rynkowej przedmiotu poszczególnych czynności cywilnoprawnych w podatku od czynności cywilnoprawnych. Wiąże się z tym wiele ważnych i kontrowersyjnych kwestii, które zasługują na oddzielne potraktowanie<sup>6</sup>. Po nowelizacji hipoteki, która weszła w życie z dniem 20 lutego

3 Na temat sposobu interpretacji tych terminów – por. S. Bogucki, *Rozumienie terminów cywilistycznych w ustawie o podatku od czynności cywilnoprawnych*, (w:) Doradca podatkowy obrońcą prawa podatnika, t. IV, red. nauk. J. Glumińska-Pawlic, Katowice 2010, s. 23–40; tenże, *Głosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 czerwca 2009 r.*, (II FSK 265/08), „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2010, nr 1, s. 157.

4 Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 30 października 2008 r. (I SA/Wr 878/08), <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

5 T. Nierobisz, A. Waclawczyk, *Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz praktyczny*, Warszawa 2011, s. 193.

6 W literaturze przedmiotu por. zwłaszcza M. Goettel, A. Goettel, *Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 211–231; A. Mariański, D. Strzelec, *Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych. Ustawa o opłacie skarbowej. Komentarz*, Gdańsk 2007, s. 187–200; M. Kępa, *Tryb...*, s. 24–33; Z. Ofiarski, *Ustawy...*, s. 351–385; M. Waluga, *Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 216–237.



2011 r., takie poważne teoretyczne i praktyczne konsekwencje są związane z opodatkowaniem hipoteki podatkiem od czynności cywilnoprawnych, zwłaszcza w zakresie podstawy opodatkowania oraz stawek podatkowych<sup>7</sup>. Nie należy oczywiście zapominać, że opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych podlega tylko i wyłącznie konkretna czynność cywilnoprawna, a nie jej przedmiot, np. rzecz lub prawo majątkowe<sup>8</sup>. W ramach tematu wymienionego na wstępie celowe jest natomiast przedstawienie związanej z tym problematyki czynności sprawdzających i dowodowych podejmowanych przez organy podatkowe w świetle kontroli sprawowanej przez sądy administracyjne, o czym będzie traktowała część trzecia i czwarta niniejszego opracowania.

## 2. Zasady określania wartości rynkowej

Zasady określania wartości rynkowej przedmiotu czynności cywilnoprawnej zostały uregulowane w art. 6 ust. 2 u.p.c.c. W myśl tego przepisu, który zawiera definicję legalną określania wartości rynkowej, wartością tą jest przeciętna cena stosowana w obrocie rzeczami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem ich miejsca położenia, stanu i stopnia zużycia, oraz w obrocie prawami majątkowymi tego samego rodzaju, z dnia dokonania tej czynności, bez odliczania długów i ciężarów. Analiza tej definicji pozwala dostrzec, że ustawodawca zdefiniował to pojęcie poprzez sięgnięcie do przeciętnej ceny, którą ustala się na podstawie cen: (a) z dnia dokonania tej czynności (b) stosowanych w danym miejscu w obrocie prawami majątkowymi tego samego rodzaju, (c) stosowanych w obrocie rzeczami tego samego rodzaju i gatunku z uwzględnieniem ich miejsca położenia, stanu i stopnia zużycia rzeczy, (d) bez odliczenia długów i ciężarów.

Ustalając przeciętną cenę, należy przede wszystkim sięgnąć do cen stosowanych w dniu dokonania czynności, co oznacza, że organ czy biegły, określając wartość rynkową rzeczy (prawa), za materiał porównawczy winien wziąć ceny transakcji, które w czasie były najbar-

---

7 Została ona dokonana ustawą z dnia 26 czerwca 2009 r. o zmianie ustawy o księgach wieczystych i hipotece oraz niektórych innych ustaw – Dz.U. Nr 131, poz. 1075. Na ten temat zob. M. Goettel, A. Goettel, *Podatkowe konsekwencje zmiany stanu prawnego dotyczącego hipoteki*, „Przegląd Podatkowy” 2011, nr 5, s. 20.

8 S. Bogucki, *Rozumienie...*, s. 23–24.

dzień zbliżone do dnia czynności, której wartość przedmiotu jest określana, a nie na dzień porównywania przeciętnych cen<sup>9</sup>. Wskazuje się w związku z tym w piśmiennictwie, że jeżeli w porównywalnym czasie nie było podobnych transakcji, to należy wówczas uznać, że w danym przypadku mamy do czynienia z ceną odpowiadającą wartości rynkowej<sup>10</sup>. Zwraca się również uwagę, że kryterium „z dnia dokonania czynności” ma również dodatkowe znaczenie. Konieczne jest bowiem ustalenie stanu przedmiotu czynności cywilnoprawnej w dniu dokonania tej czynności, uwzględniając, jaki był stan i stopień zużycia w tym momencie. Oględziny i wyjaśnienia stron mogą mieć istotne znaczenie dla ustalenia tego stanu<sup>11</sup>.

Przy określaniu przeciętnej ceny należy wziąć również pod uwagę miejsce położenia rzeczy, która to przesłanka została wprowadzona do art. 6 ust. 2 u.p.c.c. od dnia 1 stycznia 2007 roku. Nowelizacja mia-

9 Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 21 maja 2009 r. (I SA/Sz 128/09): „Skoro zatem operat szacunkowy z dnia [...], przedłożony przez podatnika na wezwanie organu do podwyższenia wartości przedmiotu opodatkowania, zawierał wycenę szacunkową nieruchomości, której dotyczyła czynność zniesienia współwłasności, dokonaną według innego jej stanu aniżeli z dnia dokonania tej czynności (dokonania zniesienia współwłasności w drodze ugody sądowej), to wobec odmowy ze strony podatnika podwyższenia wartości przedmiotu opodatkowania do wysokości wskazanej wstępnie przez organ podatkowy, powinnością tego organu było powołanie biegłego rzeczoznawcy w celu określenia jego wartości rynkowej”; wyrok WSA w Warszawie z dnia 18 czerwca 2008 r. (VIII SA/Wa 56/08): „Prowadząc postępowanie podatkowe w trybie art. 6 ust. 3 i ust. 4 ustawy z 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych, organy podatkowe obowiązane są ustalić wartość rynkową nieruchomości na dzień jej sprzedaży. Nie oznacza to jednak, że w celu określenia wartości rynkowej obowiązane są przyjmować w podejściu porównawczym wyłącznie ceny sprzedaży identycznych nieruchomości sprzedawanych dokładnie tego dnia, w którym została zawarta umowa”.

10 Por. A. Mariański, D. Strzelec, *Ustawa...*, s. 190.

11 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 kwietnia 2008 r. (III SA/Wa 235/08): „Umowa sprzedaży, jako czynność cywilnoprawna, zawiera przedmiot tej sprzedaży. Ten przedmiot sprzedaży został wskazany w umowie przedwstępnej. Wskazano, iż jest to budynek na określonym etapie budowy (stan surowy) wraz z gruntem. W takiej sytuacji organ podatkowy nie mógł przyjąć, iż przedmiotem sprzedaży jest budynek wykończony w 95%, zatem prawie gotowy do zamieszkania. Sąd stwierdza, iż w niniejszej sprawie nie chodzi o skutki umowy przedwstępnej, bowiem tego Sąd nie kwestionuje, ale o przedmiot umowy ostatecznej określony w umowie sprzedaży i zgodny z umową przedwstępną poprzedzającą tę sprzedaż. Zatem w rozpoznawanej sprawie, należało ustalić wartość rynkową przedmiotu sprzedaży, czyli budynku w stanie surowym wraz z gruntem, w dniu zawarcia umowy sprzedaży w formie aktu notarialnego [...]. Gdyby przyznać rację organowi podatkowemu, w sytuacji zawarcia umowy przedwstępnej, na podstawie której strony określiłyby jako przedmiot przyszłej sprzedaży budynek w stanie surowym, a następnie przyszły nabywca dokonałby wyburzenia tego budynku z powodu niespełnienia jego potrzeb i po tym zawarło właściwą umowę przenoszącą własność, to zgodnie z rozumowaniem organów podatkowych należałoby przyjąć do podstawy opodatkowania tylko wartość gruntu, ponieważ budynku już by nie było w chwili sporządzania aktu notarialnego”.

ła swoje uzasadnienie praktyczne. W omawianej definicji odstąpiono od warunku stosowania przeciętnych cen w danej miejscowości, co nie w każdej sytuacji było możliwe – zastępując wymaganiem uwzględnienia miejsca położenia rzeczy<sup>12</sup>. Przeciętne ceny np. nieruchomości w poszczególnych dużych miastach, a także ceny nieruchomości w dużych i małych miastach oraz na wsi różnią się; niejednokrotnie rozbieżności te są bardzo duże. Uwzględnienie przesłanki miejsca położenia rzeczy umożliwia celniejsze porównanie wartości rzeczy. Położenie rzeczy często wpływa bowiem na różnicę w cenach: budynki biurowe położone w centrum miejscowości mają zazwyczaj wyższą cenę aniżeli położone na peryferiach, podobnie jak wyższą cenę mają zazwyczaj domy mieszkalne położone z dala od miejskiego zgiełku, zaś niższą cenę także nieruchomości położone przy ruchliwej ulicy. Jeżeli obrót rzeczami tego samego rodzaju i gatunku ma miejsce w danej miejscowości, to transakcje ich dotyczące są punktami odniesienia dla określania wartości rynkowej. Jeżeli jednak w danej miejscowości nie dokonywano dotąd obrotu danymi rzeczami (prawami), to można rozważać przyjęcie, że określona przez strony transakcji cena jest przeciętną ceną w danej miejscowości<sup>13</sup>. Wartość ta będzie stanowić wartość rynkową w rozumieniu art. 6 ust. 2 u.p.c.c., jeżeli organ podatkowy podzieli ten punkt widzenia podatnika. W przeciwnym razie organ podatkowy winien wszcząć procedurę określoną w art. 6 ust. 3 u.p.c.c.<sup>14</sup>. Wykładnia językowa ww. przepisu nie daje bowiem możliwości badania przeciętnych cen w obrocie rzeczami tego samego rodzaju w innych miejscowościach (nawet sąsiadujących ze sobą), co może ewentualnie stanowić przesłankę do zastosowania innych rodzajów wykładni. Zwraca się uwagę, że określenie wartości rynkowej nie zawsze następuje na podstawie cen stosowanych w danej miejscowości, lecz w obrocie ogólnokrajowym, a czasami nawet szerszym. W szeregu sytuacjach transakcje są bowiem oderwane od miejsca ich dokonywania, a raczej związane z cechami rzeczy (prawa), którego dotyczą. Dotyczy to zwłaszcza sprzedaży praw (akcji, udziałów, wierzytelności), w których określenie wartości rynkowej nie zawsze następuje na podstawie cen stosowa-

---

12 M. Waluga, *Ustawa...*, s. 217.

13 Wyrok NSA z dnia 29 kwietnia 1996 r. (SA/Wr 2091/95), „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2000, z. 1, poz. 26.

14 Z. Ofiarski, *Ustawy...*, s. 375.

nych w danym miejscu, lecz w obrocie ogólnokrajowym, a czasami nawet szerszym<sup>15</sup>.

Określanie wartości rynkowej następuje nie tylko na podstawie przeciętnych cen stosowanych w określonym miejscu, ale również z uwzględnieniem ich stanu i stopnia zużycia. Wskazuje się, że po nowelizacji art. 6 ust. 2 u.p.c.c., dokonanej z dniem 1 stycznia 2007 r., wszystkie trzy kryteria wymienione w tym przepisie powinny być traktowane równoprawnie przy ustalaniu wartości rynkowej; będą to przeciętne ceny stosowane w danym miejscu, a także stan i stopień zużycia rzeczy. Do takiej konkluzji może prowadzić użycie przez prawodawcę w art. 6 ust. 2 u.p.c.c. po zwrocie „z uwzględnieniem” wszystkich trzech wyżej wymienionych kryteriów. Należy przy tym wyraźnie zaakcentować, że pomiędzy kryterium „przeciętnych cen” a kryterium „stan i stopień zużycia” występuje określony związek, co oznacza, że nie można pominąć przy określaniu wartości rynkowej stanu i stopnia zużycia rzeczy i ograniczyć się wyłącznie do przeciętnych cen, ponieważ konsekwencją użycia zwrotu „z uwzględnieniem” jest wymóg łącznego stosowania kryteriów określonych w omawianym przepisie<sup>16</sup>. Te kryteria powinni uwzględnić biegli przy sporządzaniu opinii, jak również organy podatkowe przy określaniu wartości rynkowej. Warto jednak zauważyć, że zarówno biegli, jak i organy podatkowe, badając przeciętne ceny, zazwyczaj nie mają dostępu do rzeczy, których te ceny dotyczyły. Nie mogą zatem stwierdzić, że za punkt odniesienia zostały przyjęte rzeczy o podobnym stanie i zużyciu<sup>17</sup>.

Zgodnie z omawianą regulacją prawną, ustalanie wartości rynkowej następuje bez odliczenia długów i ciężarów. Dla potrzeb podatku od czynności cywilnoprawnych wartość rynkowa jest ustalana bez pomniejszenia o wymienione obciążenia. Wartością rynkową dla tego podatku jest bowiem przeciętna cena w danym miejscu, a nie cena za rzeczy obciążone długami i ciężarami<sup>18</sup>. „Przy ustalaniu wartości ryn-

---

15 Por. A. Mariański, D. Strzelec, *Ustawa...*, s. 188. Autorzy ci podkreślają, że dosłowne przepisanie do komentowanego artykułu postanowień poprzednio obowiązującej ustawy o opłacie skarbowej było nie do końca przemyślane.

16 Z. Ofiarski, *Ustawy...*, s. 375–376. Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 10 kwietnia 2008 r. (I SA/Sz 507/05); wyrok NSA z dnia 27 maja 1998 r. (I SA/Lu 527/97), niepublikowane.

17 A. Mariański, D. Strzelec, *Ustawa...*, s. 190.

18 Wyrok WSA w Lublinie z dnia 28 lutego 2007 r. (I SA/Lu 657/06): „W sytuacji, gdy wobec niewskazania przez strony umowy sprzedaży udziałów w spółce, na wezwanie, o którym

kowej nie następuje odliczanie długów i ciężarów, ponieważ wartość rynkowa odnosi się do rzeczy będącej przedmiotem czynności cywilnoprawnej, a nie do rzeczy obciążonej. Oznacza to przyjęcie wartości rynkowej samej rzeczy z pominięciem jej obciążeń. W świetle postanowień ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych przejęte przez nabywcę rzeczy długi i obciążenia ani nie zwiększają umówionej przez strony ceny rzeczy (prawa), ani nie mogą być użyte do zmniejszenia ich wartości rynkowej<sup>19</sup>.

Warto w tym miejscu nadmienić, że nie w każdym przypadku organ podatkowy będzie uprawniony do kwestionowania wartości rynkowej przedmiotu czynności cywilnoprawnej. Należy bowiem zauważyć, że podstawę opodatkowania w przypadku umownego działu spadku lub zniesienia współwłasności stanowi wartość rynkowa rzeczy lub prawa majątkowego nabytego ponad wartość udziału we współwłasności lub spadku. W przypadku jednak dokonania działu spadku lub zniesienia współwłasności orzeczeniem sądu podstawę opodatkowania stanowi wysokość spłat lub dopłat wynikająca z treści tego orzeczenia jako uwzględniająca już rynkową wartość rzeczy lub prawa majątkowego nabytego ponad przypadający na podatnika udział we współwłasności lub spadku. Dobrą ilustracją takiego stanowiska jest jedno z orzeczeń, w którym sąd, powołując się na związanie wynikające z art. 365 § 1 k.p.c. stwierdził, że „Według art. 6 ust. 1 pkt 5 u.p.c.c. podstawę opodatkowania stanowi przy umowie o zniesienie współwłasności lub o dział spadku wartość rynkowa rzeczy lub prawa majątkowego nabytego ponad wartość udziału we współwłasności lub spadku. Zasada ta, implikująca uprawnienie organów podatkowych do ustalania tej wartości, ma zastosowanie tylko do umownego zniesienia współwłasności lub działu spadku. Rynkowa wartość rzeczy lub prawa majątkowego na-

---

mowa w art. 6 ust. 3 u.p.c.c. [...] organ podatkowy – na podstawie art. 6 ust. 4 tej ustawy – dokonuje jej określenia na podstawie opinii biegłego, to bez naruszenia powołanego art. 6 ust. 2 nie może jej określić w inny sposób niż na podstawie przeciętnych cen stosowanych w danej miejscowości w obrocie prawami majątkowymi tego samego rodzaju, z dnia dokonania czynności, bez odliczenia długów i ciężarów. Z woli bowiem ustawodawcy jest to jedyny sposób określenia wartości rynkowej przedmiotu sprzedaży stanowiącej podstawę opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych, a zauważyć należy, że podstawa opodatkowania musi być określona w ustawie”; A. Mariański, D. Strzelec, *Ustawa...*, s. 190–191; Z. Ofiarski, *Ustawy...*, s. 374.

19 M. Jasiakiewicz, Ustalenie podstawy odliczania opłaty skarbowej od notarialnych umów sprzedaży własnościowego prawa do lokalu w spółdzielniach mieszkaniowych w wypadku niespłaconego kredytu, „Rejent” 1997, nr 12, s. 115; Z. Ofiarski, *Ustawy...*, s. 374.

bytego ponad wartość udziału we współwłasności lub spadku w przypadku, gdy dział ten lub zniesienie współwłasności następuje w drodze orzeczenia sądu, jest natomiast określona kwotą spłat lub dopłat zasądzonych tym orzeczeniem. [...] orzeczona spłata lub dopłata wynika z ustalenia wartości rzeczy i praw podlegających podziałowi według cen z daty dokonania działu i uwzględnienia rozliczeń pomiędzy współspadkobiercami lub współwłaścicielami, wynikających z nakładów poniesionych z ich majątków odrębnych na majątek objęty działem, albo też, przeciwnie, wynikających z nakładów poczynionych na ich majątek odrębny kosztem majątku podlegającego podziałowi. Nie ma więc usprawiedliwionych podstaw normatywnych twierdzenie, iż spłaty lub dopłaty wynikające z orzeczenia sądu, stanowiące przedmiot opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych, mają jakąś inną wartość niż wartość rynkowa<sup>20</sup>.

### **III. Kontrola czynności sprawdzających podejmowanych przez organy podatkowe**

Jeżeli podatnik nie określił wartości rynkowej przedmiotu tej czynności zgodnie z zasadami przewidzianymi w art. 6 ust. 2 u.p.c.c. bądź też wartość określona przez niego nie odpowiada – według oceny organu podatkowego – jej wartości rynkowej, to organ ten – stosownie do art. 6 ust. 3 u.p.c.c. – wezwie podatnika do jej określenia, podwyższenia lub obniżenia, w terminie nie krótszym niż 14 dni od dnia doręczenia wezwania, podając jednocześnie wartość według własnej wstępnej oceny<sup>21</sup>. Termin, w którym podatnik powinien zastosować się do wezwania organu podatkowego, nie może być krótszy niż 14 dni od dnia doręczenia wezwania. Jest on terminem prawa materialnego, co oznacza, że organ podatkowy nie może przed upływem tego terminu podjąć dalszych działań zmierzających do urealnienia wartości przedmiotu czynności cywilnoprawnej określonej w postanowieniach art. 6 ust. 4 u.p.c.c. Termin ten nie może zostać skrócony nawet w przypadku, gdy

20 Por. wyrok NSA z dnia 1 grudnia 2009 r. (II FSK 1054/08). Zob. również wyrok WSA w Olsztynie z dnia 9 grudnia 2009 r. (I SA/OI 553/09).

21 M. Waluga, *Ustawa...*, s. 232; Z. Ofiarski, *Ustawy...*, s. 376.

podatnik przed jego upływem poinformował organ podatkowy, że nie dokona urealnienia wartości przedmiotu czynności cywilnoprawnej<sup>22</sup>.

Omawiana kwestia wiąże się z rozległą problematyką wezwań w ogólnej procedurze podatkowej. Wezwanie powyższe, z proceduralnego punktu widzenia, jest czynnością sprawdzającą w rozumieniu działu V Ordynacji podatkowej, podjętą w oparciu o art. 274a § 2 o.p., który stanowi, że „w razie wątpliwości co do poprawności złożonej deklaracji organ podatkowy może wezwać do udzielenia, w wyznaczonym terminie, niezbędnych wyjaśnień lub uzupełnienia deklaracji, wskazując przyczyny podania w wątpliwość rzetelności danych w niej zawartych”<sup>23</sup>. Wskazuje się w związku z tym w piśmiennictwie, że zakres uprawnień przypisanych organowi podatkowemu w tym przepisie budzi poważne wątpliwości w kontekście zakresu przedmiotowego czynności sprawdzających określonego w art. 272 o.p., ponieważ ocena rzetelności deklaracji i poddawanie jej w wątpliwość oraz wzywianie z tego tytułu do korekty deklaracji wykracza poza ten zakres<sup>24</sup>.

Oceniając wezwanie lub niewezwanie podatnika, o którym mowa w art. 6 ust. 3 u.p.c.c., nie zaznacza się wyraźnie w orzecznictwie i literaturze, czy przepis ten ma charakter materialny, czy też formalny, co wszak jest niezbędne do prawidłowej wykładni i zastosowania przepisów prawa. W konsekwencji można znaleźć w literaturze i orzecznictwie stwierdzenia, że wezwanie to jest obligatoryjne, ponieważ organ podatkowy nie powinien przed doręczeniem podatnikowi tego wezwania określać wartości rynkowej przedmiotu czynności cywilnoprawnej z uwzględnieniem opinii biegłych (art. 6 ust. 4 u.p.c.c.)<sup>25</sup>. Czasami się podkreśla, że „zaniedbanie organu podatkowego polegające na niepodaniu w wezwaniu skierowanym do podatnika wartości rynkowej według własnej wstępnej oceny stanowi oczywiste naruszenie przepisu

22 Z. Ofiarski, *Ustawy...*, s. 378.

23 Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 6 maja 2008 r. (I SA/GL 997/07); Z. Ofiarski, *Ustawy...*, s. 376.

24 J. Zubrzycki, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2009, s. 1050; Z. Ofiarski, *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, Warszawa 2010, s. 619. Na ten temat por. również C. Kosikowski, (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarrowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 1194.

25 T. Nierobisz, A. Waclawczyk, *Podatek...*, s. 192; M. Waluga, *Ustawa...*, s. 234.

prawa, które może mieć wpływ na wynik sprawy”<sup>26</sup>. Zdarza się również, że omawiane uchybienie jest przyjmowane za podstawę uchylenia wyroku: „w rozpoznawanej sprawie Dyrektor [...] – działający jako organ podatkowy – zakwestionował wartość udziałów, będących przedmiotem zbycia, podaną przez strony transakcji w umowie z dnia [...], jako nieodpowiadającą wartości rynkowej tych udziałów, jednakże nie wywiązał się w pełni z obowiązków wynikających z powołanych wyżej przepisów, bowiem nie wezwał stron umowy do podwyższenia podanej przez nie wartości w określonym terminie [...]”<sup>27</sup>. Zdarzają się również orzeczenia, w których sąd uznał niewezwanie podatnika w trybie art. 6 ust. 3 u.p.c.c. za uchybienie niemające wpływu na wynik sprawy: „niewezwanie strony do podania wartości jest wprawdzie uchybieniem, jednak uchybienie to nie ma wpływu na wynik sprawy. Organy podatkowe zleciły bowiem opracowanie opinii biegłemu, którego ustaleń w zasadzie strona nie kwestionowała. Twierdziła tylko, że wartość nieruchomości budynkowych nie powinna być brana do podstawy opodatkowania. W tej sytuacji brak wezwania strony do podania wartości sprzedaży skutkuje tylko nieobciążaniem strony kosztami opinii biegłego”<sup>28</sup>.

Regulacja art. 6 ust. 3 i 4 u.p.c.c. przesądza o tym, że wezwanie do skorygowania wartości przedmiotu czynności cywilnoprawnej jest kierowane do podatnika, a nie płatnika podatku<sup>29</sup>. Tylko organ podatkowy jest uprawniony do kwestionowania wartości czynności cywilnoprawnej podanej przez podatnika. Z art. 6 ust. 3 u.p.c.c. nie można wyprowadzić wniosku, że takie uprawnienie mogłoby przysługiwać również płatnikowi (notariuszowi). Płatnik nie jest organem podatkowym, a czynności wykonywane przez niego mają raczej charakter techniczno-rachunkowych. Pobranie przez płatnika podatku od czynności cywilnoprawnych nie oznacza zatem wszczęcia postępowania podatkowego. Uprawnienie do takiego wezwania nie przysługuje również gminie ani jej organom, mimo że to właśnie gmina jest beneficjentem wpływów z tytułu podatku od czynności cywilnoprawnych. Należy bowiem

---

26 Wyrok NSA z dnia 9 grudnia 1994 r. (III SA 341/94), „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1998, z. 6, poz. 249.

27 Wyrok WSA Rzeszowie z dnia 14 września 2010 r. (I SA/Rz 385/10).

28 Wyrok NSA z dnia 14 października 1999 r. (III SA 7572/98), Lex nr 39766.

29 Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 6 maja 2008 r. (I SA/GL 997/07).



uwzględnić, że tym źródłem dochodów własnych gminy administruje naczelnik urzędu skarbowego jako organ właściwy w sprawach omawianego podatku<sup>30</sup>.

Przepis art. 6 ust. 3 u.p.c.c. przewiduje określony tryb postępowania organu podatkowego stosowany w omawianym przypadku. Rozpoczęcie tego postępowania następuje wtedy, gdy zachodzi jedna z przesłanek określonych w ustawie, tj. brak określenia wartości przedmiotu czynności przez podatnika albo określenie przez podatnika wartości przedmiotu czynności, która według oceny dokonanej przez organ podatkowy różni się od wartości przedmiotu podanej przez podatnika<sup>31</sup>.

W sytuacji, gdy wartość przedmiotu czynności cywilnoprawnej, określona przez podatnika, jest – w ocenie organu podatkowego – wyższa aniżeli wartość rynkowa, nie wydaje się w praktyce prawdopodobne, aby organ podatkowy wzywał podatnika do obniżenia tej wartości<sup>32</sup>.

Z drugiej strony istnieją regulacje prawne umożliwiające podatnikowi podjęcie odpowiednich działań w przypadku, gdy dojdzie on do przekonania, że określona przez niego wartość przedmiotu czynności cywilnoprawnej jest wyższa od wartości rynkowej. Podatnik może złożyć wniosek o stwierdzenie nadpłaty na podstawie art. 75 § 1 o.p. (gdy podatek został pobrany przez płatnika) lub art. 75 § 2 pkt 1 lit. b/ o.p. (gdy podatnik sam, w złożonej przez siebie deklaracji, wykazał zobowiązanie podatkowe w wysokości wyższej od należnej i wpłacił zadeklarowany podatek)<sup>33</sup>. Dołączenie do wniosku opinii rzeczoznawcy, według której wartość rynkowa przedmiotu czynności cywilnoprawnej jest niższa od wartości określonej przez podatnika, niewątpliwie wzmocni argumentację podatnika.

Zgodnie z art. 6 ust. 3 u.p.c.c., rozpoczęcie uregulowanego w nim postępowania możliwe jest jedynie wtedy, gdy wartość przedmiotu czynności cywilnoprawnej podana przez podatnika nie odpowiada wartości rynkowej, a więc wartości ustalonej według zasad określonych w art. 6 ust. 2 u.p.c.c. Jeżeli natomiast organ podatkowy nie kwestionuje wskazanej w umowie wartości jako podstawy opodatkowania, to nie

30 Z. Ofiarski, *Ustawy...*, s. 376–377.

31 M. Kępa, *Tryb...*, s. 28; Z. Ofiarski, *Ustawy...*, s. 377.

32 T. Nierobisz, A. Waclawczyk, *Podatek...*, s. 192.

33 *Ibidem*

można uznać, że zachodzi hipoteza z art. 6 ust. 3 u.p.c.c.<sup>34</sup> W art. 6 ust. 3 u.p.c.c. nie określono, jak duża powinna być różnica między tymi wartościami, aby mogło być wszczęte postępowanie mające doprowadzić do ustalenia wartości czynności cywilnoprawnej w sposób zgodny z wymogami ustawy<sup>35</sup>. W piśmiennictwie podaje się, że warunkiem tego wezwania nie jest wymóg, aby wartość określona przez podatnika nie odpowiadała wartości rynkowej bez uzasadnionej przyczyny. Różnica pomiędzy wartością rynkową ustaloną według oceny organu podatkowego a wartością określoną przez podatnika nie musi być również znacząca<sup>36</sup>. Należy jednak uwzględnić, że w myśl art. 6 ust. 4 u.p.c.c. dopiero określona przez organ podatkowy z uwzględnieniem opinii biegłego wartość rynkowa, różniąca się o więcej niż 33% od wartości podanej przez podatnika, obliuguje podatnika do poniesienia kosztów opinii biegłego. W przeciwnym przypadku koszty opinii biegłego obciążają organ podatkowy. Organ podatkowy, kwestionując określoną przez strony czynności cywilnoprawnej wartość rynkową przedmiotu tejże czynności, powinien mieć na uwadze tę okoliczność, podejmując czynności wyjaśniające, a zwłaszcza postępowanie dowodowe z uwzględnieniem opinii biegłego, z którą wiąże się obowiązek poniesienia kosztów.

Wymaga podkreślenia, że istotnym i koniecznym elementem wezwania jest podanie przez organ podatkowy, według własnej oceny, wartości rynkowej. Wstępna ocena wartości rynkowej przedmiotu czynności cywilnoprawnej dokonana przez organ podatkowy na podstawie art. 6 ust. 3 u.p.c.c. nie może być oceną dowolną. Organ podatkowy powinien wyjaśnić, czemu poddawana jest w wątpliwość cena określona przez strony, wraz z podaniem informacji o cenach rynkowych na danym terenie w obrocie podobnymi rzeczami w czasie dokonania transakcji oraz urzędową analizę tych informacji<sup>37</sup>. Akcentuje się w zwią-

34 Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 30 października 2008 r. (I SA/Wr 878/08); wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 10 maja 2005 r. (I SA/Rz 138/04).

35 T. Nierobisz, A. Waclawczyk, *Podatek...*, s. 193; por. również Z. Ofiarski, *Ustawy...*, s. 377.

36 T. Nierobisz, A. Waclawczyk, *Podatek...*, s. 193.

37 Wyrok NSA z dnia 9 stycznia 1998 r. (I SA/Gd 708/96), niepublik. – cyt. za K. Chustecka, *Podatek od czynności cywilnoprawnych. Praktyka i orzecznictwo*, Warszawa 2010, s. 240; wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 listopada 2007 r. (III SA/Wa 1619/07); M. Szymankiewicz, *Podatek od czynności cywilnoprawnych. Leksykon opodatkowania*, Gdańsk 2010, s. 190–191; Z. Ofiarski, *Ustawy...*, s. 378.

ku z tym w orzecznictwie, że dokonywanie w ten sposób wstępnej oceny wartości rynkowej przedmiotu czynności cywilnoprawnej pozwoliłoby uniknąć długotrwałego postępowania sądowego. Jeżeli wezwanie do podwyższenia ze wskazaniem wyłącznie kwoty nie podaje przyczyn zakwestionowania pierwotnie określonej przez strony wartości transakcji, to nie sposób ocenić, czy sformułowanie propozycji cenowej jest w danym przypadku czymś więcej niż tylko zupełnie dowolną sugestią organu podatkowego. Tak sformułowane wezwanie jest niewystarczające dla realizacji wezwania, o którym mowa w art. 6 ust. 3 u.p.c.c.<sup>38</sup>

W przypadku wezwania przez organ podatkowy w trybie art. 6 ust. 3 u.p.c.c. podatnik ma kilka możliwości: (a) może dokonać podwyższenia wartości rynkowej do wielkości akceptowanej przez organ podatkowy, (b) może nie zgodzić się z podaną wartością i pozostać przy wartości pierwotnej, (c) może nie zgodzić się z wartością podaną przez organ podatkowy i podać nową wartość podstawy opodatkowania<sup>39</sup>. Jeżeli podatnik nie skorzysta z możliwości zajęcia stanowiska wobec wezwania organu podatkowego, wówczas tę sytuację należy traktować na równi z przypadkiem wymienionym w punkcie (b), tzn. przyjdzie przyjąć, że podatnik nie zgodził się z proponowanym przez organ podatkowy podwyższeniem wartości rynkowej i pozostał przy wartości rynkowej określonej przez strony danej czynności cywilnoprawnej.

Podatnik na wezwanie organu może dokonać podwyższenia wartości rynkowej do wielkości akceptowanej przez organ podatkowy. Z przepisów nie wynika wprawdzie wprost, jakie działania winien podjąć organ podatkowy w sytuacji, gdy na wezwanie tego organu podatnik skoryguje wartość, niemniej należy dojść do wniosku, że w takim przypadku organ podatkowy nie może określić tej wartości w drodze decyzji podatkowej, a więc nie ma także podstaw do wszczęcia postępowania podatkowego w celu wydania takiej decyzji (wniosek *a contrario* z art. 6 ust. 4 u.p.c.c.). Według poglądu wyrażonego w orzecznictwie postępowanie w takiej sprawie powinno zatem zakończyć się na etapie czynności sprawdzających, poprzez skorygowanie deklaracji podat-

38 Wyrok NSA z dnia 9 stycznia 1998 r. (I SA/Gd 708/96), niepublik. – cyt. za K. Chustecka, *Podatek...*, s. 240–241; wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 listopada 2007 r. (III SA/Wa 1619/07); M. Kępa, *Tryb...*, s. 27–29.

39 D. Kosacka-Łędziewicz, J. Zubrzycki, *Podatek od czynności cywilnoprawnych 2001*, Wrocław 2001, s. 87.

kowej i uiszczenie należnego podatku we właściwej wysokości wraz z odsetkami za zwłokę, bez wszczynania postępowania podatkowego i wydawania decyzji w trybie art. 21 § 3 o.p.<sup>40</sup> Podkreśla się przy tym, że do dokonania takiej korekty jest uprawniony podatnik, nawet wówczas gdy za obliczenie podatku od czynności cywilnoprawnej, jego pobór i odprowadzenie odpowiada płatnik: „Należy bowiem z jednej strony uwzględnić fakt, że płatnik nie jest uprawniony do kwestionowania wartości przedmiotu opodatkowania, wskazanej przez strony czynności cywilnoprawnej, winien jedynie uprzedzić strony o prawie organu podatkowego do zakwestionowania tej wartości. Z drugiej zaś strony trzeba pamiętać o generalnej zasadzie prawa podatnika do korekty deklaracji podatkowej (art. 81 o.p.) oraz o celu czynności sprawdzających, jakim jest umożliwienie skorygowania wadliwych (art. 274 o.p.), a nawet nierzetelnych (art. 274a o.p.) deklaracji podatkowych, bez potrzeby wszczynania kontroli podatkowej czy też postępowania podatkowego, a także bez narażania podatnika na dodatkowe sankcje podatkowe czy też odpowiedzialność karną skarbową”<sup>41</sup>.

#### **IV. Kontrola postępowania dowodowego przeprowadzanego przez organy podatkowe w celu określania wartości rynkowej**

W przypadku, gdy podatnik pomimo wezwania nie określił wartości lub podał wartość nieodpowiadającą w ocenie organu podatkowego wartości rynkowej, organ podatkowy dokonuje jej określenia z uwzględnieniem opinii biegłego lub przedłożonej przez podatnika wyceny rzeczoznawcy (art. 6 ust. 4 u.p.c.c.). W art. 6 ust. 4 u.p.c.c. słowo „biegły” zostało użyte w liczbie pojedynczej, więc w praktyce mogą powstawać wątpliwości dotyczące liczby biegłych. Wydaje się, że z takiej redakcji przepisu nie można jednak wyciągnąć wniosku, że w sprawach, o których mowa w tym przepisie, dopuszczalne jest powołanie tylko jednego biegłego. W razie potrzeby organ podatkowy może powołać dwóch

40 Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 6 maja 2008 r. (I SA/GL 997/07).

41 *Ibidem*. Por. również J. Zubrzycki, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2006*, Wrocław 2006, s. 986.

lub więcej biegłych<sup>42</sup>. Dopiero bezskuteczne wezwanie, tj. nieokreślenie wartości lub błędne jej określenie (gdy określona wartość nie odpowiada wartości rynkowej) pociąga za sobą obowiązek określenia wartości rynkowej rzeczy lub prawa majątkowego przez organ podatkowy z uwzględnieniem opinii biegłego – od dnia 1 stycznia 2007 r. również na podstawie przedłożonej przez podatnika wyceny rzeczoznawcy<sup>43</sup>.

Treść art. 197 § 1 o.p. wskazuje wprawdzie na to, że skorzystanie z tego środka dowodowego pozostawia się uznaniu organu podatkowego. Nie można go jednak interpretować w oderwaniu od innych przepisów postępowania. Mimo użycia w art. 197 § 1 o.p. zwrotu „może powołać biegłego” przeprowadzenie dowodu z opinii biegłego nie jest fakultatywne, ponieważ granice swobody korzystania z tego środka dowodowego są wyznaczone między innymi zasadą prawdy obiektywnej (art. 122 o.p.), zobowiązującą organ od podjęcia wszelkich niezbędnych działań mających na celu dokładne wyjaśnienie stanu faktycznego sprawy<sup>44</sup>. W świetle art. 197 § 2 o.p. organ podatkowy jest obowiązany wprowadzić ten środek dowodowy do postępowania wówczas, gdy opinii biegłego wymagają przepisy prawa podatkowego<sup>45</sup>. Jednym z takich przepisów szczególnych jest art. 6 ust. 4 u.p.c.c., który wprowadza *expressis verbis* wymóg powołania biegłego<sup>46</sup>. Użycie w treści art. 6 ust. 4 u.p.c.c. zwrotu: „organ podatkowy dokona jej (czyli wartości) określenia z uwzględnieniem opinii” nie pozostawia wątpliwości co do obligatoryjnego wykorzystania opinii biegłego<sup>47</sup>.

O powołaniu biegłego lub odmowie powołania kolejnego biegłego organ podatkowy rozstrzyga postanowieniem. W przypadku powołania

---

42 M. Masternak, *Biegły w postępowaniu podatkowym*, „Kwartalnik Prawa Publicznego” 2001, nr 2, s. 117; Z. Ofiarski, *Ustawy...*, s. 384.

43 J. Małecki, (w:) A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2010, s. 717.

44 Z. Ofiarski, *Ogólne...*, s. 295–296.

45 A. Hanusz, *Podmiotowy charakter zasady zupełności postępowania podatkowego*, „Przegląd Sądowy” 2004, nr 10, s. 16; J. Małecki, (w:) A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki...*, s. 488.

46 Zwraca na to uwagę wielu autorów, np. Ł. Matusiakiewicz, *Rola i znaczenie dowodu z opinii biegłego w postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 9, s. 38; Z. Ofiarski, *Ustawy...*, s. 381; M. Goettel, A. Goettel, *Podatek...*, s. 229–230; P. Pietrasz, (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, *Ordynacja...*, s. 958.

47 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 grudnia 2005 r. (III SA/Wa 2265/05); M. Goettel, A. Goettel, *Podatek...*, s. 229–230; A. Olesińska, *Polskie prawo podatkowe. Zarys systemu*, Toruń 2009, s. 392.

biegłego postanowienie powinno wskazywać osobę biegłego, przedmiot i zakres opinii, a w razie potrzeby szczegółowe pytania do biegłego. W przypadku odmowy powołania biegłego postanowienie powinno zawierać przyczyny, dla których organ uznał, że w sprawie nie są wymagane wiadomości specjalne. Treść takiego postanowienia może być kwestionowana przez stronę w postępowaniu odwoławczym bądź w postępowaniu przez sądem administracyjnym. O powołaniu biegłego decyduje wyłącznie organ podatkowy.

Nie jest uprawnione twierdzenie, że niemożliwe jest uprzednie porozumienie między organem podatkowym a biegłym (także w zakresie wynagrodzenia), któremu ma być zlecone sporządzenie opinii. Stanowi ono w istocie umowę o dzieło (stosunek materialnoprawny), której wyrazem jest powołanie tego biegłego w sprawie do sporządzenia opinii (stosunek procesowy). Należy bowiem zwrócić uwagę, że biegły, który zostanie ustanowiony w sprawie bez wzmiankowanego porozumienia, może zasadnie odmówić jej sporządzenia, zaś możliwości dyscyplinujące biegłego w takiej sytuacji są bardzo ograniczone, jeżeli nie znikome (art. 262 § 1 i § 2 pkt 1 o.p.). Nie można zatem zaaprobować w tym zakresie stanowiska sądu zaprezentowanego w jednym z orzeczeń, w którym sąd skonstatował, że „niedopuszczalnym jest [...] zawieranie [...] umowy cywilnoprawnej z biegłym. [...] Zawarta umowa o dzieło [...] nie tylko jest niezgodna z [...] przepisami, ale również sprzeczna z zasadami regulującymi wynagrodzenie biegłego”<sup>48</sup>. Uwzględniając wcześniejsze uwagi, wydaje się, że problem należy ująć inaczej i postawić raczej tezę, że niedopuszczalnym jest zastępowanie przez organ podatkowy postanowienia o dopuszczeniu dowodu z opinii biegłego i postanowienia o przyznaniu biegłemu wynagrodzenia za sporządzoną opinię umową z biegłym, określającą m.in. wynagrodzenie za sporządzenie opinii. Rzeczą organu podatkowego będzie natomiast ustalenie takiego brzmienia umowy, żeby nie narazić się na zarzut sformułowany w cytowanym powyżej wyroku, w którym sąd stwierdził, że: „wynagrodzenie to zostało ustalone [...] <<z góry>> zanim biegły podjął jakiegokolwiek czynności, czyli w sposób zupełnie przypadkowy i dowol-

---

48 Wyrok WSA w Krakowie dnia 13 sierpnia 2010 r. (I SA/Kr 64/10), nieprawomocny. Na temat wynagrodzenia biegłego por. również wyrok WSA w Łodzi z dnia 22 września 2005 r. (I SA/Łd 938/05).

ny, antycypując wielkość i zakres wykonanych prac. Organ podatkowy następnie ustalił wielkość wynagrodzenia w oparciu o zawartą umowę o dzieło, nie mając żadnych podstaw do kontroli prawidłowości określonego wynagrodzenia. Organ podatkowy nie może bezkrytycznie akceptować warunków płacowych przedstawionych przez biegłego, lecz jest zobligowany do ich sprawdzenia, uwzględniając kwalifikacje biegłego, potrzebny do jej wykonania czas itp. [...] przepisy precyzują natomiast sposób ustalania wynagrodzenia biegłego w oparciu o nakład pracy i poświęcony czas potrzebny do wykonania opinii, a także wydatki niezbędne do wykonania zleconej pracy, czyli o te elementy, które są znane dopiero po jej wykonaniu<sup>49</sup>.

Ponadto, warto zauważyć, że to, jakie wynagrodzenie ostatecznie otrzyma biegły, winno zależeć od oceny sporządzonej przez niego opinii. Ocenę opinii biegłego należy przeprowadzić, biorąc pod uwagę szczególne kryteria: zgodność z zasadami logiki i wiedzy powszechnej, poziom wiedzy biegłego, podstawy teoretyczne opinii, sposób motywowania oraz stopień stanowczości wyrażonych w niej wniosków. Brak w opinii biegłego odpowiedniego uzasadnienia wniosków uniemożliwia jednak prawidłową ocenę jej mocy dowodowej, powodując, że wydanie decyzji w oparciu o taką opinię następuje z naruszeniem granic swobodnej oceny dowodów<sup>50</sup>. Jeżeli opinia biegłego budzi wątpliwości, a zwłaszcza wtedy, gdy biegły nie podał metody ustalenia wartości przedmiotu czynności cywilnoprawnej lub opinia zawiera tylko kategoryczne stwierdzenia odnoszące się do takiej wartości, to należy uznać ją za niewystarczającą, gdyż nie umożliwia ona podatnikom kontroli rozumowania biegłego i organu podatkowego. Opinia biegłego oprócz konkluzji powinna także zawierać uzasadnienie zajętą stanowiska<sup>51</sup>.

Użycie w art. 6 ust. 4 u.p.c.c. zwrotu „dokona jej określenia z uwzględnieniem opinii biegłego lub przedłożonej przez podatnika wyceny rzeczoznawcy” nie powinno oznaczać bezkrytycznego – ze strony organu podatkowego – akceptowania każdej opinii biegłego. Na-

49 Wyroki WSA w Krakowie dnia 13 sierpnia 2010 r. (I SA/Kr 64/10), nieprawomocny.

50 „Nie można np. uwzględnić wyceny biegłego, jeżeli dotyczy ona wartości kosztorysowej (cen kosztorysowych) lokalu, a nie jego wartości rynkowej” – Z. Ofiarski, *Ustawy...*, s. 382–383.

51 M. Waluga, *Ustawa...*, s. 236–237; Z. Ofiarski, *Ustawa...*, s. 383–384; B. Dauter, (w:) S. Ba-biarz..., s. 796.

leży mieć na uwadze, że opinia biegłego jest tylko jednym z dowodów w sprawie i że nie przyznano mu szczególnej mocy dowodowej (art. 180 § 1 i art. 180 o.p.). Opinia biegłego powinna zatem podlegać ocenie organu podatkowego, jak każdy inny dowód w sprawie, zgodnie z zasadą swobodnej oceny dowodów (art. 191 o.p.)<sup>52</sup>. Może być kwestionowana przez podatnika<sup>53</sup>. Opinia wydana na prywatne zlecenie podatnika nie jest dowodem z opinii biegłego w rozumieniu art. 197 § 1 o.p. Złożenie takiego dowodu do akt sprawy może co najwyżej stanowić dowód w rozumieniu art. 180 § 1 o.p.<sup>54</sup> Jak już kilkakrotnie zauważono, podatnik ma obecnie również możliwość przedstawienia wyceny rzeczoznawcy. Organ podatkowy nie jest związany nie tylko wyceną rzeczoznawcy, ale również opinią biegłego i ma obowiązek oceny opinii biegłego w kontekście całego materiału dowodowego, ocena zaś dotyczy wiarygodności i przydatności opinii do rozstrzygnięcia sprawy. W związku z tym spór o znaczenie dowodowe opinii biegłego powołanego przez organ i opinii przedłożonej przez stronę traci na znaczeniu<sup>55</sup>. W przypadku regulacji art. 6 ust. 4 u.p.c.c. ustawodawca zrównoważył zresztą opinię biegłego ustanowionego w sprawie przez organ podatkowy z wyceną rzeczoznawcy przedłożoną przez podatnika, dozwalając dokonywanie określenia wartości rynkowej przez organ podatkowy alternatywnie z uwzględnieniem wspomnianej opinii lub wyceny. Całkowite związanie opinią i jej bezkrytyczne przyjęcie mogłoby w istocie rzeczy przenieść ciężar rozstrzygnięcia z organu podatkowego na biegłego. Tego obowiązku nie uchyla fakt, że opinia biegłego dotyczy wiedzy nieznannej organowi podatkowemu, a w sprawie zostały wydane dwie przeciwstawne opinie. Jeżeli organ podatkowy nie jest w stanie w sposób świadomy, na podstawie zasad logiki i doświadczenia życiowego, wybrać jednej z nich jako prawidłowej, powinien dopuścić

52 Por. np. A. Hanusz, *Zasada...*, s. 64; B. Adamiak, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja...*, s. 766; M. Kępa, *Tryb...*, s. 29.

53 A. Hanusz, *Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia podatkowego*, Kraków 2004, s. 37 i n.; tenże, *Zasada swobodnej oceny dowodów w postępowaniu podatkowym i jej granice*, „Państwo i Prawo” 2001, nr 10, s. 10.

54 B. Dauter, (w:) S. Babiarczyk, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabał, M. Niezgodka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 798.

55 P. Pietrasz, (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Poplawski, S. Presnarnowicz, *Ordynacja...*, s. 961.



cić dowód z kolejnej opinii, np. instytutu naukowego lub innego wyspecjalizowanego w danej specjalności podmiotu<sup>56</sup>.

Tak przyjmuje się również w orzecznictwie sądownoadministracyjnym, zaś trafnym przykładem takiej argumentacji w nawiązaniu do omawianej regulacji prawnej jest jedno z orzeczeń, w którym sąd stwierdził, że „wskazana w art. 6 ust. 2–4 u.p.c.c. procedura dotycząca określenia przez organ podatkowy wartości rynkowej przedmiotu umowy cywilnoprawnej nie wyłącza obowiązku uwzględnienia zasad postępowania podatkowego wymienionych w o.p., w tym wyrażonych w art. 122, 187 § 1, 188, czy też 191 tejże ustawy. Z treści art. 6 ust. 4 u.p.c.c. jednoznacznie wynika, że obowiązek określenia wartości rynkowej przedmiotu czynności cywilnoprawnej spoczywa na organie podatkowym, który posługuje się przy tym opinią sporządzoną przez biegłego. Opinia taka stanowi dowód w postępowaniu podatkowym, który – jak każdy inny dowód – winien zostać poddany ocenie, zgodnie z wyrażoną w art. 191 o.p. zasadą swobodnej oceny dowodów. Ocena ta winna znaleźć wyraz w uzasadnieniu decyzji. Organ nie może natomiast bezkrytycznie, bez dokonania rzetelnej oceny przyjąć opinię biegłego, jako podstawę określenia wartości rynkowej przedmiotu czynności cywilnoprawnej, w szczególności w sytuacji, gdy opinię taką kwestionuje strona”<sup>57</sup>. Określenie przez organ podatkowy wartości rynkowej nie musi w pełni odpowiadać zatem wartości wskazanej w przyjętej jako dowód w sprawie opinii biegłego lub wyceny rzeczoznawcy. W każdym przypadku wartość rynkową określoną przez siebie organ podatkowy winien jednak uzasadnić.

Określenie przez organ podatkowy wartości rynkowej podstawy opodatkowania przy wykorzystaniu opinii biegłego nie jest czymś nowym, a jedynie ma doprowadzić do wypełnienia w sposób prawidłowy normy prawnej zawartej w art. 6 ust. 1 u.p.c.c. Stąd też wartość rynkowa określona w trybie art. 6 ust. 4 u.p.c.c. musi także odpowiadać kryteriom, o jakich mowa w art. 6 ust. 2 u.p.c.c. Zawarta w tym ostatnim przepisie definicja „wartości rynkowej” została bowiem stworzona na potrzeby całej ustawy i w tym sensie ma walor uniwersalny. Wymóg określenia wartości rynkowej na podstawie opinii biegłego nie upraw-

56 B. Dauter, (w:) S. Babiarz..., s. 796.

57 Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 27 lipca 2010 r. (I SA/GI 538/10).

nia zatem organu podatkowego do swobodnego kształtowania wartości rynkowej przedmiotu czynności prawnej w oderwaniu od realiów panujących na rynku w obrocie danymi dobrami<sup>58</sup>. Przed określeniem wartości przedmiotu czynności cywilnoprawnej organ podatkowy powinien dokonać oceny takiej opinii pod kątem kryteriów, o których mowa w art. 6 ust. 2 u.p.c.c., a w przypadku gdy opinia nie jest opracowana z uwzględnieniem cen rynkowych – zażądać jej uzupełnienia. Organ podatkowy, dokonując określenia wartości rynkowej przedmiotu czynności cywilnoprawnej z uwzględnieniem opinii biegłego (rzeczoznawcy) bez naruszenia postanowień art. 6 ust. 2 u.p.c.c., nie może jej określić w inny sposób niż na podstawie wymienionych w tym przepisie kryteriów<sup>59</sup>. Jest to bowiem jedyny sposób określenia wartości rynkowej przedmiotu sprzedaży stanowiącej podstawę opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych, a podstawa opodatkowania musi być określona w ustawie<sup>60</sup>.

Podwyższenie wartości przedmiotu czynności cywilnoprawnej dokonane przez organ podatkowy po uwzględnieniu opinii biegłego bez podania podstaw faktycznych stanowi nie tylko lukę w uzasadnieniu decyzji, ale również istotne naruszenie praw strony, która ma niezbywalne prawo wiedzieć, na jakich podstawach i przy wykorzystaniu jakich środków prawnych organ podatkowy ustala okoliczności mające wpływ na wysokość podatku. Trafnie zatem w jednym z orzeczeń skonstatowano, że „Izba Skarbowa pominęła w toku postępowania odwoławczego argumenty podatników bez podania przyczyny, dla której odmówiono im mocy dowodowej. Nie ustosunkowała się wystarczająco szczegółowo do argumentów skarżących przytoczonych w pismach z dnia [...], naruszając tym samym dyspozycję art. 210 § 1 i 4 o.p. Przytoczone okoliczności świadczą o przeprowadzeniu postępowania podatkowego wadliwie i nierzetelnie, co skłania do wyeliminowania zaskarżonej decyzji z obrotu prawnego. W przedmiotowej sprawie nie zgromadzono bowiem w sposób wyczerpujący materiału dowodowego, a dokonana przez organy podatkowe ocena dowodów nosi znamiona oceny dowolnej i przez to niedopuszczalnej”<sup>61</sup>.

---

58 Wyrok NSA z dnia 13 maja 2009 r. (II FSK 120/08).

59 Wyroki NSA z dnia 13 maja 2009 r. (II FSK 120/08) oraz (II FSK 436/09).

60 Art. 217 Konstytucja RP (Dz.U. Nr 78, poz. 483).

61 Wyrok WSA w Łodzi z dnia 9 marca 2004 r. (I SA/Łd 292/03).

Jak już wspomniano, w regulacji prawnej zawartej w art. 6 ust. 4 u.p.c.c. (zdanie drugie) przyjęto zasadę mającą znaczenie w postępowaniu prowadzącym do wymiaru tego podatku. Koszty opinii biegłego obciążają podatnika tylko wtedy, gdy określona na podstawie opinii biegłego wartość przedmiotu przekroczy o 33% wartość podaną przez podatnika. Kosztami tymi nie można więc obciążać podatnika w sytuacji, gdy różnica między wartością przedmiotu określoną przez organ podatkowy na podstawie opinii biegłego a wartością podaną przez podatnika jest mniejsza lub co najwyżej różnica między tymi wartościami wynosi 33%.

Należy podzielić pogląd, że niewykonanie przez nabywcę obowiązku podania na wezwanie organu podatkowego nieokreślonej wcześniej w zeznaniu wartości rzeczy lub praw majątkowych, zgodnie z art. 267 § 1 pkt 5 lit. b) o.p., spowoduje obciążenie jej kosztami opinii biegłych bez względu na wynik tych opinii<sup>62</sup>. Jak już wspomniano, uprzednie niewezwanie strony do podania wartości rynkowej również skutkuje nieobciążaniem strony kosztami opinii biegłego<sup>63</sup>. Zachodzi jednak pytanie, czy podatnik zobowiązany jest do ponoszenia kosztów opinii biegłego rzeczoznawcy w sytuacji, gdy wskazana przez niego wartość nieruchomości, dokonana po wezwaniu organu podatkowego, nie stanowi różnicy wynoszącej 33%, o której mowa w art. 6 ust. 4 u.p.c.c. W konsekwencji odpowiedzi wymaga pytanie, która wartość stanowi o podstawie zastosowania wyliczenia 33%: określona przez strony umowy, czy też określona przez podatnika na wezwanie organu podatkowego dokonane w trybie art. 6 ust. 3 u.p.c.c.? Zajmując stanowisko w tej kwestii, wypada podzielić pogląd wyrażony w jedynym z orzeczeń<sup>64</sup>. W pierwszym rzędzie należy zauważyć, że ustawodawca uczynił warunek, iż dopiero po bezskutecznym upływie terminu, o którym mowa w art. 6 ust. 3 u.p.c.c., tzn. wtedy, gdy podatnik – pomimo wezwania – nie określił wartości przedmiotu czynności cywilnoprawnej lub podał wartość nieodpowiadającą wartości rynkowej, organ podatkowy dokona jej określenia z uwzględnieniem opinii biegłego lub przedłożonej przez podatnika wyceny rzeczoznawcy. Organ podatkowy nie może zatem odstąpić

62 S. Babiarsz, (w:) S. Babiarsz, B. Dauter, M. Niezgódka–Medek, *Koszty postępowania w sprawach administracyjnych i sądownoadministracyjnych*, Warszawa 2007, s. 120 i n.

63 Wyrok NSA z dnia 14 października 1999 r. (III SA 7572/98), LexPolonica nr 350217.

64 Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 10 lutego 2011 r. (I SA/GI 108/10) nieprawomocny.

od powołania biegłego i oprzeć się na swojej wstępnej ocenie, o której mowa w art. 6 ust. 3 u.p.c.c. Przepisy art. 6 ust. 2, 3 i 4 u.p.c.c. kumulatywnie wprowadzają zobiektywizowane kryteria ustalania wartości rynkowej przedmiotu czynności cywilnoprawnej stanowiącego podstawę wymiaru należnego podatku, jak i następujące w określonym porządku okoliczności skutkujące możliwością obciążenia podatnika kosztami opinii, tj. tylko wtedy, gdy określona z uwzględnieniem opinii biegłego wartość przedmiotu przekroczy o 33% wartość podaną przez podatnika po wezwaniu przez organ podatkowy do jej podwyższenia. W prawie podatkowym dominującą jest wykładnia językowa przepisów prawa podatkowego i taką też należy stosować w konkretnym przypadku. Jeśli zatem podatnik złożył pisemne oświadczenie woli i podwyższył wartość rynkową przedmiotu czynności cywilnoprawnej, to należy przyjąć, że w.w. przepisy u.p.c.c. nie wyłączają możliwości podwyższenia wartości przedmiotu czynności cywilnoprawnej w terminie późniejszym, a wręcz bezpośrednio dopuszczają taką sytuację.

## V. Wnioski

Tematyka ustalania podstawy opodatkowania w postaci wartości rynkowej przedmiotu umowy cywilnoprawnej jest stosunkowo często przedmiotem orzekania przez sądownictwo administracyjne. Wskazuje się w nim na aspekt formalny, nakazujący postępowanie według zasad przewidzianych w art. 6 u.p.c.c.<sup>65</sup> Podkreśla się, że ustalone przepisami prawa materialnego reguły dochodzenia do ustalenia specyficznej podstawy opodatkowania w postaci wartości rynkowej przedmiotu czynności cywilnoprawnej ma na celu podwyższenie stopnia obiektywizmu tego rodzaju wielkości ekonomicznej wymagającej szczególnej znajomości rynku danego rodzaju rzeczy lub praw majątkowych na danym terenie. Akcentuje się w związku z tym, że niezrozumiały jest opór organów podatkowych przed dochowaniem reguł postępowania przy ustalaniu wartości rynkowej, szczególnie jeżeli zważy się, iż dopuszczenie

---

65 W poprzednim stanie prawnym – w art. 10 ustawy z 1989 r. o opłacie skarbowej; przy czym orzeczenia odnoszące się do minionego stanu prawnego zachowały swą aktualność. Por. M. Waluga, *Ustawa...*, s. 233.

dowodu z opinii biegłego odbywa się na finansowe ryzyko podatnika<sup>66</sup>. Reasumując, warto zatem sformułować kilka wniosków końcowych, zastrzegając jednocześnie, że nie stanowią one wyczerpania problematyki postępowania dotyczącego określania wartości rynkowej w podatku od czynności cywilnoprawnych, zwłaszcza tej jego części, w której dochodzi do postępowania dowodowego z uwzględnieniem opinii biegłego.

Po pierwsze, należy podzielić pogląd, że wezwanie kierowane przez organ podatkowy do podatnika w trybie art. 6 ust. 3 u.p.c.c. będzie prawidłowe tylko wówczas, gdy: a) będzie zawierało wstępną ocenę wartości przedmiotu czynności cywilnoprawnej, b) wartość określona w wezwaniu zostanie ustalona na podstawie danych zebranych przez organ podatkowy, nie będzie zatem wartością dowolną, c) w wezwaniu zostaną wyjaśnione przyczyny zakwestionowania wartości przedmiotu czynności cywilnoprawnej (w przypadku, gdy wartość ta została określona w umowie), d) na prośbę podatnika należy umożliwić mu możliwość zapoznania się z wytycznymi, które stanowiły podstawę wstępnego określenia przez organ podatkowy wartości przedmiotu czynności cywilnoprawnej<sup>67</sup>. Dokonywanie w ten sposób wstępnej oceny wartości rynkowej pozwoliłoby uniknąć długotrwałego postępowania podatkowego i sądowego.

Po drugie, w przypadku wezwania przez organ podatkowy w trybie art. 6 ust. 3 u.p.c.c. podatnik ma następujące możliwości: (a) może dokonać podwyższenia wartości rynkowej do wielkości akceptowanej przez organ podatkowy, (b) może nie zgodzić się z podaną wartością i pozostać przy wartości pierwotnej, (c) może nie zgodzić się z wartością podaną przez organ podatkowy i podać nową wartość podstawy opodatkowania<sup>68</sup>. Jeżeli podatnik nie skorzysta z możliwości zajęcia stanowiska wobec wezwania organu podatkowego, wówczas tę sytuację należy traktować na równi z przypadkiem wymienionym w punkcie (b).

Po trzecie, określenie wartości rynkowej z uwzględnieniem opinii biegłego w trybie art. 6 ust. 4 u.p.c.c. następuje w dwóch ostatnio

66 Wyrok NSA z dnia 25 kwietnia 2001 r. (III SA 37/00), Lex nr 54010.

67 T. Nierobisz, A. Waclawczyk, *Podatek...*, s. 194.

68 D. Kosacka-Łędziewicz, J. Zubrzycki, *Podatek...*, s. 87.

wymienionych przypadkach (punkty b i c) oraz w sytuacji, gdy podatnik nie zareagował na wezwanie organu podatkowego do podwyższenia wartości rynkowej (sytuacja zrównana w skutkach z przypadkiem z punktu b). Prowadząc postępowanie dowodowe, organ podatkowy rozstrzyga postanowieniem o powołaniu biegłego i przyznaje temu biegłemu wynagrodzenie za sporządzoną opinię według stawek przewidzianych odrębnymi przepisami. Nie jest prawidłowe zastępowanie przez organ podatkowy postanowienia o ustanowienie dowodu z opinii biegłego i postanowienia przyznającego biegłemu wynagrodzenie umową z biegłym o sporządzenie opinii, określającej m.in. wynagrodzenie za sporządzenie opinii.

Po czwarte, zaakcentować należy, że uregulowana w art. 6 ust. 2–4 u.p.c.c. procedura określania przez organ podatkowy wartości rynkowej przedmiotu czynności cywilnoprawnej z uwzględnieniem opinii biegłego nie wyłącza obowiązku przeprowadzenia tego postępowania przy zastosowaniu zasad postępowania podatkowego wymienionych w art. 122, art. 187 § 1, art. 188, czy też art. 191 o.p. Opinia biegłego powinna zostać bowiem oceniona przez organ podatkowy jak każdy inny dowód w sprawie, np. przedłożona przez podatnika wycena rzeczoznawcy, zgodnie z zasadą swobodnej oceny dowodów wyrażoną w art. 191 o.p., zaś ocena ta winna być zawarta w wydanej przez organ podatkowy decyzji.

# TRYB PRAWNY KONTROLI INDYWIDUALNYCH INTERPRETACJI PRAWA PODATKOWEGO

JACEK BRÓLIK

## I. Podatkowe organy interpretacyjne

Na podstawie art. 14b § 1 o.p. pisemne interpretacje przepisów prawa podatkowego (interpretacje indywidualne), na wniosek zainteresowanego, wydaje minister właściwy do spraw finansów publicznych, to jest, zgodnie z art. 8 ust. 2 ustawy o działach administracji rządowej<sup>1</sup>, Minister Finansów.

Na podstawie art. 14j § 1 o.p., stosownie do swojej właściwości, interpretacje indywidualne wydawać mogą także wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa. Należy jednak podkreślić, że starostowie i marszałkowie województwa, o których mowa w art. 14j § 1 o.p., będą spełniali funkcje organów wydających indywidualne interpretacje prawa podatkowego dopiero wówczas, kiedy (i jeżeli) konkretne ustawy podatkowe ustala ich właściwość rzeczową jako organów podatkowych w określonym prawnie obszarze. Ponadto, zgodnie z art. 14b § 6 o.p., Ministrowi Finansów przyznane zostało prawo upoważnienia, w drodze rozporządzenia, podległych mu organów do wydawania w jego imieniu i ustalonym zakresie indywidualnych interpretacji prawa podatkowego, przy jednoczesnym określeniu właściwości rzeczowej i miejscowej upoważnionych organów. Minister prawo to wykorzystał, wydając rozporządzenie w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego<sup>2</sup>, które weszło w życie 1 lipca 2007 r. W rozporządzeniu wskazane zostały organy po-

---

1 Ustawa z 4 września 1997 r. o działach administracji rządowej (tekst jedn. Dz.U. z 2007 r. Nr 65, poz. 437 ze zm.).

2 Rozporządzenie Ministra Finansów z 20 czerwca 2007 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (Dz.U. Nr 112, poz. 770 ze zm.).

datkowe upoważnione do wydawania w imieniu ministra interpretacji indywidualnych, tj. wymienieni w nim dyrektorzy izb skarbowych. Właściwość rzeczowa tych podmiotów została określona w § 2 ust. 2 powołanego rozporządzenia poprzez upoważnienie ich do wydawania interpretacji indywidualnych w zakresie interpretacji przepisów prawa podatkowego w sprawach pozostających we właściwości naczelników urzędów i dyrektorów izb skarbowych oraz naczelników urzędów i dyrektorów izb celnych. W dalszym tekście rozporządzenia określono zasady właściwości miejscowej działania upoważnionych nim organów.

Oznacza to, że prawo do wydawania interpretacji indywidualnych w rozumieniu przepisów rozdziału 1A działu II o.p. posiadają: Minister Finansów, organy podatkowe wskazane i upoważnione normatywnie do wydawania w imieniu Ministra Finansów interpretacji indywidualnych na podstawie rozporządzenia w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego, wydanego na podstawie art. 14b § 6 o.p., oraz „samorządowe organy podatkowe” z art. 14j § 1 o.p. – obecnie: wójtowie, burmistrzowie (prezydenci miast). Skonstatowania wymaga, że udzielając normatywnego upoważnienia do wydawania w jego imieniu interpretacji indywidualnych prawa podatkowego, Minister Finansów nie pozbawił się jednocześnie prawa do wydawania tych interpretacji – nie stanowi o tym zarówno rozporządzenie, jak i nie ustanawia w tym zakresie delegacji przepis art. 14b § 6 o.p., na podstawie którego rozporządzenie to zostało wydane.

Przypomnieć również należy, że prawo do zmiany indywidualnych interpretacji prawa podatkowego, niezależnie od tego, jaki podmiot je wydał, na podstawie art. 14 e § 1 o.p. przysługuje (obecnie) wyłącznie Ministrowi Finansów.

Zgodnie z 3 § 2 pkt 4a ustawy p.p.s.a. zaskarżeniu do sądu administracyjnego podlegać mogą pisemne interpretacje prawa podatkowego wydane zarówno przez Ministra Finansów, jak i przez wszystkie inne wymienione organy<sup>3</sup>.

---

3 A. Kabał, (w:) B. Dauter, B. Gruszczyński, A. Kabał, M. Niezgodka–Medek, Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz, Warszawa 2009, s. 36.



## II. Charakter prawny upoważnienia do wydawania indywidualnych interpretacji prawa podatkowego

Upoważnienie do wydawania indywidualnych interpretacji prawa podatkowego, które wynika z art. 14b § 6 o.p. oraz z rozporządzenia, w sprawie upoważnienia do wydania indywidualnych interpretacji ma charakter normatywny – zostało zrealizowane na podstawie ustawy, w formie rozporządzenia wykonującego przepis tej ustawy. A zatem odwołanie lub zmiana tego upoważnienia wymagałyby uchylecia lub zmiany aktu prawnego, na podstawie i w drodze którego zostało ono przyznane i unormowane. Analizowanego upoważnienia nie można mylić albo utożsamiać z pełnomocnictwem lub z czynnością ogólnego nadzoru w sprawach podatkowych. Wprawdzie upoważniony organ podatkowy wydaje interpretacje indywidualne w imieniu podmiotu, który udzielił upoważnienia, czyni to jednak w granicach specjalnie ustalonej w tym celu właściwości miejscowej i rzeczowej.

Organ podatkowy (jeden ze wskazanych w rozporządzeniu dyrektorów izb skarbowych) wydaje interpretacje w ramach własnej, unormowanej – z upoważnienia ustawy – przepisami rozporządzenia, kompetencji, nie może być zatem traktowany jako „pełnomocnik” Ministra Finansów, tym bardziej że ten ostatni udzielonego upoważnienia, bez zmiany lub uchylecia aktu prawnego w jego przedmiocie, nie może odwołać lub zweryfikować<sup>4</sup>.

Przepisy rozdziału 1A działu II o.p., zawierające unormowania instytucji indywidualnych interpretacji prawa podatkowego, nie stanowią też o czynnościach ogólnego nadzoru Ministra Finansów w sprawach podatkowych i do nich się nie odwołują. Pojęcie interpretacji indywidualnych i postępowanie w sprawie ich wydania stanowią odrębny i relatywnie samodzielny obszar normatywny, także w relacji do praw i obowiązków nadzorczych ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Wydawanie indywidualnych interpretacji prawa podatkowego nie mieści się w zakresie i nie stanowi wykonania ogólnego nadzoru w sprawach podatkowych, o którym mowa w art. 14 O.p.. Pojęcie nadzoru w sprawach podatkowych nie obejmuje prowadzenia

4 Analogicznie A. Kabat, (w:) S. Babiarez, B. Dauter, B. Gruszczynski, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka–Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 102.

postępowania administracyjnych i wydawania w ich wyniku interpretacji w przedmiocie oceny możliwości zastosowania, w tym wykładni, prawa podatkowego. Zauważyć w tym kontekście także należy, że art. 14 o.p., stanowiący o ogólnym nadzorze w sprawach podatkowych, nie wchodzi w skład rozdziału 1A działu II o.p., zawierającego unormowania instytucji interpretacji przepisów prawa podatkowego; nie został on w szczególności uwzględniony w treści art. 14h o.p., który wymienia przepisy tej ustawy mogące znaleźć odpowiednie zastosowanie w sprawach dotyczących indywidualnych interpretacji prawa podatkowego. Zwrot „sprawy podatkowe”, użyty w art. 14 o.p., nie odnosi się do orzekania w sprawach zobowiązań podatkowych ani też do wydawania interpretacji prawa podatkowego. Dotyczy ogólnie dziedziny, sfery podatków, za którą Minister Finansów jest odpowiedzialny i realizuje w tym zakresie swoje prawa i obowiązki poprzez organizowanie, zabezpieczanie i kontrolowanie funkcjonowania systemu organów podatkowych i związanych z nimi pomocniczych – wykonawczych jednostek administracyjnych<sup>5</sup>.

### III. Biura Krajowej Informacji Podatkowej

W ramach i w wykonaniu odpowiedzialności, zwierzchności i nadzoru w stosunku do poległych mu organów podatkowych, tj. naczelników Urzędów Skarbowych i dyrektorów Izb Skarbowych, na podstawie art. 5 ust. 10 ustawy o urzędach i izbach skarbowych<sup>6</sup>, Minister Finansów określa, w drodze zarządzenia, organizację urzędów i izb skarbowych oraz nadaje im statuty. Stosownie do art. 5 ust. 3 ustawy o urzędach i izbach skarbowych naczelnik Urzędu Skarbowego wykonuje zadania przy pomocy kierowanego przez siebie urzędu skarbowego, a dyrektor izby skarbowej przy pomocy kierowanej przez siebie izby skarbowej. Zgodnie z art. 13 § 1 pkt 1 i art. 13 § 1 pkt 2 o.p. organem podatkowym jest odpowiednio naczelnik Urzędu Skarbowego i dyrektor Izby Skarbowej, a nie urząd skarbowy czy też izba skarbowa. Upo-

5 Podobnie C. Kosikowski, (w:), C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2007, s 93–94.

6 Ustawa z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych (tekst jedn. Dz.U. z 2004 r. Nr 121, poz. 1267 ze zm.).

ważnienie udzielone w art. 5 ust. 10 ustawy o urzędach i izbach skarbowych nie dotyczy więc określania, wskazywania czy też powoływania przez Ministra Finansów działających w sprawach podatkowych organów administracji rządowej niezespołonej w postaci organów podatkowych, funkcjonujących na podstawie i w ramach obowiązującego ustrojowego, materialnego i procesowego prawa podatkowego. Obejmuje ono wyłącznie organizację urzędów i izb skarbowych, czyli aparatu pomocniczego naczelników Urzędów Skarbowych i dyrektorów Izb Skarbowych, jednostek organizacyjnych obsługujących wykonywanie zadań organów podatkowych, o których mowa w powołanych wyżej zapisach art. 5 ust. 1 ustawy o urzędach i izbach skarbowych, w art. 13 o.p. a także w przepisach rozporządzenia w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego. Jeżeli w ramach aparatu pomocniczego dyrektora Izby Skarbowej, który jest organem podatkowym upoważnionym normatywnie do wydawania w imieniu Ministra Finansów indywidualnych interpretacji prawa podatkowego, utworzone zostaje i działa biuro Krajowej Informacji Podatkowej, to nie jest to niewątpliwie nowy, odrębny, samoistny, samodzielny organ administracji, organ podatkowy, czy też podatkowy organ interpretacyjny, ale tylko i wyłącznie element organizacyjnej struktury izby skarbowej, przy pomocy której, zgodnie z art. 5 ust. 3 ustawy o urzędach i izbach skarbowych, dyrektor Izby Skarbowej wykonuje swoje zadania, w tym między innymi funkcje organu interpretacyjnego, o którym mowa w rozporządzeniu wydanym z upoważnienia art. 14 b § 6 o.p.

Prawo wydania zarządzenia w sprawie organizacji urzędów i izb skarbowych oraz nadania im statutów przysługuje Ministrowi Finansów na podstawie i z tytułu jego zwierzchnictwa, nadzoru i odpowiedzialności w relacji do organów podatkowych, którymi są m.in. dyrektorzy Izb Skarbowych. Na tej podstawie, w celu zapewnienia powołanym organom pomocy przy wykonywaniu ich zadań, zostało ustawowo wskazane, a następnie zrealizowane prawo Ministra Finansów do określenia (w drodze zarządzenia) organizacji, w tym: struktury, elementów organizacyjnych, nieprocesowych czynności wewnętrznego urzędowania, aparatu pomocniczego organów podatkowych. Dyrektorzy Izb Skarbowych, upoważnieni normatywnie do wydawania w imieniu Ministra Finansów indywidualnych interpretacji prawa podatkowego, dzia-

łają przy wykorzystaniu aparatu pomocniczego w postaci kierowanych przez siebie izb skarbowych, których częścią są biura Krajowej Informacji Podatkowej. Jak stanowi § 8 ust. 1 zarządzenia Ministra Finansów z dnia 21 września 2010 r. w sprawie organizacji urzędów i izb skarbowych oraz nadania im statutów<sup>7</sup>, w wymienionych w tym przepisie izbach skarbowych funkcjonują biura Krajowej Informacji Podatkowej; wykaz siedzib tych biur stanowi załącznik nr 3 do powołanego zarządzenia. Na podstawie § 8 ust. 2 tego zarządzenia biurami Krajowej Informacji Podatkowej kierują wicedyrektorzy izb skarbowych wyznaczeni przez Ministra Finansów. Zgodnie z § 3 pkt 6 załącznika nr 4 do powoływanego zarządzenia do zadań biura Krajowej Informacji Podatkowej należy (między innymi) opracowywanie pisemnych interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego na wniosek zainteresowanego. Opracowywanie interpretacji nie jest jednak tożsame prawnie z ich wydawaniem. Działające w określonych izbach skarbowych biura Krajowej Informacji Podatkowej stanowią tylko element aparatu pomocniczego obsługującego wykonywanie zadań określonego dyrektora Izby Skarbowej, nie są organem podatkowym i nie są równie niewątpliwie organem upoważnionym normatywnie do wydawania pisemnych interpretacji przepisów prawa podatkowego w imieniu Ministra Finansów. Utworzenie w ramach określonej izby skarbowej biura Krajowej Informacji Podatkowej nie ustanawia kierującego pracą tego biura wicedyrektora Izby Skarbowej organem upoważnionym normatywnie do wydawania w imieniu Ministra Finansów indywidualnych interpretacji prawa podatkowego – nie przewiduje tego delegacja ustawowa z art. 14b § 6 o.p. ani też wydane na jej podstawie rozporządzenie. Powołanie, utworzenie w danej izbie skarbowej biura Krajowej Informacji Podatkowej nie czyni też z dyrektora tej Izby podatkowego organu interpretacyjnego, jeżeli nie został on wymieniony w wydanym z upoważnienia art. 14 b § 6 o.p. rozporządzeniu w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego.

---

7 Zarządzenie Nr 39 Ministra Finansów z dnia 21 września 2010 r. w sprawie organizacji urzędów i izb skarbowych oraz nadania im statutów (Dz. Urz. MF Nr 10, poz. 45).

## **IV. Kontrola indywidualnych interpretacji prawa podatkowego**

### **1. Uprawnienia Ministra Finansów – tryb i przesłanki zmiany interpretacji prawa podatkowego**

Na podstawie art. 14e § 1 o.p.: Minister właściwy do spraw finansów publicznych może, z urzędu, zmienić wydaną interpretację ogólną lub indywidualną, jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość, uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Zawiadomienie o zmiennej interpretacji, zgodnie z art. 14e § 2 o.p., doręcza się podmiotowi, któremu w danej sprawie interpretacja została wydana.

Według treści przytoczonego unormowania podmiotem uprawnionym do zmiany, tak ogólnej, jak indywidualnej interpretacji prawa podatkowego jest wyłącznie minister właściwy do spraw finansów publicznych, czyli Minister Finansów. Jeżeli więc interpretacja indywidualna wydana zostanie przez wójta, burmistrza (prezydenta miasta), o których mowa w art. 14j § 1 o.p., to pomimo że wymienione podmioty – spełniające funkcje organów podatkowych, a przez to i organów wydających interpretacje prawa podatkowego – należą zasadniczo do organów samorządu terytorialnego, wyłącznie uprawnionym do zmiany udzielonych przez nie interpretacji będzie Minister Finansów – centralny organ administracji rządowej. Analogicznie, w przypadku wydania interpretacji indywidualnej przez jednego z dyrektorów izb skarbowych wskazanych w (legitymowanym delegacją art. 14b. § 6 o.p.) rozporządzeniu z dnia 20 czerwca 2007 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego, organem uprawnionym – na podstawie art. 14e § 1 o.p. – do zmiany interpretacji będzie wyłącznie Minister Finansów, tym bardziej że ani art. 14b. § 6, ani też wydane na jego podstawie rozporządzenie o upoważnieniu do zmiany interpretacji prawa podatkowego nie stanowią.

Z uprawnienia do zmiany interpretacji ogólnych oraz interpretacji indywidualnych, w tym tzw. „interpretacji milczących” z art. 14o o.p., Minister Finansów korzysta tylko z urzędu. Ordynacja podatkowa nie przewiduje możliwości składania wniosków w sprawie dokona-

nia zmiany interpretacji, także od podmiotów, które były stroną (zainteresowanym) postępowania „interpretacyjnego”.

W odniesieniu do interpretacji ogólnych, które wydawane są wyłącznie z urzędu, możliwość ich zmiany w tym samym, urzędowym, trybie wydaje się ze względu na proces ich powstawania w sposób oczywisty uzasadniona, tym bardziej że interpretacje ogólne nie mają konkretnego, indywidualnego adresata, któremu przyznać by można następnie zindywidualizowane prawo inicjowania postępowania o zmianę interpretacji, która w ocenie niesprecyzowanego kręgu innych zainteresowanych podatników może być przecież trafna, uzasadniona, korzystna.

W sprawach interpretacji indywidualnych natomiast dopuszczenie możliwości zmiany tylko z urzędu jest wynikiem konsekwentnie realizowanej zasady jednoinstancyjności postępowania w ich przedmiocie.

W tym kontekście wystąpienie o administracyjną weryfikację interpretacji stanowić może tylko sygnalizację określonych w stosunku do niej zastrzeżeń, które nie wywołują jednak skutku w postaci wszczęcia postępowania z art. 14e o.p. Jeżeli Minister Finansów podzieli używane w powyższym zakresie informacje i wnioski, to i tak, wobec jednoznacznej treści art. 14e § 1, zmiana interpretacji prawa podatkowego nastąpi z urzędu.

Informacje uzasadniające zmianę interpretacji napływać mogą do Ministra Finansów z różnych źródeł, na przykład od stron – zainteresowanych w zakończeniu postępowań „interpretacyjnych”, od organów „interpretacyjnych”, a także od innych organów podatkowych oraz organów kontroli skarbowej, organizacji zrzeszających podatników, przedsiębiorców, korporacji zawodowych, środków masowego przekazu, z publikacji naukowych itp.

Ordynacja podatkowa nie wskazuje żadnego terminu, w którym Minister Finansów byłby uprawniony albo zobowiązany do zmiany interpretacji ogólnych lub indywidualnych – oznacza to, że może je zmienić w każdym czasie.

Postępowanie Ministra Finansów w obszarze art. 14e § 1 o.p. ma charakter czynności gabinetowych, w których nie uczestniczą ani zainteresowany daną interpretacją indywidualną, ani też organ, który ją wydał. Ustawa stanowi tylko, że Minister zmienia wydaną interpreta-

cję, jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość, uwzględniając w tej ocenie w szczególności orzecznictwo przywołanych w art. 14e § 1 sądów i trybunałów. Interpretacja zostanie uznana za nieprawidłową, jeżeli będzie niezgodna z przepisami, których dotyczy, to jest – Minister Finansów oceni, czy poszczególne zagadnienia interpretacji ogólnej lub stan faktyczny interpretacji indywidualnej należało zakwalifikować prawnie inaczej aniżeli wynika to z wydanej uprzednio interpretacji.

Źródłami i uzasadnieniem tej nowej oceny prawnej może być wskazane w treści art. 14e § 1 o.p. orzecznictwo sądów i trybunałów, które stanowi materiał interpretacyjny wykorzystywany przez Ministra Finansów.

Przypomnijmy, że polskie prawo nie stwarza w kwestii dopuszczalności materiałów interpretacyjnych żadnych specjalnych ograniczeń. Interpretator może korzystać z wszelkich materiałów, które są relewantne dla ustalenia treści i znaczenia interpretowanej regulacji prawnej; do materiałów interpretacyjnych zaliczyć można również orzeczenia sądów i trybunałów. Wydając interpretację ogólną czy też indywidualną, uprawniony podmiot może i powinien korzystać z wszelkich istotnie adekwatnych do rozważanego i ocenianego prawnie przedmiotu materiałów interpretacyjnych.

Tak samo czyni też Minister Finansów, zmieniając wydane interpretacje, z tym iż ustawodawca *ekspresis verbis* przypomina mu o wpływających bardzo poważnie na praktykę stosowania i wykładnię prawa orzecznictwie sądów i trybunałów.

Wskazać w tym obszarze w szczególności należy: odtwarzające, odczytujące – w relacji do obowiązujących przepisów – standardy konstytucyjne, orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego, które kontrolują realizację norm i zasad ustawy zasadniczej w dążeniu do osiągnięcia stanu konstytucyjnego państwa prawnego, również w zakresie funkcjonowania prawa podatkowego. Przywołać trzeba prawnie znaczące dla państwa i organów stosujących w nim prawo orzeczenia prejudycjalne Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, wykładające obowiązujące oraz istotne dla interpretacji krajowego prawa podatkowego prawo wspólnotowe, a także orzecznictwo, w tym przede wszystkim działalność uchwałodawczą, Naczelnego Sądu Administracyjnego – wykładające na bieżąco i w sposób zasadniczy przekazane podatnikom do prze-

strzegania, a organom podatkowym do stosowania prawo podatkowe. Wzmiankowany dorobek orzeczniczy jest jednak tylko określoną częścią, rodzajem czy też postacią możliwego do wykorzystania materiału interpretacyjnego, co w art. 14c § 1 o.p. potwierdza odnoszący się doń i znamionujący otwarty katalog przykładowego wskazania zwrot „w szczególności”.

Analizowany przepis art. 14c nie wypowiada się w przedmiocie składników i wymogów dotyczących wyniku dokonanej przez Ministra Finansów zmiany indywidualnej interpretacji prawa podatkowego. Za w pełni uzasadniony przyjęć należy jednak pogląd, że zmieniona interpretacja powinna być zasadniczo zgodna z art. 14c o.p., a ponadto wyjaśniać, na czym polegała nieprawidłowość zmienianej interpretacji i z jakiego powodu została zweryfikowana.

Interpretacja zmieniona przez Ministra Finansów, jeżeli w jej wyniku uznana została prawidłowość stanowiska wnioskodawcy (uprzedniego) postępowania „interpretacyjnego”, powinna stwierdzać okoliczność i zakres zaaprobowania dokonanej i przedstawionej przez zainteresowanego oceny prawnej stanu faktycznego, w tym zdarzenia przyszłego, zaprezentowanego we wniosku o wydanie interpretacji. Zaznaczyć jednak należy, że nawet w sytuacji uznania prawidłowości stanowiska zainteresowanego w pełnym zakresie Minister nie będzie mógł na podstawie zdania drugiego art. 14c § 1 o.p. odstąpić od uzasadnienia powyższej (swej) oceny prawnej, ponieważ powinien wypowiedzieć się, dlaczego zmienia stanowisko organu „interpretacyjnego”, które nie podzielało stanowiska wnioskodawcy. Jeżeli zmiana interpretacji polegać będzie na nieuznającej prawidłowości stanowiska własnego zainteresowanego weryfikacji – w całości bądź w części – stanowiska organu „interpretacyjnego”, Minister Finansów powinien ocenić stanowisko wnioskodawcy i odnoszącą się do niego – zmienianą – ocenę prawną organu „interpretacyjnego” oraz przedstawić własne wskazanie prawidłowego stanowiska wraz z uzasadnieniem prawnym.

Rekapitulując: do wyniku czy też efektu zmiany przez Ministra Finansów indywidualnej interpretacji prawa podatkowego może i powinno znaleźć odpowiednie zastosowanie unormowanie art. 14c o.p. regulujące treść interpretacji prawa podatkowego. Konstatacja ta wynika z oceny prawnej, że zmieniona interpretacja „zastępuje” dotychczas-



wą, powinna zatem zawierać odpowiednio analogiczne elementy konstrukcyjne co wcześniejsza i co do zasady każda interpretacja indywidualna.

Pozytywna realizacja przez Ministra Finansów uprawnienia i trybu prawnego z art. 14e § 1 o.p. w postaci zmiany uprzednio wydanej przez niego lub przez inny organ indywidualnej interpretacji prawa podatkowego powoduje dwa skutki prawne.

Po pierwsze, dokonuje się zmiana wcześniejszej interpretacji, która to zmiana, wobec i na podstawie treści art. 14k i art. 14m o.p., posiada znaczenie prawne w obszarze ochrony prawnej wynikającej z tej interpretacji.

Po wtóre, powstaje nowa, zastępująca uprzednią, interpretacja indywidualna, do której zainteresowany w sprawie, w której wydana została interpretacja pierwotna i interpretacja ją zmieniająca, może się zastosować w celu uzyskania wynikającej z tego ochrony prawnej.

Aby zrealizować obie te funkcje oraz podwójny skutek zmiany interpretacji, na podstawie art. 14e § 2 o.p. zawiadomienie o zmienionej interpretacji indywidualnej doręcza się podmiotowi, któremu w danej sprawie interpretacja została wydana. Zauważyć należy, że zgodnie z przytoczonym przepisem nie zawiadamia się o „zmianie interpretacji”, ale o „zmienionej interpretacji”, co niewątpliwie oznacza jej nową treść, a nie tylko informację o fakcie skorzystania przez Ministra Finansów z prawa do zmiany interpretacji. Zawiadomienie o zmienionej interpretacji, czyli o treści zmienionej interpretacji, doręcza się zainteresowanemu, co zgodne jest zarówno z art. 14e § 2, jak i z art. 14i § 2 o.p. Jeśliby zmiana interpretacji indywidualnej nie stanowiła nowej interpretacji, to w art. 14e § 2 byłaby mowa o doręczeniu zawiadomienia o „zmianie”, a nie o „zmienionej interpretacji”, ponadto w art. 14i § 2 ustawodawca powinien w takim przypadku postanowić o zawiadomieniu właściwych organów podatkowych oraz organów kontroli skarbowej o rzeczonyj zmianie interpretacji, w celu oceny możliwości zastosowania przez nie przepisów o wynikającej z niej ochronie prawnej. Brak w zapisie art. 14i § 2 o.p. słów formułujących obowiązek zawiadomienia wskazanych tam organów o „zmianie interpretacji”, czy też przekazania im danych o dacie doręczenia tej informacji zainteresowanemu, świadczą jednoznacznie, że organy podatkowe właściwe ze względu na

zakres spraw będących przedmiotem interpretacji oraz właściwy organ kontroli skarbowej dowiadują się tak o zmianie, jak i o treści zmienionej interpretacji indywidualnej z niezwłocznie im przekazywanej tejże zmienionej indywidualnej interpretacji prawa podatkowego, która uprzednio doręczana jest zainteresowanemu, na którego wniosek wydano pierwszą – zmienioną następnie interpretację.

Należy również wziąć pod uwagę, że gdyby zamiarem ustawodawcy było przyznanie Ministrowi Finansów, w trybie i na podstawie art. 14e o.p., wyłącznie prawa do wzruszenia bytu prawnego nieprawidłowej interpretacji indywidualnej i niezastępowania jej nową – zmienioną – prawidłową, przepis ten stanowiłby o uchyleniu, a nie zmianie interpretacji.

Teoretycznie rzecz biorąc, można było przyjąć koncepcję, że zmiana interpretacji indywidualnej nie skutkuje wydaniem interpretacji zmienionej i nie jest z nią funkcjonalnie związana, powoduje natomiast zamiast tego powrót sprawy do etapu wszczęcia postępowania „interpretacyjnego” lub uzasadnia prawo do ponownego wniosku zainteresowanego o ocenę możliwości zastosowania, w tym i wykładnię, prawa w odniesieniu do tego samego zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego. Rozwiązanie takie, mnożące postępowania prawne w tym samym obszarze, nie spełniałoby jednak wymogów zasady szybkości i prostoty postępowania, która, na podstawie art. 125 § 1 w związku z art. 14h o.p., znajduje odpowiednie zastosowanie w stosowaniu prawa regulującego indywidualne interpretacje prawa podatkowego. Zmiana przez Ministra Finansów nieprawidłowej interpretacji indywidualnej poprzez zastąpienie jej nową, zmienioną interpretacją stanowi uwzględniające art. 125 § 1 o.p. wykorzystanie możliwie najprostszymi środkami prawnymi w celu zgodnej z prawem oceny możliwości jego zastosowania i operatywnej wykładni w indywidualnej sprawie zainteresowanego uzyskaniem interpretacji indywidualnej prawa podatkowego. Traktowanie interpretacji indywidualnych zmienionych przez Ministra Finansów jako postaci indywidualnych interpretacji prawa podatkowego pozwala też na ich kontrolę w postępowaniu przed sądem administracyjnym, obejmującą zarówno zasadność, jak i wynik tej zmiany.

## 2. Kontrola indywidualnej interpretacji prawa podatkowego przez sąd administracyjny

Na podstawie art. 3 § 1 ustawy Prawo o postępowaniu przez sądami administracyjnymi sądy administracyjne sprawują kontrolę działalności administracji publicznej i stosują środki określone w ustawie. Zgodnie z art. 3 § 2 pkt 4a powołanej ustawy kontrola działalności administracji publicznej przez sądy administracyjne obejmuje orzekanie w sprawach skarg na pisemne interpretacje przepisów prawa podatkowego wydawane w indywidualnych sprawach, natomiast stosownie do art. 3 § 2 pkt 8 tej ustawy kontrola ta obejmuje również bezczynność organów w sprawach wydawania wzmiankowanych interpretacji indywidualnych.

W przepisach rozdziału 1a działu II o.p. ustawodawca wzmiankuje bezpośrednio o kontroli sądowej, stanowiąc w art. 14c § 3, że interpretacja indywidualna zawiera pouczenie o prawie wniesienia skargi do sądu administracyjnego. Ponadto, w art. 14k § 1 o.p. mowa jest wprost o doręczeniu organowi podatkowemu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną.

Właściwość sądu administracyjnego pierwszej instancji, do której można wieść skargę na indywidualną interpretację prawa podatkowego, ustala się na podstawie art. 13 § 1 i 2 p.p.s.a., oraz wydanego na podstawie art. 13 § 3 tej ustawy rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 28 sierpnia 2008 r.<sup>8</sup>, zgodnie z którym (§ 1 pkt 1) rozpoznanie spraw z zakresu działania ministra właściwego do spraw finansów publicznych dotyczących wydawania w indywidualnych sprawach pisemnych interpretacji przepisów prawa podatkowego (interpretacje indywidualne), o których mowa w art. 14b ustawy o.p., przekazane zostało wojewódzkim sądom administracyjnym, na których obszarze właściwości strona skarżąca zamieszkuje lub ma siedzibę.

W tym stanie obowiązującego prawa właściwość miejscową właściwego rzeczowo wojewódzkiego sądu administracyjnego, jako sądu pierwszej instancji, określać należy na podstawie miejsca zamieszkania

---

8 Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 28 sierpnia 2008 r. w sprawie przekazania innym wojewódzkim sądom administracyjnym niektórych spraw z zakresu działania ministra właściwego do spraw finansów publicznych, Prezesa Zakładu Ubezpieczeń Społecznych oraz Prezesa Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego (Dz.U. Nr 163, poz. 1016).

(siedziby) skarżącego, który w postępowaniu administracyjnym był zainteresowanym wydaniem kwestionowanej w skardze indywidualnej interpretacji prawa podatkowego oraz przy uwzględnieniu przepisów rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 25 kwietnia 2003 r. w sprawie utworzenia wojewódzkich sądów administracyjnych oraz ustalenia ich siedzib i obszarów właściwości<sup>9</sup>. Wskazanie w treści powołanego rozporządzenia z dnia 28 sierpnia 2008 r. tylko przepisu art. 14b o.p. i pominięcie w niej art. 14e tej ustawy nie może stanowić dostatecznego i trafnego argumentu, że zmienione przez Ministra Finansów w trybie i na podstawie ostatniego z wymienionych przepisów interpretacje indywidualne nie podlegają zaskarżeniu do sądu administracyjnego. Jak bowiem wcześniej rozważono, interpretacja zmieniona przez Ministra Finansów zastępuje uprzednią nieprawidłową interpretację indywidualną i jest w danej sprawie – w granicach wyznaczonych przez przedstawiony we wniosku interpretacyjnym stan faktyczny i dotyczące go pytanie o możliwość zastosowania prawa – indywidualną interpretacją prawa podatkowego, o której w istocie rzeczy, a także dosłownie stanowi zapis § 1 pkt 1 rozporządzenia z dnia 28 sierpnia 2008 r.

Na podstawie art. 52 § 1 i 2 p.p.s.a., skargę do sądu administracyjnego można wnieść po wyczerpaniu środków zaskarżenia, jeżeli służyły one skarżącemu w postępowaniu administracyjnym. Jeżeli natomiast ustawa nie przewiduje wzmiankowanych środków zaskarżenia w sprawie będącej przedmiotem skargi, tak jak jest to w przypadku indywidualnych interpretacji prawa podatkowego, o których mowa w art. 3 § 2 pkt 4a p.p.s.a., skargę na nie, zgodnie z przepisem art. 52 § 3 wymienionej ustawy: „można wnieść po uprzednim wezwaniu na piśmie właściwego organu – w terminie czternastu dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o wydaniu aktu lub podjęciu innej czynności – do usunięcia naruszenia prawa”. Usunięcie naruszenia prawa w relacji do wydanej interpretacji prawa podatkowego może polegać na jej zmianie. Zmiany takiej, na podstawie art. 14e § 1 o.p., może dokonać – wyłącznie z urzędu – tylko Minister Finansów. Oprócz przy-

---

9 Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 25 kwietnia 2003 r. w sprawie utworzenia wojewódzkich sądów administracyjnych oraz ustalenia ich siedzib i obszarów właściwości (Dz.U. Nr 72, poz. 652 ze zm.).

padków zaskarżenia interpretacji wydanych przez Ministra Finansów, a nie przez inny upoważniony prawnie organ, oraz interpretacji zmienionych w trybie i na podstawie przywołanego w zadaniu poprzednim przepisu art. 14e § 1, zaskarżonym i powołanym przed sąd jako strona przeciwna w postępowaniu sądownoadministracyjnym podmiotem nie będzie Minister Finansów, ale organ podatkowy wskazany w rozporządzeniu z dnia 20 czerwca 2007 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego albo też w art. 14j § 1 o.p., który wydał kwestionowaną przez stronę interpretację, jednak – zgodnie z treści art. 14e § 1 o.p. – nie jest uprawniony do jej zmiany.

W przypadku zaskarżenia do sądu administracyjnego interpretacji indywidualnej zainteresowany, na podstawie którego wniosku toczyło się administracyjne postępowanie „interpretacyjne” zakończone wydaniem kwestionowanej interpretacji, będzie niewątpliwie stroną skarżącą postępowania sądowego w rozumieniu art. 32 i art. 50 § 1 p.p.s.a. Jako strona, o której mowa powyżej i przede wszystkim w art. 173 § 2 p.p.s.a., będzie mógł też wnieść skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego od wyroku sądu pierwszej instancji, który kontrolował legalność zaskarżonej przez niego interpretacji, w tym postępowania, które doprowadziło do jej wydania.

Zgodnie z wymienionym powyżej art. 32 p.p.s.a. stroną – stroną przeciwną tego postępowania sądowego będzie natomiast organ, którego działanie jest przedmiotem skargi, to jest organ, który wydał zaskarżoną do sądu interpretację indywidualną. Organem w rozumieniu przywoływanej ustawy, w tym jej art. 32, jest każdy podmiot wykonujący administrację publiczną, a więc nie tylko organ administracji rządowej lub samorządu terytorialnego, ale także inny organ państwowy i jednostka organizacyjna powołane z mocy prawa do wydawania aktów i podejmowania czynności, o których mowa w art. 3 § 2 i 3 p.p.s.a. Podstawowym zadaniem sądów administracyjnych, stosownie do art. 184 Konstytucji i art. 1 ustawy Prawo o ustroju sądów administracyjnych<sup>10</sup>, jest kontrola działalności administracji publicznej. Dlatego też podmioty, które tę działalność prowadzą w formach prawnych określonych w art. 3 § 2 i 3 (a więc też art. 3 § 2 pkt 4a) p.p.s.a., mieszczą się w po-

---

10 Ustawa z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. Nr 153, poz. 1269 ze zm.).

jęciu „organu” wymienionej ustawy i jej przepisu art. 32<sup>11</sup>. Jeżeli postępowanie „interpretacyjne” prowadził i zakończył wydaniem zaskarżonej interpretacji „samorządowy” organ podatkowy – „interpretacyjny” – o którym mowa w art. 14j § 1 o.p., albo też dyrektor izby skarbowej umocowany i właściwy na podstawie normującego z delegacji art. 14b § 6 o.p. rozporządzenia w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego, Minister Finansów nie będzie podmiotem, którego działanie stanowi przedmiot skargi sądowoadministracyjnej, ponieważ to nie on wydał zaskarżoną interpretację, chociażby nawet wydana została przez organ upoważniony w jego imieniu. Nie można traktować upoważnienia do wydawania interpretacji jako „swoistego pełnomocnictwa, czy też zlecenia służbowego” w tym zakresie. Upoważnienie to jest pojęciem ustawowym, przewidzianym w art. 14 § 6 o.p., na którego podstawie Minister Finansów nabył i zrealizował – aktem stanowienia prawa<sup>12</sup>, a nie czynnością prawną udzielenia pełnomocnictwa albo czynnością nadzoru – prawo upoważnienia podległych mu organów do wydawania w jego imieniu interpretacji indywidualnych, czyli do wykonywania przez nie administracji publicznej, o której mowa w art. 3 § 2 pkt 4a p.p.s.a. Przypomnienia i podkreślenia w tym miejscu wymagają trafne poglądy komentatorów, że organ podatkowy wydający interpretacje w ramach i w wykonaniu normatywnego upoważnienia udzielonego na podstawie art. 14b § 6 o.p. rozporządzeniem z dnia 20 czerwca 2007 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego, interpretacje te wydaje w zakresie „własnej kompetencji”, „w granicach specjalnie ustalonej w tym celu właściwości rzeczowej i miejscowej”.

Minister Finansów, który nie wydał danej interpretacji, którego interpretacja nie została zaskarżona do sądu administracyjnego, nie jest w tym kontekście i obszarze stroną przeciwną postępowania sądowego w rozumieniu ustawy Prawo o postępowaniu przez sądami administracyjnymi, ponieważ to nie jego działanie lub bezczynność zostały zaskarżone, czego jednoznacznie wymaga art. 32 powołanej ustawy. W takim przypadku Minister Finansów nie będzie także stroną upraw-

---

11 B. Dauter, B. Gruszczyński, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 107–108.

12 Rozporządzeniem wskazanym w przypisie nr 2.

nioną do wniesienia skargi kasacyjnej w rozumieniu art. 173 § 2 wymienionej ustawy.

Powracając do wymogu zapisanego w art. 52 § 3 p.p.s.a., to jest on o tyle nieuzasadniony, że oprócz przypadku zaskarżenia interpretacji wydanej przez Ministra Finansów, a nie przez inny upoważniony prawnie organ, oraz zaskarżenia interpretacji zmienionej, w tym kontekście wydanej przez Ministra Finansów, strona przeciwna postępowania przed sądem administracyjnym niebędąca Ministrem Finansów, o którym mowa w art. 14e § 1 o.p., nie będzie mogła zmienić kwestionowanej interpretacji, i próżno ją do tego wzywać oraz na zmienioną – w wyniku usunięcia zarzucanego naruszenia prawa – interpretację od tego podmiotu oczekiwać.

Do zmiany interpretacji indywidualnej uprawniony bowiem jest (obecnie) wyłącznie Minister Finansów, a nie żaden inny podmiot, chociażby nawet wydał interpretację i był z tego powodu stroną przeciwną postępowania sądowego w rozumieniu art. 32 p.p.s.a. Nie można też zasadnie argumentować, że skarżący, na podstawie art. 52 § 3 p.p.s.a., powinien w każdym przypadku wzywać do usunięcia naruszenia prawa Ministra Finansów, jako upoważnionego do zmiany interpretacji, nawet wówczas, gdy zaskarżonej interpretacji Minister ten nie wydał, a więc nie jest stroną przeciwną konkretnego postępowania sądowego.

Jedyną racjonalizacją analizowanego wzywania niebędącej Ministrem Finansów strony przeciwnej, która wydała zaskarżoną interpretację, do usunięcia naruszenia prawa poprzez jej zmianę, może być tylko przypuszczenie, że Minister Finansów z urzędu, na podstawie art. 14e § 1 o.p., zmieni interpretację indywidualną, o nieprawidłowości której informację przekaze mu organ, do którego zainteresowany wystąpił w trybie art. 52 § 3 p.p.s.a.

Pozwany przed sąd administracyjny jako strona przeciwna (upoważniony normatywnie) dyrektor izby skarbowej albo też wójt, burmistrz, prezydent miasta, którzy w zakresie swojej właściwości wydali zaskarżoną indywidualną interpretację prawa podatkowego, nie będą też mogli skorzystać z prawnej możliwości jej autoweryfikacji w trybie art. 54 § 3 p.p.s.a. Zgodnie z przywołanym przepisem organ, którego działanie lub bezczynność zaskarżono, może w zakresie swojej właściwości uwzględnić skargę w całości do dnia rozpoczęcia rozprawy.

Rzecz w tym, że w zakresie właściwości organów określonych – upoważnionych obowiązującym prawem do wydawania interpretacji indywidualnych w cytowanym powyżej rozporządzeniu z dnia 20 czerwca 2007 r. oraz w art. 14j § 1 o.p., nie znajduje się zmiana wydanych interpretacji, również przez uwzględnienie skargi sądownoadministracyjnej. W przybliżonym obszarze zaskarżenia interpretacji indywidualnych trybowi prawnemu art. 54 § 3 p.p.s.a. nie towarzyszy podstawa prawna do jego wykorzystania, to jest do wydania zmienionej interpretacji w wyniku uwzględnienia w całości skargi wniesionej na uprzednią nieprawidłową interpretację.

Podobnie, w postępowaniu mediacyjnym strona przeciwna postępowania sądowego w osobie dyrektora Izby Skarbowej lub organu z art. 14j § 1 o.p., który wydał zaskarżoną interpretację, nie będzie uprawniona do jej uchylecia lub zmiany, tj. do podjęcia i wykonania ustaleń, o których mowa w art. 117 § 1 p.p.s.a. Strona przeciwna, która nie jest Ministrem Finansów, nie może zobowiązać się za niego do zmiany interpretacji, nie może jej też samodzielnie zweryfikować, jako podmiot w świetle art. 14e § 1 o.p. do tego nieuprawniony. Stan obowiązującego prawa w analizowanym zakresie jest taki, jakby ustawodawca zapomniał, że w sprawach interpretacji indywidualnych stroną przeciwną postępowania przed sądami administracyjnymi może być nie tylko Minister Finansów, ale również podmioty, o których mowa w wydanym przez niego rozporządzeniu w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego oraz w art. 14j § 1 o.p.

### **3. Skarga na beczynność interpretacyjnego organu podatkowego**

Jeżeli chodzi o skargi na beczynność organu w sprawie wydawania interpretacji indywidualnych, to teoretycznie są one możliwe.

Stroną przeciwną postępowania sądowego w tym przedmiocie będzie organ, którego beczynność jest przedmiotem skargi do sądu administracyjnego. Chodzi tu o Ministra Finansów, o podmiot upoważniony normatywnie do wydawania interpretacji w imieniu Ministra Finansów na podstawie powoływanego powyżej wielokrotnie rozporzą-



dzenia z dnia 20 czerwca 2007 r., a także organ wskazany w art. 14j § 1 o.p., przed którymi toczy się administracyjne postępowanie „interpretacyjne”. Przedmiotem skargi na bezczynność nie może być natomiast zmiana wydanej interpretacji, albowiem Minister Finansów, na podstawie art. 14e § 1 o.p., dokonuje jej tylko z urzędu, tak więc ewentualny wniosek do Ministra w tym zakresie nie powoduje wszczęcia postępowania i może być tylko sygnałem czy też bodźcem do określonych czynności z urzędu.

Zaskarżenie bezczynności administracyjnego organu „interpretacyjnego” nie wymaga realizacji wymogu wynikającego z art. 52 § 1 p.p.s.a., z którego wynika, że skargę do sądu administracyjnego można wnieść po wyczerpaniu środków zaskarżenia, jeżeli służyły one skarżącemu w postępowaniu przed organem właściwym w sprawie. Zważyć bowiem należy, że w postępowaniu podatkowym „środkiem zaskarżenia”, tj. środkiem ochrony prawnej przeciwko bezczynności organów administracji, jest instytucja ponaglenia unormowana w art. 14l o.p. Jak jednak wynika z treści art. 14h o.p., przepisu art. 14l tej ustawy nie stosuje się w postępowaniu o wydanie indywidualnych interpretacji prawa podatkowego.

Rozważając teoretycznie – w przypadku skonstatowania bezczynności organu prowadzącego postępowanie „interpretacyjne” – jego strona, to jest zainteresowany, mogłaby wystąpić ze skargą do sądu administracyjnego bez wykonywania czynności, do których odsyła art. 52 § 1 p.p.s.a. Nie będzie miał też zastosowania wymóg wezwania do usunięcia naruszenia prawa, bo art. 54 § 2 p.p.s.a. w zakresie bezczynności (w tym i organów „interpretacyjnych”) nie stanowi, wypowiadając się tylko odnośnie do zaskarżenia wydanych aktów, czynności i interpretacji. Skarżący nie może zwrócić się przed wniesieniem skargi do właściwego organu z wezwaniem do usunięcia naruszenia prawa, ponieważ stosowny akt, czynność, interpretacja nie zostały w ogóle wydane i istotę skargi na bezczynność stanowi domaganie się ich realizacji. Trudno jednak w uzasadniony prawnie sposób wyobrazić sobie sytuacje, w których skarga na bezczynność organu interpretacyjnego będzie mogła zostać wykorzystana. Bezczynność organu w postaci naruszenia terminu do wydania interpretacji indywidualnej, określonego w art. 14d o.p., powoduje bowiem powstanie stanu interpretacji milczą-

cej z art. 140 § 1 powołanej ustawy, który chroni i zabezpiecza interesy prawne zainteresowanego wydaniem interpretacji poprzez przyjęcie fikcji prawnej uznania, że w dniu następującym po dniu, w którym upłynął termin wydania interpretacji, została wydana interpretacja stwierdzająca prawidłowość stanowiska prawnego zainteresowanego wnioskodawcy w pełnym zakresie.

#### 4. Zakres kontroli sądowej

Nie ulega wątpliwości, że sądy administracyjne uprawnione i zobowiązane są do kontroli zaskarżonych do nich zgodnie z prawem indywidualnych interpretacji prawa podatkowego zarówno pod względem formalnym, jak i z punktu widzenia ich merytorycznej poprawności<sup>13</sup>. Na podstawie art. 184 (zdanie pierwsze) Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej Naczelny Sąd Administracyjny oraz inne sądy administracyjne sprawują, w zakresie określonym w ustawie, kontrole działalności administracji publicznej. Zgodnie z przepisami art. 1 § 2 p.p.s.a., oraz art. 3 § 1 i 2 p.p.s.a. do których przytoczony zapis – standard konstytucyjny się odwołuje, płaszczyznami przywoływanej kontroli sądowej są:

- a) ocena zgodności rozstrzygnięcia (decyzji albo innego aktu) lub działania z prawem materialnym,
- b) ocena dochowania wymaganej prawem procedury,
- c) ocena respektowania reguł kompetencji.

Wylimitowanie którejkolwiek z nich czyniłoby tę kontrolę ułomną i to w sposób, który godziłby w konstytucyjne prawo do sądu, określone w art. 45 ust. 1 Konstytucji. Przepis ten, stanowiąc, że każdy ma prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki przez właściwy, niezależny, bezstronny i niezawisły sąd, nakłada na sąd administracyjny obowiązek rozstrzygnięcia w sytuacji sporu prawnego o prawach danego podmiotu, do których zaliczyć można i należy także prawo do uzyskania merytorycznie poprawnej, zgodnej z prawem indywidualnej interpretacji prawa podatkowego. Obowiązkowi temu nie czyniłaby zadość jedynie ocena, że interpreta-

---

13 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 30 października 2006 r. (P 36/05), OTK–A 2006, nr 9, poz. 129, uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 stycznia 2007 r. (I FPS 1/06), ONSAiWSA 2007, nr 2, poz. 27.

cja wydana została przez właściwy organ, w odpowiedniej procedurze i formie, jednakowoż bez zbadania jej poprawności.

Z art. 45 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej wynika wola prawodawcy, aby prawem do sądu objąć możliwie najszerszy zakres spraw. Z zasady demokratycznego państwa prawnego wynika ponadto dyrektywa interpretacyjna zakazująca zawężającej wykładni prawa do sądu<sup>14</sup>. Powierzenie sądom administracyjnym merytorycznego rozpatrywania spraw dotyczących indywidualnych interpretacji podatkowych stanowi przejaw realizacji konstytucyjnego prawa do sądu.

Wydawania – udzielania – interpretacji prawa podatkowego w indywidualnych sprawach nie można zasadnie utożsamiać wyłącznie z wykładnią prawa.

Wydając interpretację, organ podatkowy postępuje w sposób pozytywnie porównywalny do czynności stosowania prawa, dokonuje bowiem prób, analiz – subsumcji stanu faktycznego zawartego we wniosku zainteresowanego pod określone przepisy materialnego prawa podatkowego. Jeżeli niezbędna okaże się przy tym do tego wykładnia, w rozumieniu – ustalenia treści i znaczenia odpowiednich norm obowiązującego prawa, będzie ona stanowić element składowy działania organu „interpretacyjnego”. Podmiot ten powinien ustalić prawo (przepisy prawa) do danego stanu faktycznego wniosku interpretacyjnego adekwatnie i dokonać pod nie jego subsumcji w ramach badania możliwości zastosowania prawa.

W rozpatrywanym kontekście uchybienie prawu materialnemu polegać będzie na tzw. błędzie w subsumcji, co wyraża się w tym, że stan faktyczny w sprawie błędnie uznano za odpowiadający stanowi hipotetycznemu przewidzianemu w normie prawnej, albo że określonego stanu faktycznego błędnie nie „podciągnięto” pod hipotezę danej normy prawnej. Jest to prawnie znaczące dla regulacji prawnej art. 145 § 1 pkt 1 lit. a p.p.s.a., na podstawie którego to przepisu sąd administracyjny, kontrolując legalność zaskarżonego wyniku działania organu administracji, jest uprawniony i obowiązany do orzeczenia o jego uchyleniu, jeżeli stwierdzi naruszenie prawa materialnego, które miało wpływ

---

14 Por. orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego: z dnia 7 stycznia 1992 r. (K 9/91), OTK 1992, cz. 1, s. 82, z dnia 8 kwietnia 1997 r. (K 14/96), OTK ZU 1997, nr 2, poz. 16, s. 122; uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 kwietnia 2006 r. (I OPS 3/06), ONSA i WSA 2006, nr 3, poz. 69.

na wynik sprawy, w rozpatrywanym przypadku na merytoryczną treść wydanej i następnie zaskarżonej indywidualnej interpretacji prawa podatkowego.

W przypadku gdy natomiast organ nieprawidłowo ustalił treść i znaczenie przepisów ważkich dla oceny możliwości zastosowania prawa materialnego do stanu faktycznego zaprezentowanego we wniosku interpretacyjnym, uchybienie to będzie istotne dla wyniku sprawy „interpretacyjnej”, a przez to uzasadniać będzie uchylenie interpretacji na podstawie przywoływanego powyżej art. 145 § 1 pkt 1 lit a., jeżeli z tego powodu powstała i przedstawiona została nieprawidłowa, tj. niezgodna z prawem ocena możliwości jego w danej sprawie zastosowania.

Nie może ulegać więc wątpliwości, że aby mieć podstawy do zastosowania art. 145 § 1 pkt 1 lit. a w związku z art. 146 § 1 p.p.s.a., których żadna regulacja instytucji indywidualnych interpretacji prawa podatkowego nie ogranicza i nie wyłącza, sąd administracyjny powinien dysponować prawem i wykonywać obowiązek merytorycznej kontroli legalności wydanych i zaskarżonych doń interpretacji.

Nie można jednak zapominać, że do wydawania indywidualnych interpretacji prawa podatkowego w rozumieniu rozdziału 1a działu II O.p. uprawnione są wyłącznie organy podatkowe, a nie sądy administracyjne.

Jeżeli zaskarżona interpretacja indywidualna narusza prawo, sąd administracyjny powinien rozważyć to, ocenić i skonstatować w wyroku wzruszającym jej byt prawny. Nie może natomiast „udzielać prawidłowych interpretacji” za organy podatkowe, bowiem nie leży to w zakresie jego uprawnień i obowiązków, a także – i przede wszystkim – ponieważ naruszałoby konstytucyjną zasadę rozdzielenia władzy wykonawczej od sędziowskiej<sup>15</sup>. Sąd nie jest władny dokonywać interpretacji „zastępujących” pogląd organu podatkowego, gdyż oznaczałoby to współadministrowanie (byłoby wykonywaniem zadań zastrzeżonych dla organów podatkowych). Sąd obowiązany jest natomiast wyknać błąd w ocenie możliwości zastosowania prawa i/lub w wykładni, który prowadzi do zajęcia stanowiska niezgodnego z prawem. Nie przybiera to wprawdzie postaci aktu stosowania prawa (decyzji podatko-

---

15 J. Brolik, *Kontrola interpretacji podatkowych*, „Glosa” 2006, nr 1, s. 141.

wej), jednak określa sytuację prawną zainteresowanego, a tym samym musi być odbierane jako zapowiedź wyciągnięcia konsekwencji prawnych w razie niezastosowania się do urzędowej wykładni prawa<sup>16</sup>. O ile więc sądowa kontrola interpretacji indywidualnych sprowadza się do jej oceny pod względem zgodności z prawem w trzech płaszczyznach, tzn.: procesowej, ustrojowej i materialnoprawnej, to jednak kontrola ta nie może polegać na zastępowaniu przez sąd organów podatkowych w ocenie możliwości zastosowania i wykładni prawa podatkowego, jeżeli się od niej uchylą bądź też przeprowadzą oraz przedstawiają ją błędnie<sup>17</sup>. Wyrok (rozstrzygnięcie i uzasadnienie) sądu administracyjnego ocenia tylko legalność, zgodność z prawem materialnym, procesowym i ustrojowym zaskarżonej interpretacji. W żadnym przypadku nie stanowi interpretacji indywidualnej w rozumieniu przepisów rozdziału 1a działy II O.p.; zastosowanie się do niego nie wywołuje skutków prawnych unormowanych w art. 14k–14m O.p.. Jeżeli więc w uzasadnieniu wyroku sąd administracyjny przedstawi (pozytywnie) własną ocenę możliwości zastosowania i wykładni prawa w relacji do przedmiotu kontrolowanego administracyjnego postępowania „interpretacyjnego”, nie będzie to stanowiło interpretacji prawa podatkowego w rozumieniu O.p., ale wyłącznie ocenę prawną zaskarżonej interpretacji. Sądowa ocena indywidualnej interpretacji prawa podatkowego przeprowadzona jest we wszystkich trzech sygnalizowanych powyżej obszarach, albowiem sąd administracyjny pierwszej instancji, na podstawie art. 134 § 1 p.p.s.a., nie jest związany zarzutami i wnioskami skargi także na interpretację indywidualną oraz powołaną w niej podstawą prawną. Ocena ta przedstawiona zostać powinna w uzasadnieniu wyroku, zgodnie z wymogami wynikającymi z unormowania art. 141 § 4 wymienionej ustawy. Na podkreślenie zasługuje ostatnie zdanie powołanej regulacji prawnej, stosownie do którego: jeżeli w wyniku uwzględnienia skargi sprawa ma być ponownie rozpatrzona przez organ administracji, uzasadnienie powinno zawierać wskazania co do dalszego postępowania. Wskazania te i oceny prawne, wyrażone w orzeczeniu sądu, na podsta-

---

16 Z. Kmiecik, *Interpretacje organów podatkowych w trybie art. 14a § 1 O.p.*, Glosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z 28 czerwca 2005 r. (I SA/Bd 276/05), Glosa 2006, nr 1, s. 127.

17 Podobnie: wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 11 stycznia 2009 r. (I SA/Kr 1544/08), Lex nr 475273.

wie art. 153 p.p.s.a., wiążą w sprawie ten sąd oraz organ, którego działanie lub bezczynność było przedmiotem zaskarżenia.

Sąd administracyjny w wyroku uchylającym zaskarżoną interpretację indywidualną nie tworzy nowej interpretacji w rozumieniu rozdziału 1a działu II O.p., konstruuje natomiast i przekazuje stronom postępowania sądowego wiążące oceny i wskazania prawne mające na celu doprowadzenie w sprawie do stanu zgodności z prawem poprzez wydanie przez administracyjny organ „interpretacyjny” zgodnej z prawem interpretacji indywidualnej. Uchylenie przez sąd zaskarżonej interpretacji powoduje bowiem, że sprawa administracyjna w jej przedmiocie powraca do etapu, w którym wniosek o wydanie interpretacji wpłynął do właściwego organu.

Nie można zasadnie twierdzić, że w tym przypadku upływ czasu – niewątpliwie znacznie przekraczającego termin wyznaczony w art. 14d. o.p. – po uchyleniu przez sąd zaskarżonej interpretacji „automatycznie”, to jest z mocy prawa, stworzy stan „interpretacji milczącej” z art. 14o wymienionej ustawy.

Tego rodzaju pozytywna konstatacja nie wynika bowiem z dotyczących skutków orzeczeń sądów administracyjnych przepisów prawa. Na szczególne podkreślenie zasługuje okoliczność, że gdyby skutkiem uchylenia przez sąd interpretacji indywidualnej prawa podatkowego miało i mogło być tylko powstanie stanu „interpretacji milczącej”, ustawodawca zapisałby to w regulacjach Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, a nie stanowił w nich o sądowych wskazaniach dalszego postępowania administracyjnego, które dla powstania interpretacji milczącej byłyby już zbędne, tak samo jak inne aniżeli przywołujące tylko art. 14o o.p. oceny prawne sądu.

Oddalenie skargi na interpretację indywidualną, tak na podstawie art. 151, jak i w trybie art. 188 p.p.s.a., wymaga uzasadnienia, o którym mowa w art. 141 tej ustawy. Aprobując zaskarżoną do sądu pierwszej instancji interpretację indywidualną, sąd orzekający – oddalając wniesioną na nią skargę – interpretację tę ocenia. Nie udziela, nie wydaje nowej, innej aniżeli zaskarżona i skontrolowana, interpretacji, ale oddalając skargę, konstatuje jej ocenę i pogląd prawny o jej zgodności z prawem; w uzasadnieniu sporządzanym na podstawie art. 141 § 2 lub

193 p.p.s.a. ocenę tę uzasadnia i pogląd przekazuje w sposób spełniający wymogi art. 141 § 4 wymienionej ustawy.

## **V. Ministerialne propozycje zmian niektórych przedstawionych rozwiązań prawnych**

W sygnowanych datą 10 lutego 2011 r. założeniach do projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa [...] <sup>18</sup>, w zakresie określenia organów uprawnionych do wydawania i zmiany indywidualnych interpretacji prawa podatkowego Ministerstwo Finansów zaproponowało „wprowadzenie delegacji umożliwiającej ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych upoważnienie, w drodze rozporządzenia, podległych mu organów w kompetencję zmiany z urzędu interpretacji indywidualnej.” „Proponuje się zatem utworzenie nowej regulacji wskazującej [...] że minister właściwy do spraw finansów publicznych może, w drodze rozporządzenia, upoważnić podległe organy do:

- 1) wydawania interpretacji indywidualnych,
- 2) zmiany interpretacji indywidualnych  
– w jego imieniu i ustalonym zakresie, określając jednocześnie właściwość rzeczową i miejscową upoważnionych organów”.

„Na podstawie proponowanego nowego przepisu możliwe będzie wydanie przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych rozporządzenia w sprawie upoważnienia do wydawania i zmiany interpretacji przepisów prawa podatkowego, w którym dodatkowo delegowane zostaną organom upoważnionym do wydawania interpretacji uprawnienia do ich zmiany z urzędu w przypadku:

- 1) stwierdzenia przez organ, w ramach rozpatrywania wniesionego przez wnioskodawcę wezwania do usunięcia naruszenia prawa, że wydana interpretacja jest nieprawidłowa, przez co narusza przepisy prawa, oraz
- 2) stwierdzenia nieprawidłowości tzw. interpretacji milczącej.

---

18 Założenia do projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Projekt Ministerstwa Finansów z dnia 10 lutego 2011 r., <http://www.mf.gov.pl>

W obecnym stanie prawnym organy upoważnione do wydawania w imieniu Ministra Finansów interpretacji indywidualnych mogą dokonać zmiany podjętego rozstrzygnięcia wyłącznie na podstawie art. 54 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi<sup>19</sup>.

W kolejnych założeniach zmian ustawowych<sup>19</sup> (z dnia 18 marca 2011 r.) Ministerstwo Finansów wycofało się z koncepcji zmiany milczących interpretacji prawa podatkowego przez organ normatywnie upoważniony do działania w imieniu Ministra Finansów.

Z zaprezentowanych istotnościowo ministerialnych propozycji zmian w obszarze regulacji prawnych dotyczących organów wydających, w tym zmieniających, indywidualne interpretacje prawa podatkowego, wpływają trzy zasadnicze grupy wniosków.

Ministerstwo Finansów potwierdza, że organ upoważniony do wydawania interpretacji indywidualnych w imieniu Ministra Finansów i interpretacje te w imieniu tegoż Ministra wydający nie jest podatkowym organem interpretacyjnym prawnie tożsamym z Ministrem Finansów. Projektodawca powołuje i akceptuje stanowisko piśmiennictwa podatkowego<sup>20</sup>, cytując, że „udzielając normatywnego upoważnienia do wydawania interpretacji indywidualnych, Minister Finansów nie pozbawił się jednocześnie prawa do wydawania tych interpretacji”; następnie argumentuje się, iż „udzielenie upoważnienia do zmiany interpretacji nie pozbawi ministra właściwego do spraw finansów publicznych kompetencji w tym zakresie”. Interpretacje indywidualne wydawać więc może, a w przyszłości będzie mógł także zmieniać, organ (dyrektor Izby Skarbowej) normatywnie – wydanym z upoważnienia ustawy rozporządzeniem – upoważniony, natomiast inny organ, to jest Minister Finansów, zachowa swoje „niewyżbyte” prawo, tak do wydawania, jak i do zmiany indywidualnych interpretacji prawa podatkowego.

Przyznanie, innym aniżeli Minister Finansów, organom normatywnie upoważnionym do wydawania w jego imieniu interpretacji, nor-

---

19 Założenia do projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Projekt Ministerstwa Finansów z dnia 18 marca 2011 r., <http://www.mf.gov.pl>

20 J. Brolik, *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego*, Warszawa 2010, s. 81.



matywnego uprawnienia do zmiany (w imieniu Ministra) wydanych interpretacji, projektodawca uzasadnia stworzeniem możliwości stwierdzenia przez tenże organ upoważniony „w ramach rozpatrywania wniosonego przez wnioskodawcę wezwania do naruszenia prawa, że wydana interpretacja jest nieprawidłowa, przez co narusza przepisy prawa”. Przytoczone sformułowanie założeń do zmian o.p. niewątpliwie odnosi się do regulacji art. 53 § 3 p.p.s.a., zgodnie z którą: jeżeli ustawa nie przewiduje środków zaskarżenia w sprawie będącej przedmiotem skargi (do sądu administracyjnego – wtrącenie autora), skargę na akty lub czynności, o których mowa w art. 3 § 2 pkt 4 i 4a, można wnieść po uprzednim wezwaniu na piśmie właściwego organu [...] do usunięcia naruszenia prawa. Jeżeli interpretację indywidualną wydał nie Minister Finansów, ale działający na podstawie normatywnego upoważnienia w jego imieniu inny organ interpretacyjny, wzywanie tego ostatniego podmiotu do usunięcia naruszenia prawa jest w istocie rzeczy niecelowe (choć wymagane), ponieważ organ ten nie ma prawa zmienić wydanej przez siebie i zaskarżonej do sądu administracyjnego interpretacji; może to obecnie uczynić, na podstawie art. 14 e § 1 o.p., wyłącznie Minister Finansów. Zmiana prawna proponowana przez Ministerstwo Finansów, jeżeli zostanie wprowadzona do obowiązywania, pozwoli więc skarżącym i organom interpretacyjnym na efektywne wykorzystanie możliwości usunięcia w interpretacji naruszenia prawa – w trybie prawnym art. 52 § 3 p.p.s.a.

Wskazać również należy, że autorzy projektu założeń zamian O.p. widzą obecnie możliwość weryfikacji zaskarżonych do sądu administracyjnego interpretacji przez upoważniony normatywnie do ich wydawania w imieniu Ministra Finansów organ „na podstawie art. 54 § 3 p.p.s.a.”

Wymieniony przepis stanowi, że: organ, którego działanie lub bezczynność zaskarżono, może w zakresie swojej właściwości uwzględnić skargę w całości do dnia rozpoczęcia rozprawy. Przywołując przepis art. 54 § 3 p.p.s.a. i akceptując możliwość jego zastosowania w sytuacji, gdy do sądu administracyjnego zaskarżona została interpretacja wydana przez organ normatywnie upoważniony do wydawania interpretacji w imieniu Ministra Finansów, Ministerstwo Finansów potwierdza, że organ upoważniony, a nie Minister Finansów, jest podmiotem,

który wydał interpretację, i z tego powodu, to organ ten, a nie Minister Finansów, jest stroną przeciwną postępowania sądowoadministracyjnego – jako organ, którego działanie jest przedmiotem skargi, o którym mowa w art. 32 p.p.s.a. i w art. 54 § 3 p.p.s.a. Dodać tylko należy, że trafnie rozróżniając na gruncie art. 54 § 3 p.p.s.a.: organ, który wydał interpretację, od Ministra Finansów, który interpretacji nie wydawał, założenia omawianego projektu nowelizacji zapominają, że przepis art. 54 § 3 p.p.s.a. nie może stanowić samoistnej podstawy weryfikacji zaskarżonej do sądu interpretacji; wskazuje on tylko tryb prawny zmiany, do której, zgodnie z art. 14 e § 1 o.p., uprawniony jest obecnie wyłącznie Minister Finansów.

Rozszerzenie kręgu pomiotów uprawnionych do zmiany nieprawidłowych indywidualnych interpretacji prawa podatkowego, pomimo niedostatecznej jeszcze jednoznaczności i precyzji założeń projektu prawodawczego, należy, moim zdaniem, ocenić pozytywnie. Nowelizacja prawa w zasygnalizowanym kierunku odciąży Ministra Finansów, nie pozbawiając go jednocześnie prawa do zmian interpretacji we własnym zakresie. Nie wydaje się niezbędne ani potrzebne, aby Minister Finansów badał z urzędu prawidłowość każdej wydanej przez inne podmioty interpretacji indywidualnej. Przyznanie organom upoważnionym normatywnie do wydawania w imieniu Ministra Finansów indywidualnych interpretacji prawa podatkowego uprawnienia do ich zmiany pozwoli na weryfikacje interpretacji trybie prawnym art. 52 § 3 i art. 54 § 3 p.p.s.a.

Zasadniczym ujemnym skutkiem projektowanych zmian prawnych może być dalsza dekoncentracja w obszarze wydawania indywidualnych interpretacji prawa podatkowego; wszak zmieniona interpretacja stanowi nową, wydaną w administracyjnym trybie zmiany, interpretację indywidualną. Spowodować to może niebezpieczeństwo niejednorodności orzecznictwa interpretacyjnego i wprowadzać zainteresowanych w błąd co do przewidywalności rozumienia i ocen możliwości stosowania prawa przez podatkowe organy interpretacyjne, tym bardziej że interpretacje dostępne są do zapoznania się na stronach internetowych Biuletynu Informacji Publicznej. W celu zapewnienia drogi prawnej ujednoczenia interpretacji należałoby, być może, rozważyć wprowadzenie regula-

cji prawnej, zgodnie z którą indywidualna interpretacja prawa podatkowego, stanowiąca wynik zmiany uprzedniej interpretacji, może już być w trybie administracyjnym zmieniona tylko przez jeden organ, to jest przez Ministra Finansów. W przypadku interpretacji, które z powodów naruszenia prawa procesowego są tak wadliwe, że uzasadnia to ocenę, iż nie powinny zostać w danym postępowaniu wydane, wskazane byłoby też przewidzenie możliwości ich uchylecia, a wyłącznie nie merytorycznej zmiany, przez określony organ, na przykład Ministra Finansów. Podkreślić należy, że rzeczywiste wykonywanie przez Ministra Finansów prawa do własnego – bezpośrednio przez siebie – wydawania interpretacji indywidualnych oraz prawidłowa realizacja przez ten podmiot uprawnienia do zmiany interpretacji stanowiącą drogę dążenia do jednolitości orzekania o prawie w indywidualnych interpretacjach prawa podatkowego.

# KONTROLA REALIZACJI ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH W PODATKU OD GIER PO 30 PAŹDZIERNIKA 2009 R.

GRZEGORZ MUSOLF

## I. Wstęp

Podatek od gier jest jednym z trzech podatków pośrednich w Polsce, jednakże w przeciwieństwie do dwóch pozostałych (podatku akcyzowego i podatku VAT) nie odgrywa zbyt poważnej roli fiskalnej. Za taką tezę jednoznacznie przemawia to, że dochody z tego podatku w latach 2008–2010 oscylowały na poziomie 0,6% zrealizowanych dochodów budżetowych (0,7% dochodów podatkowych budżetu państwa), podczas gdy dochody z podatku akcyzowego i VAT w tym samym okresie wynosiły w sumie ponad połowę dochodów budżetowych (ok. 70% dochodów podatkowych).<sup>1</sup>

Prawdopodobnie zarówno z tego powodu, jak i w związku z bardzo selektywnym charakterem tego podatku, system kontroli jego poboru nie wzbudzał w przeszłości zbyt wielkiej uwagi organów podatkowych i traktowany był po macoszemu, co stało się podstawą jego krytyki.<sup>2</sup> Celem niniejszego artykułu jest próba odpowiedzi na pytanie, czy zmiany, które nastąpiły w tym zakresie po 30 października 2009 r., można uznać za dobre i pozwalające na prowadzenie rzetelnej kontroli realizacji zobowiązań podatkowych w podatku od gier.

---

1 Wyliczenia własne na podstawie „Analizy wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w roku 2009”, Najwyższa Izba Kontroli, Warszawa 2010, s. 45–59 oraz „Sprawozdania operatywnego z wykonania budżetu państwa za okres styczeń–grudzień 2010 r.”, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2011, strona internetowa <http://www.mf.gov.pl> z dnia 2 czerwca 2011 r.

2 Negatywną ocenę obowiązującego do 30 października 2009 r. systemu kontroli podatku od gier znajdziemy m.in. (w:) „Informacja o wynikach kontroli opodatkowania działalności gospodarczej podatkiem od gier”, Najwyższa Izba Kontroli, Warszawa 2011, s. 5 i n.

## **II. Podatek od gier i jego kontrola do 30 października 2009 r.**

Przez 17 lat, tj. od końca 1992 r. do 30 października 2009 r. zasady opodatkowania podatkiem od gier uregulowane były w ustawie o grach i zakładach wzajemnych, która podlegała w tym okresie wielu modyfikacjom, w związku z czym jej przepisy, dla celów niniejszego artykułu, zostaną przedstawione według stanu na 30 października 2009 r., a więc na dzień przed zmianami będącymi przedmiotem niniejszego artykułu.

### **1. Podatnicy i płatnicy podatku od gier oraz obowiązek podatkowy w tym podatku**

Zgodnie z art. 40 u.g.z.w., podatnikami podatku od gier w tym okresie były podmioty, które urządzały gry i zakłady wzajemne na podstawie udzielonego im zezwolenia oraz podmioty zarządzające gry i loterie stanowiące monopol Państwa, a więc wyłącznie podmioty działające legalnie. Z opodatkowania podatkiem od gier wyłączone były jedynie podmioty zarządzające loterie promocyjne oraz podmioty zarządzające loterie audiotekstowe. Obowiązek podatkowy w podatku od gier powstawał z chwilą rozpoczęcia wykonywania działalności, a kończył się z chwilą jej zaprzestania.

Co ważne, podmioty zarządzające nielegalnie gry i zakłady wzajemne nie były i nigdy nie mogły się stać podatnikami podatku od gier, w związku z czym krąg podmiotów podlegających opodatkowaniu, a w konsekwencji także kontroli podatkowej w podatku od gier był bardzo wąski i doskonale znany organom podatkowym (były to tylko podmioty posiadające zezwolenia lub realizujące monopol Państwa).

W podatku od gier funkcjonował również płatnik podatku od gier, którym był przedsiębiorca produkujący kartony do gry bingo pieniężne. Producentem takim nie mogła być dowolna drukarnia, ale musiał to być podmiot wyznaczony przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych – w tym czasie była nim Polska Wytwórnia Papierów Wartościowych S.A.<sup>3</sup> Na spółkach zarządzających grę bingo pieniężne

---

3      Dawniej Państwowa Wytwórnia Papierów Wartościowych S.A.

ciężył ustawowy obowiązek nabywania kartonów do gry bingo pieniężne wyłącznie od tego przedsiębiorcy, przy czym warunkiem odebrania tych kartonów było uprzednie obliczenie przez płatnika i pobranie od takiej spółki należnego podatku od gier.

## **2. Przedmiot, podstawa i stawki podatku od gier**

Przedmiotem opodatkowania podatkiem od gier było legalne urządzenie gier i zakładów wzajemnych, a podstawy opodatkowania poszczególnych rodzajów gier i zakładów były określone jako podstawy przychodowe lub dochodowe, jak też dodatkowo istniała jedna forma opodatkowania ryczałtowego, mająca charakter podatku majątkowego.

Zgodnie z art. 42 u.g.z.w. podstawy opodatkowania podatkiem od gier w poszczególnych rodzajach gier stanowiły:

- w loteriach i grze telebingo – suma wpływów uzyskanych ze sprzedaży losów lub innych dowodów udziału w grze,
- w grach liczbowych – suma wpłaconych stawek,
- w wideoloteriach – kwota stanowiąca różnicę między kwotą wpłaconą lub zakredytowaną w pamięci terminala a sumą wygranych uzyskanych przez uczestników gier,
- w grze bingo pieniężne – wartość nominalna kartonów zakupionych przez spółkę,
- w grze bingo fantowe – wartość nominalna kartonów użytych do gry,
- w grach cylindrycznych, grach w kości i grach w karty (z wyjątkiem pokera urządzanego pomiędzy graczami) – kwota stanowiąca różnicę pomiędzy sumą wpłat gotówkowych z tytułu wymiany żetonów w kasie i na stole gry a sumą wypłaconych z kasy kwot za zwrócone żetony,
- w grach na automatach – kwota stanowiąca różnicę między kwotą uzyskaną z wymiany żetonów do gry lub wpłaconą do kasy salonu i zakredytowaną w pamięci automatu lub wpłaconą do automatu a sumą wygranych uzyskanych przez uczestników gier,
- w pokerze, w którym uczestnicy grają pomiędzy sobą, a kasyno urządza grę – suma wpływów kasyna z tego tytułu,
- w zakładach wzajemnych – suma wpłaconych stawek.

W przypadku gier na automatach o niskich wygranych podstawę opodatkowania stanowiła ilość automatów o niskich wygranych, które były udostępnione do użytku graczom w danym okresie rozliczeniowym (miesiącu). Bez znaczenia było w tym przypadku to, jak długo faktycznie automat taki funkcjonował w określonym miejscu i czy ktośkolwiek na nim zagrał – wystarczającym do naliczenia podatku było to, że automat taki był wstawiony do punktu gier przynajmniej na jeden dzień lub nawet na kilka godzin w danym miesiącu.<sup>4</sup> Podatek od tych gier był zryczałtowany i wynosił miesięcznie równowartość 180 euro za każdy czynny automat o niskich wygranych.

Stawki podatkowe w podatku od gier w odniesieniu do pozostałych opodatkowanych gier i zakładów były stawkami procentowymi i wynosiły odpowiednio: dla loterii fantowych, gry bingo fantowe, gry bingo pieniężne oraz zakładów wzajemnych – 10% podstawy opodatkowania, dla loterii pieniężnej i gry telebingo – 15%, dla gier liczbowych – 20% oraz dla gier prowadzonych w kasynach gry, w salonach gier na automatach i dla wideoloterii – 45%. Z kolei stawka podatku od gier z tytułu prowadzenia działalności w zakresie zakładów wzajemnych na sportowe współzawodnictwo zwierząt na podstawie zezwoleń udzielonych wyłącznie na ich urządzenie wynosiła 2%.

### 3. Zasady płatności podatku

W okresie do 30 października 2009 r. podatek od gier należało, co do zasady, wpłacać za okresy miesięczne na rachunek właściwego urzędu skarbowego w terminie do 10 dnia miesiąca następującego po miesiącu, którego dotyczył ten podatek. Wyjątek od tej zasady stanowili podatnicy zarządzający gry liczbowe, którzy musieli wpłacać podatek na rachunek właściwego urzędu skarbowego w ciągu 10 dni od dnia danego losowania.<sup>5</sup>

Niezależnie od powyższego, wszyscy podatnicy podatku od gier zobowiązani byli do składania miesięcznych deklaracji podatkowych

---

4 W związku z powyższym podatek od gier w odniesieniu do gier na automatach o niskich wygranych posiadał charakter podatku majątkowego, gdyż uiszczano się go od posiadanego majątku (ilości czynnych automatów).

5 Art. 42a ust. 1 i 2 u.g.z.w.

w tych samych urzędach skarbowych, do których wpłacali podatek. Niezależnie od tego, w jakich terminach następowały wpłaty podatku, deklaracje podatkowe składane musiały być do 10 dnia miesiąca następującego po miesiącu, którego dotyczyły (czyli w podstawowym terminie płatności).

Odmienne zasady dotyczyły w tym czasie wpłacania podatku przez płatników tego podatku. Pomimo że pobierali oni podatek od podatników najpóźniej w momencie wydania im kartonów do gry bingo pieniężne, to tak pobrany podatek musieli przelać na rachunek urzędu skarbowego dopiero w terminie do 23 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrali ten podatek.<sup>6</sup> Płatnik podatku od gier nie musiał składać deklaracji podatkowych, a wyłącznie prowadził rejestr podatku od gier, na podstawie którego sporządzał roczne obliczenie pobranych kwot podatku, które przedstawiał właściwemu dla siebie urzędowi skarbowemu do 1 marca roku następującego po roku, za który było ono sporządzane.<sup>7</sup>

#### **4. Organy uprawnione do kontroli podatku od gier**

Organami uprawnionymi do kontroli podatku od gier w tym okresie byli naczelnicy urzędów skarbowych oraz dyrektorzy urzędów kontroli skarbowej. Właściwość urzędów kontroli skarbowej ustalano ze względu na siedzibę podmiotów zarządzających gry, natomiast właściwość miejscową naczelników urzędów skarbowych ustalało się według: miejsca lokalizacji ośrodka gier, siedziby podmiotu prowadzącego zakłady wzajemne, gry liczbowe, loterie pieniężne, grę telebingo lub wideoloterię lub też według siedziby organu, który wydał zezwolenie na urządzenie loterii fantowej, gry bingo fantowe lub gry na automatach o niskich wygranych.

Oznaczało to, że w przypadku podmiotu posiadającego kilka ośrodków gier (tj. kasyn, salonów gry bingo pieniężne lub salonów gier na automatach) musiał on składać deklaracje podatkowe i wpłacać po-

---

6 Można było to uznać za ukrytą formę kredytowania PWPW S.A. przez jej właściciela, tj. Skarb Państwa.

7 Art. 44 i 44a u.g.z.w.



datek odrębnie do każdego urzędu skarbowego, na obszarze którego znajdowały się poszczególne ośrodki gier.

Ponieważ zezwolenia na urządzenie gier na automatach o niskich wygranych oraz na urządzenie loterii fantowej i gry bingo fantowe wydawali dyrektorzy izb skarbowych, to tym samym wpłata podatku i złożenie deklaracji następowało do urzędów skarbowych właściwych dla siedzib tych izb skarbowych – tym samym podmiot zarządzający gry na automatach o niskich wygranych na obszarze całego kraju składał miesięcznie 16 deklaracji podatkowych, po jednej w każdym województwie.

Skoro zatem norma art. 281 o.p. wskazuje, iż kontrolę podatkową u podatników, płatników, inkasentów oraz następców prawnych przeprowadzają organy podatkowe pierwszej instancji, to tym samym jeden podmiot zarządzający gry w ośrodkach gier lub gry na automatach o niskich wygranych mógł być teoretycznie objęty kontrolą podatkową przez kilka różnych organów podatkowych jednocześnie. Zauważyć również należy, iż organ kontroli skarbowej w toku prowadzonej kontroli mógł również przeprowadzić kontrolę podatkową.

### **III. Zmiany w opodatkowaniu podatkiem od gier od 31 października 2009 r. oraz od 1 stycznia 2010 r.**

Z dniem 31 października 2009 r. całość zadań związanych z poborem podatku od gier i kontrolą tego poboru, jak też zadań dotyczących udzielania zezwoleń na urządzenie gier i zakładów wzajemnych oraz kontroli ich przebiegu, przekazana została z administracji skarbowej w ręce Służby Celnej, która zajmowała się dotychczas wąskim wycinkiem nadzoru nad niektórymi gramami.<sup>8</sup> Kolejne zmiany, jakie nastąpiły z dniem 1 stycznia 2010 r., dokonały dalszego uporządkowania rynku hazardu w Polsce, pozostawiając całościowy nadzór na nim i nad podatkiem od gier Służbie Celnej.

8 Szerzej: G. Musolf, *Przejęcie podatku od gier przez Służbę Celną*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2009, nr 9, s. 313–315.

## 1. Podatnicy i płatnicy podatku od gier oraz obowiązek podatkowy w tym podatku

Zmiany dokonane w u.g.z.w. z dniem 31 października 2009 r. przez ustawę o Służbie Celnej nie dotyczyły określenia podatników i płatnika podatku od gier oraz powstawania i końca obowiązku podatkowego w tym podatku. Dopiero nowa ustawa o grach hazardowych dokonała z dniem 1 stycznia 2010 r. zmian w powyższym zakresie.

Zgodnie z regulacjami zawartymi w art. 71 u.o.g.h., podatnikami podatku od gier pozostały podmioty legalnie zarządzające gry hazardowe<sup>9</sup>, przy czym zamiast organizatora turnieju gry w pokera, podatnikami podatku od gier zostali uczestnicy takiego turnieju, natomiast sam organizator turnieju został w nowej ustawie płatnikiem tego podatku.

Dotychczasowy płatnik podatku od gier, tj. producent kartonów do gry bingo pieniężne przestał pełnić tę rolę i zobowiązany został do złożenia stosownych rozliczeń za odpowiednie okresy rozliczeniowe.

## 2. Przedmiot, podstawa i stawki podatku od gier

Podobnie jak w zakresie podatników zmiany dotyczące przedmiotu opodatkowania, podstawy i stawki podatku od gier nastąpiły dopiero z dniem 1 stycznia 2010 r. Z tym dniem przedmiotem opodatkowania podatkiem od gier stało się zarządzanie gier hazardowych, z wyłączeniem loterii promocyjnych i pokera rozgrywanego w formie turnieju gry w pokera, w którym to turnieju przedmiotem opodatkowania było uczestnictwo w nim. Powyższe oznacza, że poza zamianą przedmiotu opodatkowania w przypadku turniejów gry w pokera (z ich zarządzania na uczestniczenie w nich) opodatkowaniem objęto również zarządzanie loterii audiotekstowych, które dotychczas były wyłączone z podatku od gier.<sup>10</sup>

Na skutek powyższych zmian w katalogu i nazewnictwie gier opodatkowanych podatkiem od gier, podstawy opodatkowania tym podatkiem, zgodnie z art. 73 u.o.g.h., stanowią:

---

9 Od 1 stycznia 2010 r. podmioty zarządzające nielegalnie gry hazardowe obciążone zostały (poza sankcjami karnymi, skarbowymi) również opłatą pieniężną – szerzej: G. Musolf, *Kary pieniężne i kara grzywny w ustawie o grach hazardowych*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2010, nr 8, s. 295–296.

10 Nadal wyłączeniu podlegają loterie promocyjne.

- w loterii pieniężnej, loterii fantowej i grze telebingo – suma wpływów uzyskanych ze sprzedaży losów lub innych dowodów udziału w grze,
- w loterii audiotekstowej – przychód organizatora loterii audiotekstowej uzyskany z tej loterii,
- w grze liczbowej – suma wpłaconych stawek,
- w zakładach wzajemnych – suma wpłaconych stawek,
- w grze bingo pieniężne – wartość nominalna kartonów do gry zakupionych przez podmiot zarządzający grę,
- w grze bingo fantowe – wartość nominalna kartonów użytych do gry,
- w grze cylindrycznej, grze w kości i grze w karty (z wyjątkiem pokera rozgrywanego w formie turnieju gry pokera) – kwota stanowiąca różnicę między sumą wpłat gotówkowych z tytułu wymiany żetonów w kasie i na stole gry a sumą wypłaconych z kasy kwot za zwrócone żetony,
- w pokerze rozgrywanym w formie turnieju gry pokera – kwota wygranej pomniejszona o kwotę wpisowego za udział w turnieju,
- w grze na automacie – kwota stanowiąca różnicę między kwotą uzyskaną z wymiany żetonów do gry lub wpłaconą do kasy i zakredytowaną w pamięci automatu lub wpłaconą do automatu a sumą wygranych uzyskanych przez uczestników gier.

Zauważyć jednocześnie należy, iż w przepisach przejściowych u.o.g.h. wskazano, że urządzenie gier na automatach niskich wygranych oraz gier na automatach w salonach gier na automatach do czasu wygaśnięcia stosownych zezwoleń<sup>11</sup> musi odbywać się na dotychczasowych zasadach, przy uwzględnieniu zmian wynikających z tej ustawy. W przypadku podatku od gier jedyną zmianą jest to, że stawka podatku od gier dla automatów o niskich wygranych wzrosła ze 180 euro do 2.000 zł miesięcznie, a stawka dla automatów w salonach gier na automatach z 45% do 50% podstawy opodatkowania.

---

11 Ponieważ zezwolenia te wydawane były na 6 lat i od 1 stycznia 2010 r. obowiązuje zakaz ich przedłużania oraz zakaz wydawania nowych zezwoleń, gry te „wygasną” najpóźniej z końcem 2015 roku.

Stawki podatku od gier w odniesieniu do pozostałych gier wynoszą od 1 stycznia 2010 roku: dla loterii fantowej i gry bingo fantowe – 10% podstawy opodatkowania, dla loterii pieniężnej – 15%, dla gier liczbowych – 20%, dla gry bingo pieniężne, gry telebingo, loterii audioteksowej i pokera rozgrywanego w formie turnieju gry w pokera – 25%, dla gry na automacie, gry cylindrycznej, gry w kości, gry w karty (z wyłączeniem pokera rozgrywanego w formie turnieju gry pokera) – 50%, dla zakładów wzajemnych na sportowe współzawodnictwo zwierząt na podstawie zezwoleń udzielanych wyłącznie na ich urządzenie – 2,5%, a dla innych zakładów wzajemnych – 12%.

### 3. Zasady płatności podatku

Ponieważ z dniem 31 października 2009 r. całość spraw związanych z urządzaniem i opodatkowaniem gier hazardowych przejęła Służba Celna, to również z tym momentem właściwe jej organy stały się organami podatkowymi w podatku od gier. Organami podatkowymi pierwszej instancji w podatku od gier stali się naczelnicy urzędów celnych<sup>12</sup> (poza Naczelnikiem Urzędu Celnego III Warszawa, obsługującego Port Lotniczy Warszawa Okęcie), natomiast organami podatkowymi drugiej instancji stali się wszyscy dyrektorzy izb celnych.<sup>13</sup>

Pomimo zmian w organach podatkowych terminy składania deklaracji podatkowych i wpłat podatku od gier nie zmieniły się, z tym że z uwagi na specyfikę organów celnych podatek wpłaca się nie na rachunek organu podatkowego pierwszej instancji (naczelnika urzędu celnego), ale na rachunek izby celnej obsługującej dyrektora izby celnej nadrzędnego nad tym naczelnikiem. Zmianie uległy wyłącznie wzory deklaracji podatkowych, co wynikało ze zmian organów podatkowych.

Większe zmiany w zakresie płatności podatku od gier nastąpiły z dniem 1 stycznia 2010 r., gdyż poza kolejną zmianą wzorów deklaracji podatkowych dokonano zmiany charakteru wpłat podatku od

---

12 Oznacza to znaczny spadek ilości organów podatkowych pierwszej instancji, z ponad 300 do 45, co jednocześnie oznacza o tyle mniejszą ilość organów uprawnionych do prowadzenia kontroli podatkowych w podatku od gier.

13 Obecnie istnieje 16 izb celnych, których dyrektorzy obejmują swą właściwością obszary poszczególnych województw, co jest zbieżne z ilością i obszarem działania izb skarbowych.

gier liczbowych oraz określono zasady wpłaty podatku przez nowych płatników. Wpłaty podatku od gier oraz złożenie deklaracji podatkowych od większości gier nadal musi odbywać się za okresy miesięczne, w terminie do 10-go dnia następnego miesiąca. Nadal również należy uiszczać podatek od gier liczbowych w ciągu 10 dni od daty losowania, ale wpłaty te, dokonywane za okresy dzienne, podobnie jak w podatku akcyzowym noszą nazwę wpłat dziennych i również stanowią zaliczkę na podatek.

Nowy płatnik podatku od gier, którym jest podmiot zarządzający turniej gry w pokera, składa odrębną deklarację i dokonuje zapłaty podatku od gier za okresy miesięczne, w terminie do 20-go dnia następnego miesiąca (uczestnik gry otrzymuje od niego wygraną pomniejszoną o podatek i nie musi sam składać żadnych deklaracji). Ponieważ zarządzającym turniej gry w pokera może być wyłącznie podmiot posiadający koncesję na prowadzenie kasyna gry, to podmiot ten składa jedną deklarację podatkową do 10-go dnia miesiąca (od „normalnych” gier zarządzanych w kasynie) i drugą deklarację do 20-go dnia miesiąca w związku z zarządzaniem turnieju gry w pokera (o ile takowy się odbył).<sup>14</sup>

Z kolei podmioty zarządzające „wymierające” gry, tj. gry na automatach o niskich wygranych i gry na automatach w salonach gier na automatach, składają z tego tytułu deklaracje podatkowe wg wzorów i zasad obowiązujących od 31 października do 31 grudnia 2009 roku.<sup>15</sup> Zdarzają się w praktyce przypadki, iż jeden podmiot posiada zarówno koncesję na prowadzenie kasyna gry, jak i zezwolenie na salon gier na automatach, w związku z czym składa do tego samego naczelnika urzędu celnego jednocześnie dwie różne deklaracje podatkowe w podatku od gier za ten sam okres rozliczeniowy, tj. „starą” POG-4 dotyczącą salonu gier na automatach i nową POG-5 dotyczącą kasyna.<sup>16</sup>

14 Pierwsza deklaracja ma symbol POG-5 i składana jest z załącznikiem POG-5/A a druga ma symbol POG-P.

15 W przypadku salonów gier na automatach jest to deklaracja POG-4 z załącznikiem POG-4/A, a w odniesieniu do gier na automatach o niskich wygranych jest to deklaracja POG-4 z załącznikiem POG-4/R.

16 Szerzej: G. Musolf, *Deklarowanie i uiszczanie podatku od gier*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2010, nr 7, s. 234–235.

## **IV. Kontrola podatku od gier od 31 października 2009 r.**

Kontrolą podatku od gier od 31 października 2009 r. zasadniczo zajmują się naczelnicy urzędów celnych. Kontrola ta sprawowana jest co do zasady w formie określonych w przepisach o.p. czynności sprawdzających i kontroli podatkowych, ale również kontrola ta może przybrać szczególną formę, jaką jest określony w art. 30 ust. 3 pkt 1 u.o.s.c. tryb kontroli prawidłowości i terminowości wpłat podatku od gier. Z uwagi na specyfikę funkcjonowania Służby Celnej do wykonywania kontroli w trybie art. 30 ust. 3 pkt 1 u.o.s.c. upoważnieni również mogą być nie tylko funkcjonariusze celni z urzędów celnych, ale również z izby celnej lub z Ministerstwa Finansów.<sup>17</sup>

Nie można również zapomnieć o kontroli skarbowej sprawowanej przez dyrektorów urzędów kontroli skarbowej i Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej, w ramach której także możliwe jest dokonanie kontroli prawidłowości deklarowania i uiszczania zobowiązań podatkowych w podatku od gier. Nie należy jednakże spodziewać się, aby organy te prowadziły takie kontrole z własnej woli, gdyż w chwili obecnej nie są one uprawnione do wydawania decyzji określających wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od gier, a wyłącznie mogą wydać wynik kontroli, który muszą przekazać do właściwego naczelnika urzędu celnego celem wydania przez niego decyzji określającej.<sup>18</sup> Z tego też powodu w dalszej części niniejszego artykułu skupimy się wyłącznie na działaniach organów Służby Celnej.

### **1. Formy kontroli i właściwość organów**

Do podstawowych (i typowych również dla innych podatków) form kontroli realizacji zobowiązań podatkowych w podatku od gier należą, wynikające z o.p., czynności sprawdzające oraz kontrole podatkowe. O ile wykonywanie kontroli podatkowych w podatku od gier jest co do zasady zbieżne z wykonywaniem kontroli podatkowych w innych podatkach, to w ramach czynności sprawdzających wykorzystywane mogą być inne procedury wynikające z u.o.s.c., w związku z czym

17 Zob. art. 31 ust. 1 i 3 w zw. z art. 22 u.o.s.c.

18 Zob. art. 24–27 u.u.s.

czynności sprawdzające zostaną omówione na końcu tego rozdziału. Z kolei specyficzną dla podatku od gier (i dla podatku akcyzowego) formą kontroli prawidłowości realizacji zobowiązań podatkowych jest, wspomniana wcześniej, a wynikająca z art. 30 ust. 3 pkt 1 u.o.s.c. kontrola prawidłowości i terminowości wpłat podatku od gier. Specyfika jej dotyczy zarówno wyłączenia tych kontroli spod reżimu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, jak i innego sposobu określania organów właściwych do ich przeprowadzenia.

Jak wspomniano w rozdziale 2.4. niniejszego artykułu, w myśl art. 281 o.p. kontrolę podatkową w podatników i płatników przeprowadza organ podatkowy pierwszej instancji, co w przypadku podatku od gier oznacza 45 naczelników urzędów celnych, których właściwość miejscową określa Minister Finansów.<sup>19</sup> Wyboru organu właściwego do przeprowadzenia kontroli podatkowej danego podatnika podatku od gier dokonujemy poprzez ustalenie na obszarze działania którego z tych naczelników jest zlokalizowany ośrodek gier (tj. kasyno, salon gry bingo pieniężne lub salon gry na automatach), ma siedzibę podmiot zarządzający gry liczbowe, loterie pieniężne, grę telebingo, loterie audioteksove lub zakłady wzajemne, albo też gdzie siedzibę ma organ właściwy do wydania zezwolenia na urządzenie loterii fantowej, gry bingo fantowe lub gier na automatach o niskich wygranych.

Ustawa o grach hazardowych zawiera również w art. 77 ust. 3 normę, zgodnie z którą w przypadku braku możliwości ustalenia właściwości organów podatkowych w powyższy sposób, organami właściwymi są Naczelnik Urzędu Celnego I Warszawa i Dyrektor Izby Celnej w Warszawie. Przepis ten należy jednak uznać za zbędny w ustawie i niemogący nigdy znaleźć praktycznego zastosowania, gdyż katalog zawarty w poprzednim akapicie wyczerpuje całość gier hazardowych opodatkowanych podatkiem od gier, jak też niemożliwym jest, aby nieznaną była lokalizacja ośrodka gier, siedziba podmiotu legalnie zarządzającego ww. gry lub siedziba organu wydającego zezwolenia.

Właściwość miejscową organów Służby Celnej w zakresie wykonywania kontroli z art. 30 ust. 2 pkt 3 u.o.s.c. (o czym będzie mowa

---

19 Zob. rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 czerwca 2010 r. w sprawie wykazu urzędów celnych i izb celnych, których odpowiednio naczelnicy i dyrektorzy są właściwi do wykonywania zadań w zakresie podatku od gier, oraz terytorialnego zasięgu ich działania (Dz.U. Nr 115, poz. 771 ze zm.).

przy czynnościach sprawdzających z o.p.) oraz kontroli z art. 30 ust. 3 pkt 1 u.o.s.c. (tj. kontroli prawidłowości i terminowości wpłat podatku) ustala się według miejsca zamieszkania albo siedziby podmiotu podlegającego kontroli, miejsca prowadzenia działalności gospodarczej przez podmiot podlegający kontroli lub miejsca, w którym znajduje się przedmiot kontroli.<sup>20</sup> Wykaz obszarów właściwości miejscowej w zakresie tych kontroli pokrywa się co do zasady z wykazem dotyczącym kontroli podatkowych, a jedyną różnicą jest to, że Naczelnik Urzędu Celnego III Warszawa, obejmujący swym zakresem teren Portu Lotniczego Warszawa–Okęcie, jest uprawniony do dokonywania kontroli w trybie art. 30 ust. 2 pkt 3 i ust. 3 pkt 1 u.o.s.c.

Przykładowo, kontrolę podatkową podmiotu mającego siedzibę w Krakowie, a prowadzącego kasyno gry w Poznaniu, wykona Naczelnik Urzędu Celnego w Poznaniu, natomiast kontrolę prawidłowości i terminowości wpłat podatku od gier wykonać mogą zarówno Naczelnik Urzędu Celnego w Poznaniu (miejsce prowadzenia działalności), jak i Naczelnik Urzędu Celnego w Krakowie (siedziba podmiotu).

## 2. Kontrola podatkowa

Kontrola podatkowa w podatku od gier przebiega w podobny sposób jak kontrole podatkowe w innych podatkach i tak samo jak w nich zastosowanie tu mają przepisy u.s.d.g., co ułatwia życie zarówno uczciwym jak i nieuczciwym podatnikom, a jednocześnie utrudnia pracę organom podatkowym, np. poprzez zbyt krótki czas na dokonanie takiej kontroli. Biorąc jednak pod rozwagę różnorodne plusy i minusy tej ustawy (co może zapełnić kilka książek), należy ją jednak uznać za „mniejsze zło”, które należy pozostawić jako ochronę uczciwych podatników, natomiast w stosunku do nieuczciwych powinno się bardziej efektywnie wykorzystywać istniejące narzędzia prawne.

Schemat standardowego przebiegu kontroli podatkowej można przedstawić w następujący sposób. W pierwszej kolejności organ podat-

---

20 Zob. § 3 ust. 1 pkt 1 i załącznik nr 1 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 29 października 2009 r. w sprawie właściwości miejscowej organów Służby Celnej w zakresie, w jakim właściwość ta nie wynika z przepisów regulujących zadania organów celnych i organów podatkowych (Dz.U. Nr 182, poz. 1422 ze zm.).



kowy zawiadamia kontrolowanego o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej i z rozpoczęciem kontroli musi poczekać co najmniej 7 dni od doręczenia zawiadomienia. Wyjątkowo wszczęcie kontroli może nastąpić przed upływem 7 dni od dnia doręczenia zawiadomienia, ale może to odbyć się wyłącznie za zgodą kontrolowanego (przepisy przewidują też nieliczne przypadki, kiedy czasami można go nie zawiadamiać). W momencie wszczęcia kontroli okazuje się kontrolowanemu legitymację służbową i doręcza imienne upoważnienie do przeprowadzenia kontroli podatkowej, przy czym czasami można również wszcząć i prowadzić kontrolę w trybie „na legitymację” (bez upoważnienia)<sup>21</sup>, ale wtedy i tak trzeba w ciągu 3 dni doręczyć kontrolowanemu właściwe upoważnienie.

Samą kontrolę należy prowadzić w zakresie określonym w upoważnieniu i zakończyć ją w terminie w nim określonym. Przebieg kontroli dokumentuje się w protokole, który sporządza się w 2 egzemplarzach – jeden dla kontrolowanego, a drugi dla organu, przy czym podpisanie protokołu kontroli oznacza koniec kontroli. Po jej zakończeniu kontrolowany może w ciągu 14 dni od doręczenia mu protokołu z kontroli wnieść do niego zastrzeżenia lub wyjaśnienia, a kontrolujący ma 14 dni na powiadomienie kontrolowanego o sposobie załatwienia powyższych zastrzeżeń. Pamiętać również należy o tym, że w przypadku ujawnienia nieprawidłowości kontrolowany w ciągu kolejnych 6 miesięcy musi zawiadamiać organ podatkowy o każdej zmianie swojego adresu – jeśli tego nie zrobi, to postanowienie o wszczęciu postępowania podatkowego doręcza się skutecznie pod adres, pod który doręczono protokół kontroli.

Pewną ułomnością stosowania kontroli podatkowej do celów kontroli realizacji zobowiązań podatkowych w podatku od gier jest opisana w rozdziale 4.1 właściwość organów podatkowych, gdyż w odniesieniu do niektórych gier hazardowych bardzo często jeden podatnik może mieć kilka organów pierwszej instancji, z których każdy może dokonać

---

21 Zgodnie z art. 79a u.s.d.g. podjęcie czynności kontrolnych po okazaniu legitymacji służbowej, na podstawie przepisów szczególnych, może dotyczyć jedynie przypadków, gdy czynności kontrolne są niezbędne dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia, przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia, a także gdy przeprowadzenie kontroli jest uzasadnione bezpośrednim zagrożeniem życia, zdrowia lub środowiska naturalnego.

u niego kontroli podatkowej w odniesieniu do „swojej” części zobowiązań podatkowych ciążących na tym podatniku i każdy z nich może to robić niezależnie od innych. Na przeszkodzie do praktycznej realizacji takich kontroli w tym samym lub zbliżonym czasookresie stoją przepisy u.s.d.g., które zarówno zakazują prowadzenia u tego samego przedsiębiorcy kilku kontroli jednocześnie, jak wprowadzają roczne limity czasu trwania wszystkich kontroli w danym podmiocie.<sup>22</sup> Skutkiem powyższego przykładowa próba przeprowadzenia w danym roku (lub w krótszym okresie czasu) 16 kontroli podatkowych w spółce zarządzającej gry na automatach o niskich wygranych na terenie całego kraju, przez 16 różnych naczelników urzędów celnych (po 1 z każdego województwa), musi być z góry skazana na porażkę, gdyż jeden z pierwszych (jeśli nie pierwszy) organ podatkowy może wyczerpać cały limit rocznych kontroli. Ponadto organy te mogłyby mieć problemy z kontrolą niektórych dokumentów księgowych tych podatników, które obejmowałyby zdarzenia gospodarcze odnoszące się do kilku województw jednocześnie (lub obszaru całego kraju), gdyż ich kontrola mogłaby być czasami uznana za przekroczenie zakresu prowadzonej kontroli podatkowej.

Sytuacji tej nie ratuje do końca specyficzne dla podatku od gier uregulowanie, które zawarte zostało w art. 77 ust. 4 u.o.g.h. Zgodnie z tą normą prawną, na wniosek właściwego organu podatkowego, określone we wniosku czynności: sprawdzające, kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego wykonuje odpowiednio naczelnik urzędu celnego lub dyrektor izby celnej, na obszarze działania którego prowadzona jest działalność lub wykonywane są czynności podlegające opodatkowaniu. Krótka analiza tego przepisu wskazuje, iż nie będzie mógł on mieć zastosowania do takich podmiotów zarządzających gry hazardowe, które składają deklaracje podatkowe do organów, na obszarze właściwości których zarządzają te gry, gdyż organ taki musiałby składać wniosek o pomoc administracyjną do samego siebie. Przepis ten z kolei będzie miał zastosowanie np. w odniesieniu do ogólnopolskich loterii pieniężnych, fantowych czy audiotekstowych, gdzie do jednego naczelnika urzędu celnego składana jest deklaracja podatkowa odnosząca się do czynności dokonanych na obszarze całego kraju.

---

22 Zob. art. 82 i 83 u.s.d.g.

### 3. Kontrola prawidłowości i terminowości wpłat podatku od gier

Bardzo szczególną i specyficzną formę kontroli realizacji zobowiązań podatkowych w podatku od gier stanowi kontrola prawidłowości i terminowości wpłat podatku od gier (dalej: kontrola wpłat), wykonywana w trybie art. 30 ust. 3 pkt 1 u.o.s.c. Kontrola ta jest jedną z form kontroli w ramach tzw. szczególnego nadzoru podatkowego<sup>23</sup> i występuje jedynie w podatku akcyzowym i podatku od gier.

O szczególnym charakterze tej kontroli świadczy, zdaniem Autora, fakt, że wyłączona jest ona prawie całkowicie spod reżimu u.s.d.g., tj. organy celne nie muszą zawiadamiać o zamiarze przeprowadzenia takiej kontroli, nie obowiązują ich w tym zakresie żadne limity czasu kontroli, mogą być one wykonywane w trakcie trwania kontroli przeprowadzanych przez inne organy, jak też nie mają tu zastosowania przepisy o sprzeciwie wobec podjęcia i wykonywania kontroli.<sup>24</sup> Jedynymi przepisami u.s.d.g., które muszą być respektowane przez organy celne w toku omawianych kontroli wpłat, są: nakaz zaznajamiania kontrolowanego o jego prawach i obowiązkach w przypadku rozpoczęcia kontroli w trybie „na legitymację”, obowiązek prowadzenia kontroli w sposób sprawny i niezakłócający funkcjonowania kontrolowanego przedsiębiorcy oraz możliwość przerwania kontroli na czas przeprowadzenia badań próbek produktów lub próbki kontrolnej. Biorąc jednak pod uwagę specyfikę, cel i formę przeprowadzania kontroli wpłat, stwierdzić należy, iż praktyczne zastosowanie będzie miał tu wyłącznie art. 80b u.s.d.g., stanowiący o sprawności kontroli i jej niezakłócającym charakterze.

Jak wskazano w rozdziale 4.1. kontrolę wpłat wykonują naczelnicy urzędów celnych właściwi według miejsca zamieszkania albo siedziby podmiotu podlegającego kontroli, miejsca prowadzenia działalności gospodarczej przez podmiot podlegający kontroli lub miejsca, w którym znajduje się przedmiot kontroli, co pozwala na przeprowadzanie jej we wszystkich miejscach, w których znajdują się dokumenty lub urządzenia niezbędne do sprawdzenia poprawności wyliczenia i wpłacenia

23 Zob. art. 235 pkt 2 u.o.s.c.

24 Zob. art. 84a pkt 1 u.s.d.g.

podatku od gier. W realizacji powyższego pomaga to, że również w u. o.s.c. znajdziemy formy pomocy administracyjnej, tj. zgodnie z normą art. 31 ust. 3 tej ustawy, kontrole (w tym i kontrole wpłat) mogą wykonywać funkcjonariusze pełniący służbę w jednostce organizacyjnej właściwej do przeprowadzenia kontroli oraz funkcjonariusze pełniący służbę w innych jednostkach organizacyjnych upoważnieni przez właściwy organ Służby Celnej. Konstrukcja ta, zbieżna w realizacji z opisaną w rozdziale 4.1. normą art. 77 ust. 3 u.o.g.h., pozwala na sprawne i kompleksowe przeprowadzenie kontroli wpłat w podmiocie działającym na obszarze wykraczającym poza właściwość miejscową jednego naczelnika urzędu celnego.

Bardzo dużym ułatwieniem przy przeprowadzaniu kontroli wpłat jest nie tylko „wyłączenie” ich spod reżimu u.s.d.g., ale również są nim określone w u.o.s.c. tryby rozpoczęcia i prowadzenia tych kontroli. Co do zasady, kontrola w siedzibie, w miejscu prowadzenia działalności gospodarczej oraz miejscu zamieszkania podmiotu podlegającego kontroli jest wykonywana po doręczeniu upoważnienia organu Służby Celnej do przeprowadzenia kontroli (tzw. upoważnienia jednorazowego) oraz okazaniu legitymacji służbowej.<sup>25</sup> Od zasady tej istnieje kilka, ściśle określonych w przepisach prawa, wyjątków. Jednym z tych wyjątków (poza wspomnianym już kilkakrotnie „wejściem na legitymację”) jest możliwość przeprowadzania kontroli w podmiotach, w których przeprowadzono tzw. urzędowe sprawdzenie, wyłącznie na podstawie okazywanych przez funkcjonariusza legitymacji służbowej oraz imiennego upoważnienia do wykonywania kontroli (tzw. upoważnienia stałego).<sup>26</sup> Omawiane ułatwienie polega na tym, że uprawnieni funkcjonariusze otrzymują jednorazowo upoważnienie wielokrotne, ważne na dłuższy okres czasu i nie muszą każdorazowo otrzymywać upoważnień jednorazowych, co znacznie skraca czas niezbędny do przygotowania i przeprowadzenia wielu kontroli w danym okresie czasu.

Urzędowe sprawdzenie stanowi formę fizycznej weryfikacji danego podmiotu, przed rozpoczęciem przez niego działalności podlegającej kontroli, w celu sprawdzenia, czy podmiot taki spełnia warunki,

---

25 Zob. art. 36 ust. 1 u.o.s.c.

26 Zob. art. 36 ust. 2 pkt 3 u.o.s.c. Podkreślić również należy, iż w myśl tego przepisu, w przypadku gdy kontrole takie wykonuje umundurowany funkcjonariusz, legitymacja służbowa i upoważnienie są okazywane na żądanie podmiotu podlegającego kontroli.

aby móc przeprowadzać w nim takie kontrole.<sup>27</sup> Urzędowe sprawdzenie przeprowadza się tylko w niektórych podmiotach podlegających kontroli<sup>28</sup>, a w przypadku hazardu wykonuje się je wyłącznie w podmiotach prowadzących działalność w zakresie gier liczbowych, wideoloterii<sup>29</sup>, gry telebingo, gier cylindrycznych, gier w karty, gier w kości, gry bingo pieniężne, zakładów wzajemnych i gier na automatach o niskich wygranych. Tym samym, w przypadku podmiotów nie objętych rządowym sprawdzeniem (np. organizujących loterie fantowe lub audiotekstowe), kontrola wpłat wykonywana jest poza reżimem u.s.d.g., ale jej rozpoczęcie musi odbyć się w oparciu o upoważnienie jednorazowe. Pomimo faktu, iż może się to wydać pewnym utrudnieniem w stosunku do stosowania upoważnień stałych, zauważyć należy, że dotyczy to jednak grupy podatników uznanych przez ustawodawcę za „mniej ryzykowne”. Za takim podziałem podmiotów przemawiać może fakt, iż wyłącznie podmioty z grupy „ryzyka” (tj. podlegające urzędowemu sprawdzeniu) zobowiązane są również do składania zabezpieczeń finansowych, które służą m.in. do pokrycia ewentualnych zaległości podatkowych w podatku od gier.<sup>30</sup>

Zauważyć jednocześnie należy, iż co prawda w u.o.s.c. nie został opisany szczegółowy tryb wykonywania kontroli wpłat, ale lektura przepisów rozdziału 3 tej ustawy wskazuje na to, że funkcjonariusze wykonujący te kontrole posiadają uprawnienia do wykonywania w ich toku bardzo wielu najróżniejszych czynności, a na podmioty nałożono bardzo wiele obowiązków, które korelują z tymi uprawnienia-

---

27 Zob. art. 64 u.o.s.c.

28 U.o.s.c. nakazuje przeprowadzać urzędowe sprawdzenie we wszystkich podmiotach, ale jednocześnie uprawnia ministra właściwego do spraw finansów publicznych do zwolnienia z tego obowiązku różne podmioty, przy czym zwolnienie to nie może dotyczyć konkretnych podmiotów, ale wyłącznie rodzajów podmiotów. Minister Finansów, korzystając z powyższej możliwości, zwolnił z urzędowego sprawdzenia wszystkie podmioty za wyjątkiem niektórych, enumeratywnie wymienionych ich grup. Szerzej: § 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 14 grudnia 2009 r. w sprawie urzędowego sprawdzenia (Dz.U. Nr 222, poz. 1757).

29 Jest to kolejna niekonsekwencja ustawodawcy – z dniem 1 stycznia 2010 r. wykreślono z przepisów hazardowych możliwość urzędowania wideoloterii, a jednocześnie wprowadzono w życie rozporządzenie obejmujące urzędowym sprawdzeniem podmioty zarządzające takie gry. Niekonsekwencja ta jest tym większa, że ponad 2 tygodnie przed podpisaniem tego rozporządzenia opublikowana była już ustawa likwidująca takie gry.

30 Szerzej: G. Musolf, *Zabezpieczenia finansowe i gwarancje w grach hazardowych*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2010, nr 9, s. 310–312.

mi.<sup>31</sup> Przykładowo, rozporządzenia wykonawcze do u.o.s.c. nakładają na niektóre podmioty hazardowe obowiązek sporządzania i prowadzenia różnorodnych raportów (dziennych i miesięcznych), zestawień i informacji, z których część musi być w odpowiednim czasie przesłana do właściwych naczelników urzędów celnych.<sup>32</sup> Z kolei rozporządzenie wykonawcze do u.o.g.h. wprowadza obowiązek prowadzenia m.in. ksiąg obrotów żetonami, gotówką i kartonami, czy też ewidencji podstaw opodatkowania i ewidencji obliczania wysokości podatku od gier<sup>33</sup>. W oparciu o ww. dokumenty oraz o księgi rachunkowe podmiotów można sprawnie ustalić prawidłowość wyliczenia należnego podatku od gier oraz sprawdzić terminowość jego wpłaty (co ma szczególne znaczenie w odniesieniu do omawianych w rozdziale 3.3 wpłat dziennych).

Podsumowując, stwierdzić należy, iż lektura katalogu wskazywanych w tym rozdziale praw i obowiązków organów i podmiotów skłania do sformułowania twierdzenia, że kontrolę prawidłowości i terminowości wpłat podatku od gier można kolokwialnie nazwać „małą kontrolą podatkową”.

#### 4. Czynności sprawdzające

Zgodnie z art. 272 o.p., czynności sprawdzające wykonywane są w 3 obszarach i dotyczą: 1) sprawdzenia terminowości złożenia deklaracji i wpłaty zadeklarowanego podatku, 2) stwierdzenia formalnej poprawności złożonych dokumentów (deklaracji) oraz 3) ustalenia stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności ww. dokumentów. W zakresie dwóch pierwszych obszarów czynności sprawdzające w podatku od gier, podobnie jak i w innych podatkach, opierają się wyłącznie na analizie złożonych deklaracji i porównywa-

31 Zob. art. 32–32 u.o.s.c.

32 Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 listopada 2009 r. w sprawie kontroli wykonywanych przez Służbę Celną w zakresie urządzania i prowadzenia gier i zakładów wzajemnych (Dz.U. Nr 188, poz. 1459) oraz rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2009 r. w sprawie kontroli wykonywanych przez Służbę Celną w zakresie urządzania i prowadzenia gier hazardowych (Dz.U. Nr 226, poz. 1820).

33 Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 stycznia 2010 r. w sprawie dokumentacji prowadzonej przez podmioty prowadzące działalność w zakresie gier hazardowych (Dz.U. Nr 8, poz. 57).

niu ich z rachunkami bankowymi organów podatkowych. Ponieważ organom celnym znany jest dokładnie krąg podatników podatku od gier (tj. podmiotów działających legalnie), to nie ma żadnych problemów z ustaleniem, czy dany podmiot złożył w terminie wymagana deklarację podatkową, jak też czy wpłacił w terminie podatek wykazany w tej deklaracji. Bezproblemowym jest również sprawdzenie, czy podatnik właściwie wypełnił wszystkie pola deklaracji i czy umie posługiwać się kalkulatorem. Jedynym problemem w tym zakresie jest to, że brak jest możliwości stwierdzenia w oparciu o deklaracje, czy należne za dany okres wpłaty dzienne podatku zostały uiszczone we właściwych terminach i kwotach, gdyż deklaracja podatkowa<sup>34</sup> zawiera wyłącznie pole do wpisania łącznej sumy wpłaconych za dany okres wpłat dziennych.

Aby wykonać czynności sprawdzające w trzecim obszarze, tj. aby ustalić stan faktyczny niezbędny do stwierdzenia jego zgodności z deklaracją podatkową w podatku od gier, naczelnik urzędu celnego może zarówno wykorzystać dane zgromadzone w ramach opisanej w poprzednim rozdziale kontroli wpłat, jak też może oprzeć się na danych pozyskanych w ramach kontroli sprawowanych w trybie art. 30 ust. 2 pkt 3 u.o.s.c. Wyjątkowo, możliwym jest również wykorzystanie do tego celu informacji składanych przez podmioty hazardowe Ministrowi Finansów lub dyrektorom izb celnych w trybie art. 79 u.o.g.h.

W przypadku kontroli sprawowanych w trybie art. 30 ust. 2 pkt 3 u.o.s.c. wskazać należy, iż podobnie jak kontrole wpłat są to kontrole sprawowane w trybie tzw. szczególnego nadzoru podatkowego. Oznacza to, że i one są wyłączone spod reżimu u.s.d.g., a do niektórych podmiotów można wejść na kontrolę w oparciu o ogólne upoważnienie stałe. Ponieważ kontrolę tę regulują te same przepisy, co kontrolę wpłat, to w praktyce można w jej trakcie w sposób pewny ustalić wszelkie podstawy opodatkowania (w tym ilość automatów o niskich wygranych), bez wyliczania wysokości należnego podatku, a następnie (w treści protokołu z kontroli) przekazać te dane komórce wykonującej czynności sprawdzające, która przy pomocy kalkulatora w kilka minut sprawdzi prawidłowość wypełnienia deklaracji. Tym samym wykorzystanie w ramach czynności sprawdzających danych ze standardowo wykonywanych kontroli w trybie art. 30 ust. 2 pkt 3 u.o.s.c. może w niektórych

---

34 A w zasadzie załącznik do niej.

przypadkach być wystarczające do sprawnego i szybkiego sprawowania kontroli realizacji zobowiązań podatkowych w podatku od gier, bez konieczności sięgania po kontrole wpłat czy kontrole podatkowe.

## **V. Ocena obecnego systemu kontroli realizacji zobowiązań podatkowych w podatku od gier**

Podsumowując rozważania zawarte w rozdziale 4 niniejszego opracowania, wskazać należy, iż istniejące mechanizmy prawne, wykorzystywane do kontroli realizacji zobowiązań podatkowych w podatku od gier, są co prawda częściowo ułomne w różnych aspektach, jednakże ich naprzemienne wykorzystywanie może zniwelować te ułomności. Co więcej, wzajemne przenikanie się różnorodnych procedur kontrolnych oraz ich elastyczność, skutkują istnieniem bardzo silnego i teoretycznie sprawnego systemu kontroli realizacji ww. zobowiązań. O rzeczywistej sprawności tego systemu stanowić jednak może właściwe jego wykorzystanie i odpowiednie skoordynowanie działań nie tylko na obszarze całego kraju czy województwa (izby celnej), ale również w ramach pojedynczego organu pierwszej instancji, tj. naczelnika urzędu celnego. Zastrzeżenie to wynika z faktu, iż poszczególne czynności i kontrole opisane w rozdziale 4 wykonywane są w praktyce przez różne komórki organizacyjne w poszczególnych urzędach celnych.

Subiektywna ocena funkcjonowania tego systemu w okresie 1,5 roku od przejścia podatku od gier przez Służbę Celną skłania Autora do wyrażenia ogólnej pochwały zarówno w stosunku do ustawodawcy, który stworzył ten system, jak i w odniesieniu do organów, które starają się go stosować. Za pożądane uznać należy jednak dokonanie kilku zmian w tym systemie, co znalazło odzwierciedlenie w kilku dokumentach wewnątrzresortowych.<sup>35</sup>

Ponadto zauważyć należy, iż porównanie możliwości kontrolnych w zakresie podatku od gier Służby Celnej i organów kontroli skarbowej wskazuje na to, iż w chwili obecnej bezzasadnym wydaje się angażowanie tych drugich w kontrole podatku od gier i że rozsądnym było

---

35 Dokumenty te powstały w ramach realizacji zarządzenia Nr 18 Ministra Finansów z dnia 21 maja 2010 r. w sprawie strategii działania Służby Celnej (niepublikowane).



odebranie im uprawnień do wydawania decyzji określających zobowiązanie podatkowe w tym podatku.

## VI. Wnioski

Analiza obecnego systemu kontroli realizacji zobowiązań podatkowych w podatku od gier wskazuje, wbrew pozorom, na jego dość prawidłową konstrukcję, która umożliwia sprawne i efektywne wykonywanie tych kontroli. System ten musi jednak ulec w przyszłości zmianie i to nie tylko z uwagi na pewne jego obecne niedociągnięcia, ale również na skutek zmian ustawowych, które w momencie pisania niniejszej pracy oczekiwały na wejście w życie.<sup>36</sup> Zmiany te, oprócz wprowadzenia przepisów technicznych, z jednej strony wprowadzają ułatwienia przy organizacji „małych” loterii fantowych i gier bingo fantowe<sup>37</sup>, a z drugiej strony umożliwiają prowadzenie zakładów wzajemnych w Internecie, przy całkowitym zakazie organizacji tam innych gier hazardowych.

Miejmy nadzieję, iż nieuchronna ewolucja omawianego systemu kontroli nie tylko nie pogorszy jego efektywności, ale również nie wprowadzi istotnych utrudnień dla legalnie działających podmiotów branży hazardowej, co mogłoby skutkować rezygnacją z tej działalności, a w konsekwencji brakiem podatników i „śmiercią” omawianego systemu kontroli.

---

36 Ustawa z dnia 26 maja 2011 r. o zmianie ustawy o grach hazardowych oraz niektórych innych ustaw.

37 Za „małą” loterię fantową lub „małą” grę bingo fantowe uznawać będzie się takie z tych gier, w których wartość puli nagród nie przekracza tzw. kwoty bazowej, która jest corocznie wyliczana przez GUS, a w roku 2011 wynosi 3.394,58 zł.

**POWOŁANIE SIĘ PRZEZ PODATNIKA  
NA FAKT NABYCIA LUB DOKONANIA CZYNNOŚCI  
W TRAKCIE KONTROLI REALIZACJI ZOBOWIĄZAŃ  
PODATKOWYCH – WYBRANE PROBLEMY PRAKTYCZNE**

PRZEMYSŁAW PANFIL

## **I. Wstęp**

W trakcie prowadzenia szeroko pojętych działań kontrolnych organy podatkowe i organy kontroli skarbowej bardzo często wchodziły w posiadanie informacji o zdarzeniach, które skutkowały powstaniem obowiązku podatkowego, ale nie zostały zgłoszone do opodatkowania. Poczynione ustalenia mogą być wykorzystane do dokonania wymiaru podatku tylko wtedy, jeżeli nie doszło jeszcze do przedawnienia uprawnienia organu podatkowego (organu kontroli skarbowej) do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego lub też nie przedawniło się samo zobowiązanie podatkowe. Od tej ogólnej zasady istnieją jednak pewne wyjątki, które funkcjonują na gruncie podatku od spadków i darowizn oraz podatku od czynności cywilnoprawnych. W obu podatkach może bowiem dojść do powtórnego powstania obowiązku podatkowego, co usuwa skutki dawności podatkowej. W istotny sposób zwiększa to kompetencje organów podatkowych (organów kontroli skarbowej) w zakresie kontroli realizacji zobowiązań podatkowych. Rozwiązania te zasługują więc na bliższą analizę, tym bardziej że ich zastosowanie rodzi liczne problemy praktyczne.

## II. Zakres zastosowania

Zgodnie z art. 6 ust. 4 zdanie drugie ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn w przypadku gdy nabycie nie zostało zgłoszone do opodatkowania, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą powołania się przez podatnika przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej na fakt nabycia. Bardzo podobne rozwiązanie zostało zastosowane w ustawie z dnia 9 września 2000 roku o podatku od czynności cywilnoprawnych. W myśl art. 3 ust. 1 pkt 4 tej ustawy obowiązek podatkowy powstaje z chwilą powołania się na okoliczność dokonania czynności cywilnoprawnej – jeżeli podatnik nie złożył deklaracji w sprawie podatku od czynności cywilnoprawnych w terminie 5 lat od końca roku, w którym upłynął termin płatności podatku, a następnie powołuje się przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej na fakt jej dokonania<sup>1</sup>.

Jedną z pierwszych wątpliwości, jakie rodzą się na gruncie przywołanych regulacji, dotyczy ich zakresu zastosowania. Treść art. 6 ust. 4 u.p.s.d. prowadzi do wniosku, że obowiązek podatkowy powstaje w każdym przypadku powołania się przez podatnika na fakt nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych, niezależnie od tego, w jaki sposób dojdzie do tego nabycia. Zakres omawianego rozwiązania obejmuje więc wszystkie tytuły nabycia, o których mowa w art. 1 u.p.s.d. Do podobnych wniosków prowadzi analiza art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c. W tym przypadku obowiązek podatkowy powstaje, jeżeli podatnik powoła się na dokonanie dowolnej czynności cywilnoprawnej podlegającej opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych<sup>2</sup>. Bliższa analiza przepisów obu ustaw prowadzi jednak do wniosku, że zakres omawianych regulacji ma w dużej mierze wyłącznie potencjalny charakter. Przykładowo, jeżeli podatnik nie dokona zgłoszenia nabycia w drodze dziedziczenia, to do powstania obowiązku podatkowego dochodzi z chwilą uprawomocnienia się postanowienia sądu o stwierdzeniu nabycia spadku. Orzeczenie to, z urzędu przekazywane organom

- 
- 1 W pierwotnej wersji ustawy status podatnika miały wszystkie strony czynności cywilnoprawnej. Jeżeli któraś z nich powołała się na fakt dokonania czynności, skutkowało to powstaniem obowiązku podatkowego, ale wyłącznie w stosunku do tej strony.
  - 2 Brzmienie art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c. sugeruje natomiast, że skutków takich nie rodzi powołanie się przez podatnika na niezgłoszone do opodatkowania orzeczenie sądu oraz ugodę.

podatkowym, inicjuje stosowne działania zmierzające do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego. Wydanie w tym zakresie decyzji podatkowej wyklucza możliwość ponownego powstania obowiązku podatkowego na skutek działań podejmowanych przez podatnika. Należy także zwrócić uwagę na okoliczności, w których podatnik powołuje się na fakt nabycia lub dokonania czynności. Działanie takie nie jest oczywiście celem samym w sobie, ale zmierza do osiągnięcia określonych skutków prawnopodatkowych. W praktyce podatnik powołuje się na fakt nabycia lub dokonania czynności w celu wykazania źródeł posiadanego majątku, a więc przede wszystkim na nabycie w drodze darowizny<sup>3</sup> oraz na zawarcie umowy pożyczki. W tym kontekście szczególnego znaczenia nabiera treść art. 15 ust. 4 u.p.s.d. oraz art. 7 ust. 5 pkt 1 u.p.c.c., które to przepisy zostały dodane do obu aktów prawnych za sprawą ustawy z dnia 16 listopada 2006 roku o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych<sup>4</sup>.

Zgodnie z art. 15 ust. 4 u.p.s.d. nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych w drodze darowizny lub polecenia darczyńcy podlega opodatkowaniu według stawki 20%, jeżeli obowiązek podatkowy powstał na skutek powołania się podatnika przez organem podatkowym (organem kontroli skarbowej) na okoliczność dokonania tej darowizny, a należny podatek od tego nabycia nie został zapłacony. Mimo braku wyraźnego odwołania do art. 6 ust. 4 u.p.s.d. związek obu przepisów jest oczywisty. Możliwość zastosowania 20% stawki podatkowej pojawia się bowiem wyłącznie w przypadku powstania obowiązku podatkowego na skutek powołania się przez podatnika na fakt nabycia. Nicco inaczej zagadnienie to przedstawia się w przypadku podatku od czynności cywilnoprawnych. W myśl art. 7 ust. 5 pkt 1 u.p.c.c. stawka podatku wynosi 20%, jeżeli podatnik powołuje się na fakt zawarcia umowy pożyczki, depozytu nieprawidłowego lub ustanowienia użytkowania nieprawidłowego<sup>5</sup>, a należny podatek od tych czynności nie został za-

---

3     Warto zauważyć, że do końca 2006 roku art. 6 ust. 4 u.p.s.d. wiązał powstanie obowiązku podatkowego z powołaniem się przez podatnika na fakt nabycia w drodze darowizny. Przepis ten został jednak zmieniony wraz z poszerzeniem katalogu tytułów, z których nabycie opodatkowane jest podatkiem od spadków i darowizn. Jednym z takich tytułów stało się polecenie darczyńcy.

4     Dz.U. Nr 222, poz. 1629 ze zm.

5     Ewentualnie na fakt zmiany tych czynności cywilnoprawnych.

placony. Przepis ten odnosi się więc wyłącznie do powołania się na okoliczność zawarcia określonej umowy. Biorąc pod uwagę treść art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c., należy zauważyć, że tego typu działanie podatnika nie zawsze wiąże się z powstaniem obowiązku podatkowego. Dojdzie bowiem do tego tylko wtedy, gdy uprzednio przedawniło się zobowiązanie podatkowe wynikające z obowiązku podatkowego mającego swoje źródło w dokonanej czynności cywilnoprawnej. Tym samym art. 7 ust. 5 pkt 1 u.p.c.c. znajduje zastosowania zarówno wtedy, gdy powołanie się przez podatnika na fakt zawarcia umowy pożyczki, depozytu nieprawidłowego oraz ustanowienia użytkowania nieprawidłowego prowadzi do powstania obowiązku podatkowego, jak i do sytuacji, w której skutek ten nie występuje.

Na marginesie podkreślić należy sankcyjny charakter stawki wprowadzonej przez art. 15 ust. 4 u.p.s.d. oraz art. 7 ust. 5 pkt 1 u.p.c.c. Świadczy o tym porównanie jej z innymi stawkami podatkowymi stosowanymi w podatku od spadków i darowizn oraz podatku od czynności cywilnoprawnych. W pewnej mierze jest ona odpowiednikiem stawki podatkowej stosowanej w postępowaniu w sprawie podatku od nieujawnionych i nieopodatkowanych źródeł dochodów, której wysokość wynosi 75%.

### **III. Sposób powołania się na fakt nabycia lub dokonania czynności**

Art. 6 ust. 4 u.p.s.d. i art. 3 ust. 1 pkt 1 u.p.c.c. nie precyzują, w jakich okolicznościach podatnik powinien powołać się przed organem podatkowym (organem kontroli skarbowej) na fakt nabycia lub dokonania czynności, aby skutkowało to powstaniem obowiązku podatkowego. W tym zakresie również można odnieść się do treści art. 15 ust. 4 u.p.s.d. oraz art. 7 ust. 5 pkt 1 u.p.c.c. Przepisy te umożliwiają zastosowanie 20% stawki podatkowej, jeżeli podatnik powoła się na fakt nabycia lub dokonania czynności w toku czynności sprawdzających, postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub postępowania kontrolnego. Należy przy tym podkreślić, że działania prowadzone przez organy podatkowe (organy kontroli skarbowej) nie są zawężone do prowadzenia postępowań (czynności, kontroli) w przedmiocie kon-

kretnego podatku. Tym samym do powstania obowiązku podatkowego może dojść chociażby w toku kontroli podatkowej w zakresie podatku od towarów i usług lub podatku dochodowego od osób fizycznych<sup>6</sup>. Dane postępowanie (czynność, kontrola) nie musi dotyczyć bezpośrednio podatnika. Przepisy u.p.s.d. i u.p.c.c. nie wprowadzają również jakichkolwiek obostrzeń co do możliwości wykorzystywania przez organ podatkowy (organ kontroli skarbowej) danych uzyskanych w toku przesłuchania podatnika jako strony<sup>7</sup>. Nie jest również ważne, czy podatnik powołuje się na fakt nabycia lub dokonania czynności w formie pisemnej, czy też składa oświadczenie ustne zaprotokołowane przez osoby prowadzące czynności procesowe<sup>8</sup>.

Do powstania obowiązku podatkowego dochodzi wyłącznie w przypadku samodzielnego powołania się przez podatnika na fakt nabycia lub dokonania czynności. Skutków takich nie rodzi powołanie się na te okoliczności przez inny podmiot<sup>9</sup>, a także samodzielne ujawnienie ich przez organ podatkowy (organ kontroli skarbowej). Nie oznacza to jednak automatycznie, że organ ten jest pozbawiony możliwości określenia lub ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego. Będzie to możliwe, o ile nie doszło jeszcze do przedawnienia uprawnienia organu podatkowego do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego lub przedawnienia zobowiązania podatkowego, związanych z pierwotnym obowiązkiem podatkowym. W przypadku podatku od czynności cywilnoprawnych fakt, że organ podatkowy (organ kontroli skarbowej) nie będzie mógł wykorzystać 20% stawki podatkowej, będzie przy tym częściowo rekompensowany poprzez ciążący na podatniku obowiązek uiszczenia odsetek za zwłokę naliczanych od dnia następującego po dniu upływu terminu płatności.

Ustawodawca nie sprecyzował, przed jakimi organami podatkowymi (organami kontroli skarbowej) podatnik powinien powołać się na fakt nabycia lub dokonania czynności, aby okoliczność ta doprowadziła do powstania obowiązku podatkowego. Rozwiązania zawarte w art. 6 ust. 4 u.p.s.d. oraz art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c. nie ograniczają się więc do

---

6 Wyrok WSA w Kielcach z dnia 5 maja 2011 r. (I SA/Ke 215/11), KWANTUM.109754; wyrok WSA w Olsztynie z dnia 17 grudnia 2009 r. (I SA/OI 658/09), KWANTUM.79539.

7 Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 8 czerwca 2011 r. (III SA/Po 127/11), KWANTUM.111961.

8 Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 17 grudnia 2009 r. (I SA/OI 668/09), KWANTUM. 79540.

9 Przykładowo przez darczyńcę lub pożyczkodawcę.

sytuacji, w której podatnik działa przed naczelnikiem urzędu skarbowego, czyli organem podatkowym właściwym rzeczowo w sprawie podatku od spadków i darowizn oraz podatku od czynności cywilnoprawnych<sup>10</sup>. Należy przy tym pamiętać, że daniny te, zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 13 listopada 2003 roku o dochodach jednostek samorządu terytorialnego<sup>11</sup>, stanowią źródło dochodów gmin. Uzasadnia to zainteresowanie wójta (burmistrza, prezydenta miasta) poborem obu podatków. Reasumując, obowiązek podatkowy powstanie, jeżeli podatnik powoła się na fakt nabycia lub dokonania czynności przed dowolnym organem podatkowym wymienionym w art. 13 o.p., a także przed każdym organem kontroli skarbowej wskazanym art. 8 ust. 1 kks.

#### **IV. Skutki powołania się na fakt nabycia lub dokonania czynności**

W myśl art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c. powołanie się przez podatnika na fakt dokonania czynności skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego tylko wtedy, jeżeli nie złożył on deklaracji podatkowej w ciągu 5 lat od końca roku, w którym upłynął termin płatności podatku. W tym samym czasie dochodzi także do przedawnienia zobowiązania podatkowego<sup>12</sup>. Powołanie się przez podatnika na fakt dokonania czynności jest więc samoistnym źródłem obowiązku podatkowego, którego związek z obowiązkiem powstałym w chwili dokonania czynności cywilnoprawnej ma jedynie pośredni charakter. Organ podatkowy (organ kontroli skarbowej) będzie mógł wydać decyzję określającą nawet wtedy, jeżeli doszło już do przedawnienia „pierwotnego” zobowiązania podatkowego. Oznacza to *de facto* brak delimitacji uprawnień tego organu do określenia wysokości zobowiązania podatkowego. Obok możliwości zastosowania 20% stawki podatkowej<sup>13</sup> jest to najważniejsza konsekwencja powołania się przez podatnika na fakt nabycia. Z jego punktu widzenia nie ma przy tym znaczenia, czy decyzja organu podatkowe-

10 Z. Ofiarski, *Ustawy o opłacie skarbowej i o podatku od czynności cywilnoprawnych. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 324–325.

11 Tekst jedn. Dz.U. z 2010 r. Nr 80, poz. 526 ze zm.

12 Wyjątkiem są tutaj sytuacje, w których doszło do zawieszenia lub przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

13 Oczywiście wyłącznie w przypadku umów wymienionych w art. 7 ust. 5 pkt 1 u.p.c.c.

go (organu kontroli skarbowej) została wydana w oparciu o „stary”, czy też „nowy” obowiązek podatkowy.

Art. 6 ust. 4 u.p.s.d. wiąże powstanie obowiązku podatkowego z powołaniem się przez podatnika na fakt nabycia, które nie zostało zgłoszone do opodatkowania. Przepis ten, w odróżnieniu od analogicznych rozwiązań obowiązujących na gruncie podatku od czynności cywilnoprawnych, nie uzależnia powstania tego obowiązku od przedawnienia się uprawnienia organu podatkowego do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego mającego swoje źródło w pierwotnym obowiązku podatkowym. Rozwiązanie to jest źródłem istotnych kontrowersji, których miarą jest rozbieżne orzecznictwo sądów administracyjnych. Sprawdzają się one do próby odpowiedzi na pytanie, czy powołanie się przez podatnika przed organem podatkowym (organem kontroli skarbowej) na fakt nabycia stanowi samoistne źródło obowiązku podatkowego.

Odpowiedź przecząca na zadane powyżej pytanie prowadzi do wniosku, że z chwilą powołania się podatnika na fakt nabycia dochodzi wyłącznie do swoistego odnowienia się obowiązku podatkowego. W przypadku podatku od spadków i darowizn okoliczność ta powoduje przerwanie biegu przedawnienia uprawnienia organu podatkowego (organu kontroli skarbowej) do wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego. Tym samym organ podatkowy nie może dokonać wymiaru podatku, jeżeli od dnia powstania obowiązku podatkowego na podstawie art. 6 ust. 1 u.p.s.d. upłynął już termin wyznaczony przez art. 68 § 2 o.p. Powyższy pogląd opiera się na założeniu, że niekorzystne konsekwencje może rodzić wyłącznie zachowanie sprzeczne z aktualnym (istniejącym) obowiązkiem. Oznacza to, że warunkiem koniecznym, ażeby zastosować 20% sankcyjną stawkę podatkową, jest istnienie wiążącego obowiązku zgłoszenia przez podatnika faktu nabycia w celu jego opodatkowania<sup>14</sup>. Z takim poglądem nie można jednak się zgodzić. Należy zauważyć, że w art. 6 ust. 4 u.p.s.d. ustawodawca nie wypowiedział się o przedawnieniu, jak również nie wykorzystał prawotwórczo takich terminów jak „przerwanie” albo „odnowienie”<sup>15</sup>. Jednocześnie brak jest podstaw, aby na gruncie tego prze-

14 Wyrok WSA w Łodzi z dnia 7 sierpnia 2009 r. (I SA/Łd 279/09), KWANTUM.72776.

15 Wyrok NSA w Warszawie z dnia 8 sierpnia 2007 r. (II FSK 921/06), KWANTUM.49880.



pisu nadawać zwrotowi „obowiązek podatkowy powstaje” znaczenie odbiegające od powszechnie przyjętego. Analizując treść art. 6 ust. 4 u.p.s.d., nie można także abstrahować od analogicznych regulacji zawartych w u.p.c.c. W obu podatkach pełnią one tę samą funkcję i znajdują zastosowanie w podobnych sytuacjach. Należy więc opowiedzieć się za taką interpretacją omawianych rozwiązań, która zapewni wysoki poziom ich zgodności.

W orzecznictwie sądów administracyjnych przeważa pogląd, że powołanie się przez podatnika na fakt nabycia stanowi samoistne źródło obowiązku podatkowego. Opiera się on na założeniu, że unormowanie zdania drugiego art. 6 ust. 4 u.p.s.d. stanowi całościową i odrębną od innych, wynikających z art. 6 tejże ustawy, regulację prawną czasu powstania obowiązku podatkowego. Nie jest przy tym wyjątkiem od jednolitego unormowania tego samego hipotetycznego stanu faktycznego, lecz odnosi się do przewidzianej przez prawodawcę wyodrębnionej hipotezy bezprawnego zaniechania zgłoszenia nabycia do opodatkowania i następnie powołania się na ten fakt przed organem podatkowym (organem kontroli skarbowej)<sup>16</sup>. W momencie spełnienia tych przesłanek rozpoczyna swój bieg termin przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego. Organ podatkowy (organ kontroli skarbowej) nabywa więc uprawnienie do wydania decyzji wymiarowej, której doręczenie spowoduje powstanie zobowiązania podatkowego. W tym przypadku prawnie relewantny jest moment powstania pierwotnego obowiązku podatkowego, o którym mowa w art. 6 ust. 1 u.p.s.d.

## **V. Forma rozstrzygnięcia organów podatkowych (organów kontroli skarbowej)**

Powołanie się przez podatnika na fakt nabycia lub dokonania czynności skutkuje podjęciem przez organy podatkowe (organy kontroli skarbowej) działań zmierzających do wymiaru podatku. Ustawodawca nie precyzuje przy tym, czy decyzja podatkowa kończąca te działania

---

16 Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 28 października 2010 r. (III SA/Po 509/10), KWANTUM.98487.

ma charakter konstytutywny, czy też deklaratoryjny. W praktyce wykorzystywane są oba rozwiązania. Organy podatkowe (organy kontroli skarbowej), biorąc pod uwagę typowe dla poszczególnych podatków formy rozstrzygnięcia, wydają decyzje ustalające w podatku od spadków i darowizn oraz decyzje określające w podatku od czynności cywilnoprawnych. Należy jednak zastanowić się, czy w obu przypadkach nie powinny być raczej stosowane decyzje konstytutywne.

W podatku od czynności cywilnoprawnych zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy samego prawa w tym samym momencie co obowiązek podatkowy. Rodzi to konieczność samoobliczenia podatku przez podatnika. Zgodnie z art. 10 ust. 1 u.p.c.c. ma on obowiązek złożyć deklarację w sprawie podatku od czynności cywilnoprawnych oraz obliczyć i wpłacić podatek w terminie 14 dni od dnia powstania obowiązku podatkowego, z wyłączeniem przypadków, gdy podatek jest pobierany przez płatnika. Dopelnienie tych obowiązków podlega kontroli organu podatkowego. W myśl art. 21 ust. 3 o.p. w przypadku stwierdzenia, że:

- 1) podatnik nie zapłacił w całości lub w części podatku,
  - 2) nie złożył deklaracji,
  - 3) wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wskazana w deklaracji:
- wydaje on decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego. Należy jednak wyraźnie podkreślić, że decyzja organu podatkowego musi dotyczyć tego zobowiązania, które nie zostało poprawnie zadeklarowane przez podatnika. Zgodnie z art. 5 o.p. zobowiązaniem podatkowym jest wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego. Treść powyższego przepisu prowadzi do trzech, na pozór oczywistych wniosków. Po pierwsze, obowiązek podatkowy konkretyzuje się w zobowiązanie podatkowe w zakresie wysokości, terminu i miejsca płatności. Po drugie, przy dwóch obowiązkach podatkowych występują dwa różne zobowiązania podatkowe. Po trzecie, dla danego

stanu faktycznego prawidłowa jest tylko jednak wysokość zobowiązania podatkowego.

Powołanie się przez podatnika na fakt dokonania czynności po upływie 5 letniego okresu liczonego od końca roku, w którym powstał pierwotny obowiązek podatkowy, skutkuje powstaniem nowego obowiązku podatkowego. Można więc wyodrębnić dwa obowiązki podatkowe, a tym samym także dwa zobowiązania. Niedopełnienie obowiązku samoobliczenia pierwszego z tych zobowiązań nie daje organowi podatkowemu uprawnienia do określenia wysokości drugiego. Powołanie się przez podatnika na fakt dokonania czynności w trakcie wspomnianego okresu powoduje natomiast daleko idące przekształcenie istniejącego stosunku prawnopodatkowego. Konieczność zastosowania 20% stawki podatkowej oznacza, że zmieni się wysokość podatku. *De facto* powstanie więc nowe zobowiązanie, co także wyklucza możliwość określenia jego wysokości przez organ podatkowy w związku z niedopełnieniem przez podatnika obowiązku zadeklarowania „starego” zobowiązania.

Poszukując podstawy prawnej do wydania przez organ podatkowy decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, należy zwrócić uwagę na treść art. 10 ust. 1 oraz art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c. Na gruncie wykładni językowej tych przepisów można bronić tezy, że w sytuacji, w której powołanie się na fakt dokonania czynności prowadzi do powstania obowiązku podatkowego, podatnik jest zobowiązany do złożenia deklaracji podatkowej oraz samodzielnego uiszczenia podatku. Niedopełnienie tego obowiązku w ciągu 14 dni od dnia powstania obowiązku podatkowego uprawnia organ podatkowy do wydania decyzji określającej. Rozwiązanie to budzi jednak pewne wątpliwości. W szczególności podatnik zostałby zmuszony do samodzielnego obliczenia wysokości zobowiązania podatkowego w oparciu o 20% stawkę podatkową. Ze względu na swój sankcyjny charakter powinna być ona raczej stosowana przez organy podatkowe. Zaproponowane rozwiązanie nie usuwa przy tym braku podstawy prawnej do wydania decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego w sytuacji, w której podatnik powołuje się na fakt nabycia w trakcie trwania „pierwotnego” obowiązku podatkowego.

Obowiązujące przepisy u.p.c.c. są w omawianym zakresie źródłem niedających się usunąć wątpliwości. W związku z tym należy postulować ich daleko idącą zmianę. Powołanie się przez podatnika na fakt dokonania czynności powinno zawsze prowadzić do powstania obowiązku podatkowego. Źródłem zobowiązania podatkowego powinna być przy tym decyzja ustalająca wydana przez organy podatkowe. Rozwiązanie takie byłoby lepiej dopasowane do koncepcji obowiązku i zobowiązania podatkowego, a także rozwiązań legislacyjnych występujących na gruncie podatku od spadków i darowizn, czy też podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie nieujawnionych i nieopodatkowanych źródeł dochodów. Ten ostatni przykład świadczy dobitnie o tym, że zastosowanie decyzji konstytucyjnej w podatku, w którym zobowiązanie podatkowe powstaje zazwyczaj z mocy samego prawa, jest niekiedy nie tylko możliwe, ale i merytorycznie słuszne.

## **VI. Wysokość zobowiązania podatkowego**

Na gruncie omawianych przepisów pojawiły się także rozbieżności w zakresie sposobu obliczania wysokości zobowiązania podatkowego w podatku od spadków i darowizn. Źródłem problemu jest treść art. 15 ust. 1 w zbiegu z art. 9 ust. 1 u.p.s.d. Ten ostatni przepis stanowi, że opodatkowaniu podlega nabycie przez nabywcę, od jednej osoby, własności rzeczy i praw majątkowych o czystej wartości przekraczającej:

- 1) 9 637 zł – jeżeli nabywcą jest osoba zalicza do I grupy podatkowej,
- 2) 7 276 zł – jeżeli nabywcą jest osoba zalicza do II grupy podatkowej,
- 3) 4 902 zł – jeżeli nabywcą jest osoba zalicza do III grupy podatkowej.

Natomiast w art. 15 ust. 1 u.p.s.d., który określa standardowe stawki podatkowe, znalazł się zwrot: „podatek oblicza się od nadwyżki podstawy opodatkowania ponad kwotę wolną od podatku [...]”. Sformułowanie to nie występuje natomiast w art. 15 ust. 4 u.p.s.d., który wprowadza 20% stawkę podatkową stosowaną w przypadku powołania się przez podatnika na fakt nabycia tytułem darowizny lub polecenia

darczyńcy. W praktyce organów podatkowych pojawiła się więc tendencja, wzmocniona przez poglądy wyrażane przez niektórych przedstawicieli doktryny<sup>17</sup>, do pomijania kwoty wolnej od podatku przy zastosowaniu sankcyjnej stawki podatkowej. Z tego typu działaniem nie sposób się jednak zgodzić.

Art. 9 ust. 1 u.p.s.d. posługuje się zwrotem „opodatkowaniu podlega nabycie”. *A contrario* nabycie własności rzeczy i praw majątkowych o wartości niższej od wskazanej w tym przepisie nie podlega opodatkowaniu. W przepisie tym ustawodawca, wprowadzając tzw. minima podatkowe, wyłączył z opodatkowania nabycie o stosunkowo małej wartości. Nie powoduje ono powstania obowiązku podatkowego, a tym samym nie podlega zgłoszeniu organom podatkowym. Przyjęcie interpretacji prezentowanej przez organy podatkowe oznacza, że skutek taki rodzi powołanie się przez podatnika na fakt nabycia. Należy przy tym zauważyć, że w każdym przypadku jest to nabycie niezgłoszone do opodatkowania, bowiem obowiązek takiego zgłoszenia pierwotnie nie istniał. Oznacza to, że podatnicy, chcąc uniknąć w przyszłości niebezpieczeństwa zastosowania w stosunku do nich 20% stawki podatkowej, powinni z czystej ostrożności zgłaszać organom podatkowym każdy fakt nabycia, nawet ten o niewielkiej wartości.

Dodatkowym argumentem wykorzystywanym przez organy podatkowe do obrony ich stanowiska stała się treść art. 15 ust. 3 u.p.s.d. Stanowi on, że przy ustalaniu wysokości podatku przyjmuje się kwoty wartości rzeczy i praw majątkowych określone w art. 4 ust. 1 pkt 5 i w art. 9 ust. 1 oraz skale podatkowe określone w ust. 1 obowiązujące w dniu powstania obowiązku podatkowego, z zastrzeżeniem ust. 4. Zastosowane w tym przepisie sformułowanie „z zastrzeżeniem” miałyby przy tym świadczyć, że w sytuacji opisanej w hipotezie normy zawartej w ust. 4 nie stosuje się zarówno skal podatkowych określonych w ust. 1, jak i kwot wolnych od podatku z art. 9 ust. 1 u.p.s.d. Nie sposób jednak zgodzić się z tą argumentacją. Użyte w art. 15 ust. 3 u.p.s.d. sformułowanie „z zastrzeżeniem” odnosi się bowiem wyłącznie do kwestii wysokości stawki podatkowej. Nie wyłącza natomiast podstawowych dla konstrukcji i ustalania wysokości podatku od spadków i darowizn

17 K. Chustecka, I. Krawczyk, M. Kurasz, *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 203.

norm prawnych stanowiących o zaliczaniu nabywcy do odpowiedniej grupy podatkowej i związanej z tym wysokości kwoty wolnej. Podkreślić należy, że stawka podatkowa stanowi wyłącznie jeden z elementów konstrukcyjnych podatku, bez których nie jest możliwe obliczenie kwoty należnego podatku<sup>18</sup>. Stosując tok rozumowania zaprezentowany przez organy podatkowe, należałoby konsekwentnie twierdzić, że w przypadku stosowania sankcyjnej stawki podatkowej art. 15 ust. 3 u.p.s.d. wyłącza także możliwość stosowania regulacji normujących sposób określania wartości nabytych rzeczy i praw majątkowych. Nie wiadomo jednak, w jaki sposób należałoby w takim przypadku obliczyć podstawę opodatkowania, a tym samym wysokość podatku. Warto także zwrócić uwagę na treść art. 15 ust. 2 u.p.s.d., który dotyczy opodatkowania nabycia własności w drodze zasiedzenia. Przepis ten *expressis verbis* wskazuje, że w opisanej w nim sytuacji nie stosuje się kwoty wolnej od podatku. Brak analogicznego zastrzeżenia w art. 15 ust. 4 u.p.s.d. oznacza, że konsekwencją niezgłoszenia do opodatkowania nabycia tytułem darowizny lub polecenia darczyńcy jest wyłącznie zastosowanie wyższej jednolitej stawki podatkowej, a nie rezygnacja z pozostałych elementów wymiaru podatku<sup>19</sup>.

## VII. Wnioski

Regulacje zawarte w art. 6 ust. 4 u.p.s.d. oraz art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c. uzupełniają przepisy normujących zasady prowadzenia postępowania w sprawie podatku od nieujawnionych i nieopodatkowanych źródeł dochodów. W tym sensie uszczelniają polski system podatkowy oraz zapobiegają uchylaniu się podatników od realizacji podstawowej zasady konstytucyjnego państwa prawnego, czyli równości wobec prawa w aspekcie równości i powszechności opodatkowania<sup>20</sup>. Niestety redakcja przywołanych przepisów jest źródłem wielu rozbieżności, które z jednej strony utrudniają organom podatkowym (organom kontroli skarbowej) ich wykorzystanie, z drugiej uniemożliwiają podatnikom prawidłową ocenę ich sytuacji prawnopodatkowej. Niewątpliwie

18 Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 17 grudnia 2009 r. (I SA/OI 668/09), KWANTUM.79540.

19 *Ibidem*

20 Wyrok NSA w Warszawie z dnia 8 sierpnia 2007 r. (II FSK 921/06), KWANTUM.49880.

zmniejsza to efektywności omawianych rozwiązań i często prowadzi do sporów sądowych. Rozstrzygnięcie wątpliwości, które pojawiają się na gruncie art. 6 ust. 4 u.p.s.d. oraz art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.c.c., nie jest możliwe bez daleko idącej ingerencji ustawodawcy. Ewentualne zmiany legislacyjne powinny zmierzać do doprecyzowania stosowanych rozwiązań, a także do ich ujednolicenia w ramach obu ustaw.

# O NIEKTÓRYCH ASPEKTACH NASTĘPSTWA PRAWNEGO SPADKOBIERCÓW

STEFAN BABIARZ

## I. Uwagi ogólne

Instytucję następstwa prawnego spadkobierców do polskiego prawa podatkowego wprowadziła ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa od dnia 1 stycznia 1998 r. Przepisy regulujące następstwo prawne spadkobierców i zapisobierców (art. 97–106 o.p.) zostały zamieszczone w rozdziale 14 działu III zobowiązania podatkowe tej ustawy. Tytuł rozdziału brzmi „Prawa i obowiązki następców prawnych oraz podmiotów przekształconych”. To oznacza, że wszystkie kategorie podmiotów wskazane w przepisach tego rozdziału (art. 93–106 o.p.) ustawodawca uznał za następców prawnych.

Pogląd ten wspiera także treść art. 133 o.p., zgodnie z którym „stroną w postępowaniu podatkowym jest podatnik, płatnik, inkasent lub ich następca prawny, a także osoby trzecie, o których mowa w art. 110–117, które z uwagi na swój interes prawny żądają czynności organu podatkowego, do której czynność organu podatkowego się odnosi lub której interesu prawnego działanie organu podatkowego dotyczy.” Wynika bowiem z niego, że spadkobierców zarówno podatnika, płatnika, jak i inkasenta ustawodawca uznaje za następców prawnych albo inaczej – następcy prawni podatnika, płatnika lub inkasenta, a więc ich spadkobiercy lub też zapisobiercy mają przymiot strony postępowania. W konsekwencji więc ustawodawca w rozdziale 14 działu III o.p. za następców prawnych uważa nie tylko spadkobierców, którzy są następcami prawnymi podatnika lub płatnika pod tytułem ogólnym, ale i zapisobierców, którzy na gruncie art. 106 o.p. są następcami syngularnymi spadkodawcy (podatnika). Są oni też następcami prawnymi w przypadku, gdy spadkodawca pozostawił zaległości jako płatnik lub inkasent.



Wynika to z faktu odesłania zawartego w art. 106 § 3 o.p. nie tylko do art. 97 § 1 o.p. statuującego następstwo prawne spadkobierców podatnika, ale i do art. 98 o.p. Oznacza to stosowanie także art. 98 § 2 pkt 1 i 3 o.p., które odnoszą się do zaległości podatkowych płatnika lub inkasenta. Zatem w odniesieniu do następstwa prawnego spadkodawcy ustawodawca za następców prawnych uznał zarówno spadkobierców, jak i zapisobierców zwykłych bez rozróżnienia, czy chodzi o następstwo prawne pod tytułem ogólnym, czy szczególnym.

## **II. Odpowiedzialność podatkowa osób, na rzecz których spadkodawca uczynił zapisy windykacyjne**

Zauważyć wypada, że ustawą z dnia 18 marca 2011 r. o zmianie ustawy – Kodeks cywilny oraz niektórych innych ustaw<sup>1</sup> do Kodeksu cywilnego wprowadzono od dnia 23 października 2011 r. nową kategorię podmiotów, a mianowicie nabywców przedmiotu zapisu windykacyjnego. Jednakże nowelizując tą ustawą szereg ustaw, ustawodawca nie zdecydował się na wprowadzenie zmian związanych z tą instytucją prawną do ustawy – Ordynacja podatkowa. Zmiany takie były konieczne, albowiem skoro następcami prawnymi są zapisobiercy zwykli, to powinni nimi też być zapisobiercy windykacyjni. Także ta kategoria podmiotów przez nabycie przedmiotów spadkowych ogranicza zakres odpowiedzialności za długi podatkowe spadkodawcy, skoro skutecznie ustanowiony zapis windykacyjny oznacza, że jego przedmiot nie będzie wchodził do spadku. Z tą kategorią podmiotów jest jednak pewien problem, gdyż zgodnie z art. 981<sup>1</sup> § 1 w zw. z art. 981<sup>2</sup> kc. zapisobierca windykacyjny nabywa przedmiot zapisu windykacyjnego z chwilą otwarcia spadku. Regulacja ta w powiązaniu z art. 922 § 2 kc. pozwala stwierdzić, że określa ona wpływ zapisu windykacyjnego na zawartość spadku, przesądzając, iż przedmiot zapisu windykacyjnego jest wyłączony ze spadku. Przepis art. 922 § 2 stwierdza, że nie należą do spadku prawa i obowiązki ściśle związane z osobą spadkodawcy, jak również prawa, które z chwilą jego śmierci przechodzą na oznaczone osoby niezależnie od tego, czy są one spadkobiercami. Jednakże gdy osoba

---

1 Dz.U. Nr 85, poz. 458.

wskazana przez testatora nie chce (odrzuca zapis windykacyjny) lub nie może (nie dożyje otwarcia spadku lub będzie niegodna zapisu) być zapisobiercą, przedmiot zapisu windykacyjnego nie zostaje wyłączony ze spadku. Przedmiotem zapisu windykacyjnego może być rzecz oznaczona co do tożsamości, zbywalne prawo majątkowe, przedsiębiorstwo lub gospodarstwo rolne, ustanowione na rzecz zapisobiercy prawo użytkowania lub służebności (art. 981<sup>1</sup> § 2 kc.). Jest to wyliczenie wyczerpujące. Przedmiot zapisu windykacyjnego w chwili otwarcia spadku powinien należeć do spadkodawcy, a gdy zapis polega na ustanowieniu użytkowania lub służebności, to przedmiot tego prawa powinien należeć do spadku (art. 981<sup>2</sup> kc.). Z uwagi na cele zapisu windykacyjnego niedopuszczalne jest uzależnienie jego skuteczności od warunku lub terminu (art. 981<sup>3</sup> § 1 kc.). Dlatego przepis art. 981<sup>3</sup> kc. stwierdza, że w takim przypadku zastrzeżenie warunku lub terminu uważa się za nieistniejące, chyba że bez takiego zastrzeżenia zapis windykacyjny nie zostałby uczyniony. Zapis windykacyjny byłby wtedy nieważny, ale mógłby wywoływać skutki warunkowego lub terminowego zapisu zwykłego. Jeżeli okazałoby się, że testator poprzez zapisy windykacyjne rozdysponowałby znaczną część swojego majątku, to dochodziłoby do wyłączenia tych przedmiotów ze spadku, a równocześnie ograniczałoby zakres odpowiedzialności za długi spadku spadkobierców przyjmujących spadek z dobrodziejstwem inwentarza. Równocześnie dochodziłoby do pogorszenia sytuacji wierzycieli spadkowych, a więc także Skarbu Państwa, czy gmin z tytułu zaległości podatkowych. Dlatego w art. 1034<sup>1</sup>–1034<sup>3</sup> kc. wprowadzono rozwiązania obciążające odpowiedzialnością za długi spadku osoby otrzymujące przedmioty zapisu windykacyjnego. Zgodnie z art. 1034<sup>1</sup> kc. do chwili działu spadku wraz ze spadkobiercami solidarną odpowiedzialność za długi spadkowe ponoszą także osoby, na rzecz których spadkodawca uczynił zapisy windykacyjne. Rozliczenia regresowe między spadkobiercami i osobami, na których rzecz zostały uczynione zapisy windykacyjne, następują proporcjonalnie do wartości otrzymanych przez nich przysporzeń (art. 1034<sup>1</sup> § 2 kc.). Spadkobiercom uwzględnia się ich udział w wartości ustalonego w inwentarzu stanu czynnego spadku. Od chwili działu spadku spadkobiercy i osoby, na których rzecz zostały uczynione zapisy windykacyjne, ponoszą od-

powiedzialność za długi spadkowe proporcjonalnie do wartości otrzymanych przez nich przysporzeń (art. 1034<sup>2</sup> kc.).

Jednakże odpowiedzialność osoby, na rzecz której został uczyniony zapis windykacyjny za długi spadkowe, jest ograniczona do wartości przedmiotu zapisu windykacyjnego według stanu i cen z chwili otwarcia spadku (art. 1034<sup>3</sup> kc.).

Powstaje jednak pytanie, jak powinien być ukształtowany model odpowiedzialności podatkowej (następstwa prawnego) osób, na rzecz których spadkodawca uczynił zapisy windykacyjne. Wchodzą tu w grę dwa rozwiązania. Pierwsze ukształtowanie tej odpowiedzialności na zasadach przewidzianych dla odpowiedzialności osób trzecich, a mianowicie art. 107–119 o.p. i drugi na zasadach określonych dla następców prawnych, jakimi są zgodnie z art. 106 o.p. zapisobiercy zwykli. Można i trzeba zastanowić się nad konsekwencjami wyboru jednego z tych rozwiązań.

W przypadku wyboru rozwiązania odpowiedzialności osób, na rzecz których spadkodawca uczynił zapisy windykacyjne, tak jak osób trzecich, konieczne byłoby dodanie po art. 117a o.p. następnego art. 117b o treści:

§ 1. Osoby, na rzecz których spadkodawca uczynił zapisy windykacyjne, odpowiadają solidarnie całym swoim majątkiem za zaległości podatkowe spadkodawcy powstałe do dnia otwarcia spadku.

§ 2. Zakres odpowiedzialności osoby o której mowa w § 1, ograniczony jest do wartości nabytego przedmiotu zapisu windykacyjnego.

Miałyby wówczas zastosowanie ogólne zasady odpowiedzialności osób trzecich uregulowane w art. 107–109 i art. 118 o.p. W przypadku zbiegu odpowiedzialności, a to byłoby regułą, ze spadkobiercami (zapisobiercami zwykłymi) zastosowanie miałyby art. 107 § 1a o.p., z którego wynika, że „osoby trzecie odpowiadają całym swoim majątkiem solidarnie z następcą prawnym podatnika za przejęte przez niego zaległości podatkowe”.

Zakres przedmiotowy tej odpowiedzialności wynikałby z uregulowania zawartego w art. 107 § 2 o.p., a mianowicie obejmowałby prócz zaległości podatkowych (art. 51 § 1–2 o.p.) także podatki niepobrane oraz pobrane, a niewpłacone przez płatników lub inkasentów, odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych, niezwrócone w terminie zalicz-

ki naliczonego podatku od towarów i usług oraz oprocentowanie tych zaliczek, koszty postępowania egzekucyjnego. Obowiązywałaby też zasada, że o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej organ podatkowy orzekałby w drodze decyzji (art. 108 § 1 o.p.). Jednakże istotną przeszkodą we wprowadzeniu tych zasad odpowiedzialności byłyby ograniczenia przewidziane w art. 108 § 2–4 o.p., tak co do momentu wszczęcia postępowania w sprawie odpowiedzialności podatkowej takiej osoby (art. 108 § 2 pkt 1–2), jak też ograniczenia przewidziane w art. 108 § 2 pkt 3 i § 3 i 4 o.p. Chodzi o to, że postępowanie egzekucyjne z chwilą śmierci spadkodawcy, zgodnie z art. 56 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, ulega zawieszeniu, a w przypadku przejścia obowiązku objętego tytułem wykonawczym na następcę prawnego zobowiązanego postępowanie byłoby kontynuowane (art. 28 a).

Istotną przeszkodą w stosowaniu tego rozwiązania byłyby ograniczenie zawarte w art. 108 § 4 o.p. zabraniające prowadzenia egzekucji zobowiązania wynikającego decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej, o ile egzekucja z majątku podatnika okazałaby się w całości albo w części bezskuteczna. Wspomniane ograniczenia z art. 108 § 2–4 o.p. byłyby z uwagi na nieistnienie podatnika spadkodawcy bezprzedmiotowe. Należałoby więc w projektowanym art. 117b dodać § 3 o treści „Przepisów art. 108 § 2–4 nie stosuje się”. Jak się wydaje, w tym rozwiązaniu trudno byłoby zastosować zasady proporcjonalnej odpowiedzialności osób, na rzecz których spadkodawca uczynił zapisy windykacyjne oraz spadkobierców, do wartości otrzymanych przysporzeń, chyba że doszłoby do wyeliminowania możliwości stosowania do tego zbiegu odpowiedzialności art. 107 § 1a o.p. i wprowadzenie kolejnego § 4 o treści „Spadkobiercy i osoby, na rzecz których zostały uczynione zapisy windykacyjne, ponoszą odpowiedzialność podatkową proporcjonalnie do wartości otrzymanych przez nich przysporzeń”. W tym przypadku przepis § 3 musiałby otrzymać brzmienie „Przepisów art. 107 § 1a, art. 108 § 2–4 o.p. nie stosuje się”. Jednakże przeszkodą dla przyjęcia tego rozwiązania byłyby to, że spadkobiercy nie zawsze przeprowadzają dział spadku, a często dokonują faktycznego tylko jego podziału. To zaś oznacza, że pozostawić należałoby regu-

ły odpowiedzialności solidarnej zapisobierców windykacyjnych, zwykłych i spadkobierców.

Jeżeli chodzi o rozwiązanie drugie to należałoby po art. 106 o.p. dodać art. 106a w następującym brzmieniu:

Art. 106a § 1. Osoba, na rzecz której spadkodawca uczynił zapis windykacyjny, ponosi odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe spadkodawcy z chwilą otwarcia spadku, jeżeli w tej chwili przedmiot zapisu należał do spadkodawcy i spadkodawca nie był zobowiązany do jego zbycia.

§ 2. Zakres odpowiedzialności osoby, na rzecz której spadkodawca uczynił zapis windykacyjny ograniczony jest do wartości otrzymanego zapisu.

§ 3. Do odpowiedzialności osoby, o której mowa w § 1, stosuje się odpowiednio art. 97 § 1 oraz art. 98–104.

To rozwiązanie powodowałoby, że konieczne byłoby także uzupełnienie art. 133o § 2 lit. c) o.p. o treści „Stroną w postępowaniu podatkowym jest także osoba, na rzecz której spadkodawca uczynił zapis windykacyjny”. To rozwiązanie powodowałoby, że do osób, na rzecz których spadkodawca uczynił zapis windykacyjny, zastosowanie miałyby tryby orzekania określone w art. 100 § 2, art. 102 § 2 i art. 104 § 1–3 o.p. Do osób tych miałyby także odpowiednio zastosowanie art. 103 o.p. zobowiązujący organy podatkowe do zawiadomienia spadkobierców o sytuacjach określonych w art. 103 § 1 – § 2 o.p. Jednakże osobom tym, podobnie jak zapisobiercom zwykłym, należałoby przyznać prawo do ulg podatkowych opisanych w art. 67a i 67b o.p. przy czym wymagałoby to uzupełnienia art. 67c § 2 o.p., który powinien otrzymać następujące brzmienie „Przepisy art. 67a oraz 67b stosuje się odpowiednio do należności przypadających od spadkobierców podatnika, płatnika lub inkasenta, zapisobierców zwykłych, osób, na rzecz których spadkodawca uczynił zapis windykacyjny oraz osób trzecich”.

### III. Następstwo prawne w zakresie obowiązku podatkowego

W glosie<sup>2</sup> do wyroku NSA z dnia 24 września 2010 r. (II FSK 1193/10)<sup>3</sup> A. Mariański zawarł krytyczne uwagi co do następującego poglądu NSA. „Na podstawie art. 97 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 1997 r. Nr 137, poz. 926 ze zm.) dziedziczący spadkobierca podatnika przejmuje jego, to jest spadkodawcy, obowiązek podatkowy, który uzasadnia ustalenie wysokości zobowiązania podatkowego, zgodnie z art. 30 ust. 1 pkt 7 w zw. z art. 20 ust. 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.).”

Autor glosy stwierdził, że glosowane orzeczenie stanowi wyraz istotnej zmiany interpretacji oraz praktyki stosowania przepisów Ordynacji podatkowej regulujących sukcesję podatkową spadkobierców, gdyż dotąd nie budziło wątpliwości, że spadkobiercy odpowiadają jedynie za zobowiązania podatkowe oraz inne enumeratywnie wymienione w art. 98 ordynacji podatkowej zobowiązania spadkodawcy. Odnosząc się krytycznie do tego poglądu, Autor przyjmuje, że:

- a) przepis art. 97 § 1 o.p. jest odpowiednikiem (powtórzeniem) art. 922 § 1 kc., chociaż dotyczy innych praw i obowiązków niż wynikające ze stosunków cywilnoprawnych,
- b) podział praw i obowiązków na majątkowe i niemajątkowe budzi zasadnicze wątpliwości,
- c) trudno sobie wyobrazić odpowiedzialność za nieskonkretyzowaną powinność świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w ustawach podatkowych,
- d) gdyby odpowiedzialność spadkobierców dotyczyła także obowiązku podatkowego, to niewątpliwie byłoby to przejęcie obowiązku majątkowego,
- e) z uwagi na specyficzne zasady orzekania o odpowiedzialności podatkowej spadkobierców (art. 100–103 o.p.) zakres odpowiedzialności oraz stosowanie przepisów prawa cywilnego dotyczących dziedziczenia (art. 98 o.p.), zróżnicowanie za-

2 Tekst wyroku: „Jurysdykcja Podatkowa” 2010, nr 6, s. 55–62.

3 „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2011, nr 3, s. 224–227.

kresu odpowiedzialności w zależności od kontynuacji działalności gospodarczej (art. 97 § 1 i 2 o.p.), odmienne zasady orzekania o odpowiedzialności podatkowej spadkobierców za zobowiązanie w podatku dochodowym od osób fizycznych (art. 104 o.p.) i za zwrot nadpłat (art. 105 o.p.), nie mamy tu do czynienia z przejęciem wszystkich praw i obowiązków i to bez potrzeby wydawania dodatkowych rozstrzygnięć, jak to ma miejsce w przypadku następstwa prawnego podmiotów przekształconych,

- f) literalna wykładnia art. 97 o.p. bez uwzględnienia systemowej wykładni art. 98 o.p., prowadzi do błędnych rezultatów,
- g) przy wykładni art. 97 o.p., przyjęć należy, że w art. 98 o.p. rozszerzono odpowiedzialność podatkową, gdyż zakres sukcesji podatkowej określony w art. 97 § 1 o.p. dotyczy wyłącznie praw i obowiązków spadkodawcy jako podatnika.

Jak się wydaje, są to najważniejsze argumenty Autora przemawiające przeciwko tezie wyroku dopuszczającej przejęcie przez spadkobierców podatnika także obowiązku podatkowego spadkodawcy. Z poglądami Autora nie można się jednak zgodzić, aczkolwiek niektóre jego tezy należy zaaprobować. Dotyczy to w szczególności tez sformułowanych wyżej pod lit. a, b, d. W szczególności za trafną i w zasadzie nie budzącą wątpliwości należy uznać tezę, że przepis art. 97 § 1 o.p. jest w zasadzie odpowiednikiem art. 922 § 1–3 kc., z tym jednak że inna jest konstrukcja prawna tych przepisów. Zwracał na to uwagę zresztą sam Autor glosy<sup>4</sup>. Skoro ustawodawca operuje w art. 97 § 1 o.p. pojęciem „majątkowe prawa i obowiązki”, a w art. 922 § 1 kc. „prawa i obowiązki majątkowe” i co więcej, taka konstrukcja tego pojęcia była istotna dla członków Komisji Polityki Gospodarczej, Budżetu i Finansów oraz Ustawodawczej opracowujących projekt ustawy – Ordynacja podatkowa, oznacza to, że spadkobiercy podatnika przejmują wszystkie prawa majątkowe i wszystkie obowiązki majątkowe i niemajątkowe spadkodawcy (podatnika). W art. 97 § 1 o.p. nie ma mowy o prawach

4 Zob. Kontynuacja działalności gospodarczej przez spadkobierców podatnika, cz. I, Mon. Pod. 2003, nr 9, s. 21 i nast.; S. Babiarz, Majątkowe i niemajątkowe prawa i obowiązki w systemie praw cz. II. Majątkowe i niemajątkowe prawa i obowiązki w prawie podatkowym 2. „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2006, nr 2, s. 36–37.

niemajątkowych, gdyż przejęcie tych jest zastrzeżone (art. 97 § 2 o.p.) tylko dla spadkobierców podatnika kontynuujących działalność gospodarczą spadkodawcy podatnika. Także zgoda na to, że zakres sukcesji podatkowej jest najpełniejszy dla spadkobierców podatnika przedsiębiorcy. To zaś oznacza, że obowiązek podatkowy, jako obowiązek majątkowy, jest przejmowany zarówno przez spadkobierców podatnika przedsiębiorcy, jak i nie przedsiębiorcy. Dlaczego obowiązek podatkowy jest obowiązkiem majątkowym? Otóż nie dlatego, że dotyczy powinności świadczenia pieniężnego, choć nieskonkretyzowanego, ale przede wszystkim dlatego, że jest powiązany z zaistnieniem zdarzenia określonego w ustawie podatkowej. Zdarzenia te, np. nabycie własności, posiadanie samoistne nieruchomości czy rzeczy ruchomej, osiągnięcie dochodu, przychodu, zawsze będą miały charakter zdarzeń majątkowych.

W konsekwencji pogląd, że trudno sobie wyobrazić pojęcie odpowiedzialności za nieskonkretyzowaną powinność świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w ustawie podatkowej, jest niezrozumiały, skoro w stanie faktycznym sprawy to spadkodawca spełnił i wypełnił swoim zachowaniem podatkowopravny stan faktyczny. To przecież on poniósł wyższe wydatki i zgromadził mienie wyższe, niż osiągnął przychód w roku podatkowym oraz nie miał pokrycia w mieniu zgromadzonym przed poniesieniem tych wydatków lub zgromadzeniem mienia. Następstwo prawne pod tytułem ogólnym polega przecież – co nie budzi jakichkolwiek wątpliwości – na wstąpieniu w sytuację prawną poprzednika prawnego z całym tego konsekwencjami. Zauważyć jeszcze trzeba, że skoro pojęcie obowiązku podatkowego spełnia kryteria obowiązku majątkowego i jego przejęcie przez spadkobierców jest uregulowane w ustawie, to jest to wykładnia zgodna z art. 217 Konstytucji RP. Nie można więc tezie wyroku postawić zarzutu, że wprowadza odpowiedzialność za obowiązek podatkowy, wynikającą z wykładni, a nie wprost z przepisu prawa. Także nie można mieć pretensji do ustawodawcy, że wprowadza do prawa podatkowego pojęcie majątkowych praw i obowiązków, skoro posługiwanie się pojęciami niedookreślonymi, klauzulami generalnymi, terminami nieostrymi jest dość powszechne i występuje też w prawie podatkowym. W tej sytuacji wykładnia pojęcia i sposób radzenia so-



bie z majątkowymi prawami i obowiązkami, które w prawie podatkowym są zjawiskiem powszechnym (zresztą sam Autor glosy w swych publikacjach przyznaje, że trudno znaleźć w prawie podatkowym przykłady niemajątkowych praw i obowiązków), nie może być argumentem do zmiany czy wykładni prawa. Tym samym można tylko podkreślić, że wprowadzenie podziału praw niemajątkowych w art. 97 § 1 i 2 o.p. jest nie skuteczne i tylko zaciemnia obraz następstwa prawnego pod tytułem ogólnym.

Z argumentu, że w art. 98 § 1 i 2 o.p. rozszerzono zakres sukcesji uregulowanej w art. 97 § 1 i 2 o.p., wynika tylko tyle, że rozszerzenie to ma wymiar podmiotowo – przedmiotowy. Art. 97 § 1–3 o.p. wprowadza sukcesję podatkową i to sukcesję pod tytułem ogólnym spadkobierców podatnika i płatnika, a art. 98 § 2 pkt 1 i § 2 pkt 1, 2, 3, 4, 5 i 6 o.p. sukcesję pod tytułem szczególnym także spadkobierców inkasenta. Już tylko z tego powodu nie można traktować relacji między art. 97 o.p. i art. 98 o.p. jako doprecyzowania, dookreślenia zakresu przedmiotowego odpowiedzialności spadkobierców podatnika i płatnika. Dlatego, że ten drugi przepis rozszerza w sensie podmiotowym i przedmiotowym tę odpowiedzialność. Po drugie, ani z treści art. 97 o.p., ani też z treści art. 98 o.p. nie wynika by ten drugi przepis tylko dookreślał zakres przedmiotowy odpowiedzialności podatkowej spadkobierców podatnika i płatnika określonej w art. 97 § 1–4 o.p. Gdyby tak było, to art. 97 § 1 o.p. powinien brzmieć „Spadkobiercy podatnika, z zastrzeżeniem § 2 i art. 98 § 1 i 2 oraz art. 101 § 1 i art. 105 § 1 i 2 o.p., przejmują przewidziane w przepisach prawa podatkowego majątkowe prawa i obowiązki spadkodawcy”. Gdyby tak było, to żaden z Autorów komentarzy do tego przepisu nie przyjmowałby poglądu, że wprowadza on do prawa podatkowego instytucję następstwa prawnego spadkobierców podatnika i płatnika pod tytułem ogólnym, lecz tylko następstwo pod tytułem szczególnym. Ponadto także z treści art. 98 § 1 i 2 o.p. nie wynika by zakres odpowiedzialności spadkobierców podatnika, płatnika i inkasenta ograniczał się tylko do zobowiązań tam wskazanych. Skoro przepis art. 98 § 2 pkt 1 o.p. wyraźnie wskazuje na odpowiedzialność za zaległości podatkowe, w tym również za zaległości podatkowe, o których mowa w art. 52 § 1, a przepis art. 98 § 2 pkt 2 o odpowiedzialności za odsetki od zaległości podatkowych spadkodawcy, ale

już bez wyróżnika, „w tym także za odsetki, o których mowa w art. 53a o.p.”, to trzeba tej odpowiedzialności za te odsetki poszukiwać właśnie w art. 97 § 4 w zw. z art. 53a) ord. pod. Podobnie zresztą będzie też z następstwem prawnym i odpowiedzialnością podatkową nabywcy spadku. Trudno – mimo art. 98 § 1 o.p. i ze względu na treść art. 98 § 2 o.p. – przyjąć, by odpowiedzialność podatkowa nabywcy spadku była kształtowana na podstawie art. 1053 kc. czy art. 1055 § 1 kc. już choćby dlatego, że nie są to, jak tego wymaga art. 217 Konstytucji RP i art. 3 pkt 1 o.p., przepisy prawa podatkowego, lecz prawa cywilnego.

Podnoszona przez Autora – jako silny argument przeciwko tezie wyroku – problematyka specyficznych zasad orzekania o odpowiedzialności nie jest takim, choćby dlatego, że ta specyfika nie dotyczy tylko orzekania o odpowiedzialności spadkobierców, ale dotyczy orzekania o zakresie następstwa prawnego spadkobierców i zapisobierców. Odpowiedzialność jest przecież tylko wycinkiem następstwa prawnego. Ograniczenie się do argumentacji tylko w zakresie odpowiedzialności podatkowej zubaża tę instytucję prawną. Przecież w trybach określonych w art. 100 § 1, § 2, § 2a) o.p., art. 102 § 2 o.p. czy też art. 104 § 1–3 o.p. organy podatkowe orzekają też o prawach, które po spadkodawcy przejęli spadkobiercy, a można twierdzić, że także zapisobiercy. Nie ma poza tym żadnych przeszkód, by w tych trybach nie orzekać o przejęciu obowiązku podatkowego spadkodawcy, jak i o ukształtowaniu jego zobowiązania podatkowego, skoro np. w art. 104 § 1–3 o.p. ustawodawca nie przewidział, że ogranicza jego stosowanie tylko do ustalenia zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych w przypadku, gdy podatnik zmarł przed upływem roku podatkowego. Jest to wprawdzie tryb specjalny w stosunku do trybu ogólnego uregulowanego w art. 100 § 1 – § 2a) o.p. ale brak podstaw do twierdzenia, że przepisy art. 104 § 1 i 2 o.p., jako korzystne dla podatników, nie miałyby mieć zastosowania do trybu z art. 100 § 1 o.p. Przykładem takiego rozumowania jest wyrok NSA z dnia 24 października 2007r. (II FSK 1212/06)<sup>5</sup>.

---

5 „Jurysdykcja Podatkowa” 2008, nr 4, s. 77 i n.

Taki „mieszany” tryb spotkał się wprawdzie z krytyką (ale tylko w zakresie trybu) A. Olesińskiej<sup>6</sup>, ale brak wykorzystania tego trybu „mieszanego” prowadzi do rezultatów godnych pożałowania, czego przykładem jest jeden z wyroków sądowych<sup>7</sup>.

Można zrozumieć Autora, że broni spadkobierców podatnika przed odpowiedzialnością za sankcyjny podatek od dochodów nieujawnionych, ale trzeba mieć przy tym na uwadze to, że przy tej obronie spadkobiercy mogą też stracić. Przykładem pierwszym z brzegu może być np. prawo do korekty deklaracji podatkowej; o którym można – jako o uprawnieniu spadkobierców – wywodzić tylko z art. 97 § 1 o.p., gdyż nie ma o nim mowy w pozostałych przepisach o następstwie prawnym. Zatem przy tej koncepcji wykładni, jaką zaprezentował Autor, uprawnienie to spadkobiercom by nie przysługiwało. Jeżeli nie można wyprowadzać odpowiedzialności spadkobierców podatnika za obowiązek podatkowy z art. 97 § 1 o.p., bo nie ma o niej mowy w art. 98 § 1 i 2 o.p., to równoległe nie można przyznać tym spadkobiercom prawa do korekty deklaracji podatkowej, które przecież może warunkować prawo do nadpłaty. Nie można więc nie przypisywać art. 97 § 1–4 o.p. treści normatywnej. Jest to bowiem przepis o charakterze definiującym i ogólnym, zakreślający generalne ramy następstwa prawnego spadkobierców podatnika i płatnika pod tytułem ogólnym tak w zakresie podmiotowym, jak i przedmiotowym.

#### **IV. Dopuszczalność ustalanie kręgu spadkobierców w postępowaniu podatkowym**

Kolejnym zagadnieniem, jakie pojawia się na tle następstwa prawnego spadkobierców, jest dopuszczalność ustalania przez organ podatkowy w toku postępowania podatkowego tych spadkobierców tytułu ich powołania do spadku, sposobu przyjęcia spadku oraz wysokości ich udziałów spadkowych. Nie budzi wątpliwości, że zgodnie z art. 201 § 1 pkt 1 o.p. organ podatkowy w razie śmierci strony ma obowiązek za-

---

6 Zob. A. Olesińska, *glosa do wyroku NSA z dnia 24 października 2007 r.* (II FSK 1212/06), „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2008, nr 6, s. 537–541.

7 Zob. wyrok WSA w Kielcach z dnia 8 października 2009 r. (I SA/Ke 306/09), „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2011, nr 1, poz. 12 z glosą A. Nity, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2011, nr 1, s. 21–25.

wieść postępowanie, chyba że podlega ono umorzeniu jako bezprzedmiotowe. W orzecznictwie w tym zakresie wyrażono trafny pogląd, że „art. 201 § 1 pkt 1 o.p. nie pozostawia organom podatkowym swobody wyboru co do dalszego postępowania. Zawieszenie w razie śmierci strony następuje z urzędu i jest obligatoryjne. Jediną okoliczność, jaką w takiej sytuacji rozpatruje organ, jest bezprzedmiotowość postępowania. Z bezprzedmiotowością postępowania, w przypadku śmierci strony w toku postępowania podatkowego, mamy do czynienia w szczególności, gdy sprawa dotyczy osobistych, niezbywalnych praw i obowiązków strony (podatnika), np. kwestii nadania numeru identyfikacji podatkowej”<sup>8</sup>. Zagadnieniem istotniejszym jest problem podjęcia tego postępowania. Ma to o tyle istotne znaczenie, że zgodnie z art. 99 o.p. „bieg terminów przewidzianych w art. 68, 70, 71, 77 § 1 oraz art. 80 § 1 ulega zawieszeniu od dnia śmierci spadkodawcy do dnia uprawomocnienia się postanowienia sądu o stwierdzeniu nabycia spadku (zarejestrowania aktu poświadczenia dziedziczenia), nie dłużej jednak niż do dnia, w którym upłynęły 2 lata od śmierci spadkodawcy”. Oznacza to, że jeżeli w okresie tych 2 lat od śmierci spadkodawcy nie zostało wydane prawomocne postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku (nie został zarejestrowany akt poświadczenia dziedziczenia), a postępowanie podatkowe zostało przykładowo wszczęte w 4 roku i 10 miesiącu, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku, to jeżeli w ciągu tych 2 miesięcy do upływu terminu przedawnienia organy podatkowe nie zakończą postępowania decyzją podatkową ostateczną, to konieczne będzie wydanie decyzji o umorzeniu postępowania. Załóżmy, że w tym przykładzie to organ podatkowy zgodnie z art. 510 § 1 w zw. z art. 669 k.p.c. oraz art. 203 § 1 i 2 o.p. wniósł o stwierdzenie nabycia spadku, ale ułożyło się ono tak np. wskutek śmierci kolejnych spadkobierców i zawieszania postępowania kolejnymi postanowieniami zgodnie z art. 174 § 1 pkt 1 w zw. z art. 13 § 2 k.p.c., że nie mogło się ono zakończyć prawomocnym postanowieniem o stwierdzeniu nabycia spadku w okresie owych 2 lat. Zauważyć tylko należy, że organ podatkowy, zgodnie z art. 95b ustawy z dnia 14 lutego 1991 r. – Prawo o notariacie,<sup>9</sup> nie może wnosić o wydanie aktu po-

8 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 8 maja 2008 r. (III SA/Wa 225/08) Lex nr 471242.

9 Tekst jedn. Dz.U. z 2008 r. Nr 189, poz. 1158 ze zm.

świadczenia dziedziczenia. Oznacza to, że praktycznie biorąc wszystkie te postępowania podatkowe, które są w toku w okresie końcowym przed upływem 6 miesięcy, od końca terminu przedawnienia, z uwagi na konieczność złożenia oświadczenia o przyjęciu lub odrzuceniu spadku zagrożone byłyby realnym umorzeniem z uwagi na bezprzedmiotowość postępowania związaną z upływem terminu przedawnienia. Jest jeszcze istotne to, że w okresie zawieszenia postępowania organ, który zawiesił postępowanie z przyczyn określonych w art. 201 § 1 pkt 1, 3, 4, nie podejmuje żadnych czynności z wyjątkiem tych, które mają na celu podjęcie postępowania albo zabezpieczenie dowodu.

Zgodnie z art. 205a § 1 o.p. organ podatkowy podejmuje postępowanie z urzędu, gdy ustanie przyczyna zawieszenia, w szczególności w razie śmierci strony – po zgłoszeniu się lub ustaleniu spadkobierców zmarłego albo po ustanowieniu w trybie określonym odrębnymi przepisami kuratora spadku. Podjęcie postępowania nastąpi także (art. 205 a § 1 pkt 4 o.p.), gdy zostanie rozstrzygnięte zagadnienie wstępne przez sąd, a więc gdy zostaną ustaleni spadkobiercy zmarłej strony i organ poweźmie wiadomość o uprawomocnieniu się postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku. Z uregulowania tego wynika, że przepis art. 205 a § 1 i 2 o.p. będący systemowo usytuowany po art. 203 § 1 i 2 o.p. nakładającego obowiązek organu zawieszającego postępowanie do wezwania strony do wystąpienia do właściwego sądu o rozstrzygnięcie zagadnienia wstępnego lub upoważniającego organ do wystąpienia z wnioskiem o stwierdzenie nabycia spadku, wcale nie stwierdza, że ustalenie spadkobierców zmarłego musi nastąpić wyłącznie w trybie wydania postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku lub w trybie ich zgłoszenia się dobrowolnego po ustaleniu ich w zarejestrowanym akcie poświadczenia dziedziczenia. Użycie w art. 205 a § 1 pkt 1 o.p. sformułowania, „gdy ustanie przeszkoda zawieszenia, w szczególności w razie śmierci strony – po zgłoszeniu się lub po ustaleniu spadkobierców zmarłego” wcale nie oznacza zakazu ustalania tych spadkobierców przez organ podatkowy w postępowaniu podatkowym i wskazania ich w postanowieniu o podjęciu postępowania. Poza tym można mieć uzasadnione wątpliwości, czy ustalenie spadkobierców lub ich zgłoszenie się, jako podstawa do podjęcia postępowania, to jednak nie inna podstawa niż rozstrzygnięcie zagadnienia wstępnego przez inny organ lub

sąd. Ustawodawca je przecież rozróżnia w art. 205 a § 1 i art. 205 a § 1 pkt 4. Jeżeli zauważyć, że wezwanie organu do strony, o którym mowa w art. 203 § 1 o.p., a więc o wystąpienie do rozstrzygnięcia zagadnienia wstępnego odnosi się tylko do podstawy zawieszenia wykazanej w art. 201 § 1 pkt 2 o.p., a nie pkt 1 traktującej o zawieszeniu postępowania w razie śmierci strony, to można mieć wątpliwości, czy rozstrzygnięcie zagadnienia wstępnego może obejmować także ustalenie spadkobierców.

W końcu zauważenia wymaga to, że z art. 205 a § 2 o.p. wynika, iż „jeżeli w ciągu roku od dnia wydania postanowienia o zawieszeniu postępowania nie zgłoszą się lub nie zostaną ustaleni spadkobiercy zmarłej strony, organ podatkowy może zwrócić się do sądu o ustanowienie kuratora spadku, chyba że kurator taki został już wcześniej ustanowiony”. Jednakże uwzględniając treść art. 205 a § 1 pkt 1, o.p. traktującego także o ustanowieniu kuratora spadku zgodnie z odrębnymi przepisami (art. 180 § 2 i art. 666 § 1 k.p.c.), nie wydaje się, by w art. 205 a § 2 o.p. chodziło o inny przypadek ustanowienia kuratora niż w art. 205 a § 1 pkt 1, o.p. Miałby być on albo ustanowiony na podstawie art. 180 § 2 k.p.c., czyli musiałoby toczyć się postępowanie cywilne, w którym go sąd spadku ustanowił albo przypadek spadku nicobjętego i ustanowienie go w trybie art. 666 § 1 k.p.c. Tym samym nie jest to rozwiązanie problemu, skoro nie w każdym przypadku kurator taki mógłby być ustanowiony. Pozostawiając tę kwestię na marginesie lub przyjmując, że ustalenie spadkobierców objęte może być rozstrzygnięciem zagadnienia wstępnego, należy zauważyć, że nie zmienia to w żadnym stopniu wykładni art. 205 a § 1 pkt 1 o.p. dopuszczającej w ramach obowiązku wszechstronnego wyjaśnienia wszystkich zagadnień prowadzonego postępowania (art. 122, art. 187 § 1, art. 191 o.p.) do ustalenia, oczywiście w sytuacjach wyjątkowych i bez uzurpowania sobie stałej kompetencji w tym zakresie, tak spadkobierców, wysokości ich udziału w spadku, tytułu powołania do spadku, czy sposobu przyjęcia lub odrzucenia spadku. Uprawnienie to jest dopuszczalne także i z takiego powodu, że nie wkracza w pole, w którym uprawnienia sądu powszechnego są wyłączne, a mianowicie rozstrzygania w sprawach o ukształtowanie stosunku prawnego (rozwód, unieważnienie małżeństwa), lecz spraw, w których dochodzi do wydawania rozstrzygnięć deklaratoryj-

nych<sup>10</sup>. Reasumując, organom podatkowym należy przyznać ramach obowiązku prowadzenia postępowania podatkowego, w toku którego są obowiązywane podejmować wszelkie niezbędne działania (zgodne z prawem – art. 180 § 1 o.p.), w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym (art. 122 o.p.), a także obowiązku zebrania i w sposób wyczerpujący rozpatrzenia całego materiału dowodowego (art. 187 § 1 o.p.) kompetencję do ustalenia spadkobierców, wysokości ich udziału w spadku, tytułu powołania oraz ustalenia czy doszło do przyjęcia lub odrzucenia spadku, ale w drodze wyjątku od zasady. Uprawnienie to nie byłoby, bowiem sprzeczne z prawem (art. 180 § 1 o.p.), a co więcej, z nim zgodne (art. 205 a § 1 pkt 1 o.p.). Na marginesie tylko zauważyć trzeba, że taki wyjątkowy przypadek dopuszczalności prowadzenia postępowania egzekucyjnego (sic!) z udziałem wskazanego przez wierzyciela (także podatkowego) spadkobiercy, jeszcze przez ich ustaleniem we właściwym trybie, przewiduje art. 57 § 2 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

---

10 Zob. na ten temat wyrok NSA z dnia 30 stycznia 2009 r. (II FSK 1544/07) „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2009, nr 2, poz. 32.

# CHARAKTER PRAWNY WNIOSKU O ZALICZENIE NADPŁATY NA POCZET PRZYSZŁYCH ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH

MACIEJ ŚLIFIRCZYK

## I. Wprowadzenie

Analiza charakteru prawnego wniosku o zaliczenie nadpłaty podatku na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych wymaga uprzedniego wyjaśnienia kilku kwestii wstępnych. W ramach instytucji nadpłaty podatku wyróżnić należy z jednej strony nadpłatę rozumianą jako zdarzenie prawne, z drugiej natomiast zobowiązanie z tytułu nadpłaty podatku rozumiane jako stosunek prawny o charakterze zobowiązaniowym<sup>1</sup>. Zobowiązanie z tytułu nadpłaty podatku związane jest z istnieniem po stronie wierzyciela podatkowego obowiązku dokonania zwrotu nadpłaty na rzecz uprawnionego podmiotu. Obowiązek taki nie pojawia się przy tym automatycznie z chwilą wystąpienia nadpłaty<sup>2</sup>. Na gruncie przepisów O.p. moment pojawienia się nadpłaty wskazuje przede wszystkim art. 73, zaś moment powstania zobowiązania z tytułu nadpłaty podatku reguluje m.in. art. 77 (od momentu wskazanego w tym przepisie nadpłata „podlega zwrotowi”). Jak z tego wynika, dla pojawienia się zobowiązania z tytułu nadpłaty podatku konieczne jest nie tylko wystąpienie nadpłaty, ale również z reguły realizacja innych przesłanek, zależnych od źródła powstania nadpłaty<sup>3</sup>. Przykładowo taką przesłanką jest m.in. wydanie decyzji stwierdzającej nadpłatę podatku i z dniem wydania takiej decyzji powstaje zobowiązanie z tytułu nadpłaty podatku. Sama nadpłata powstaje wcześniej, bowiem już z mo-

---

1 Szerzej na ten temat zob.: M. Ślifirczyk, *Nadpłata podatku*, Kraków 2005, s. 21, 29 i 213–216.

2 Szerzej na ten temat zob.: *ibidem*, s. 243–246.

3 Szerzej na ten temat zob.: *ibidem*, s. 246–255.



mentem korekty zeznania załączanego do wniosku o stwierdzenie nadpłaty (korekta skutkuje bowiem modyfikacją wysokości zobowiązania podatkowego)<sup>4</sup>.

## **II. Wniosek o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych a zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych**

Przystępując do analizy charakteru prawnego wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych, należy odróżnić złożenie wspomnianego wniosku od samego zaliczenia nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych. Ustawodawca wyraźnie różnicuje te zdarzenia. Wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych dotyczy art. 76 § 1, art. 78 § 4 oraz art. 80 § 2 o.p. O zaliczeniu nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych wspominają natomiast art. 52 § 1 pkt 1, art. 53 § 5 pkt 1 i art. 80 § 3 tej ustawy. Na tej podstawie uznać można, że wniosek o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych wszczyna szczególną procedurę, którą kończy dokonanie przez organ podatkowy czynności materialno–technicznej w postaci zaliczenia nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych<sup>5</sup>. Zaznaczyć należy, że przepisy prawa podatkowego nie dają swobody organom podatkowym, jeśli chodzi o sposób postąpienia z wnioskiem, a samo złożenie wniosku już wywołuje określone skutki prawne o charakterze materialnoprawnym. Ta ostatnia okoliczność dodatkowo uwydatnia potrzebę bliższej analizy instytucji wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych.

---

4 Wniosek z art. 73 § 2 pkt 1 o.p..

5 W pewnych przypadkach postępowanie to może być przeprowadzone z urzędu. Por. art. 76 § 2 o.p.

### III. Istota wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych

Podkreślić trzeba, że zarówno złożenie wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych, jak i dokonanie takiego zaliczenia nie jest sposobem wygasania zobowiązań podatkowych, o którym mowa w art. 59 § 1 pkt 4 o.p. W takiej sytuacji nie może wygasnąć żadne zobowiązanie podatkowe, bowiem ono jeszcze nie powstało. Wygaśnięcie zobowiązania podatkowego będzie mogło mieć miejsce dopiero wówczas, gdy takie zobowiązanie powstanie. Wówczas będziemy mieli jednak do czynienia ze znanym o.p. zaliczeniem na poczet bieżących zobowiązań podatkowych. Cały tryb postępowania przedstawia się więc następująco<sup>6</sup>:

- 1) złożenie przez podatnika wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych,
- 2) zaliczenie przez organ podatkowy nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych,
- 3) zaliczenie przez organ podatkowy nadpłaty na poczet bieżących zobowiązań podatkowych.

Skoro nie wygasa zobowiązanie podatkowe, to nie może wygasnąć również zobowiązanie z tytułu nadpłaty podatku<sup>7</sup>. Złożenie wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych nie prowadzi zatem bezpośrednio do wygaśnięcia tego zobowiązania, ale jedynie modyfikuje jego treść. Modyfikacja ta polega na rezygnacji ze zwrotu bezpośredniego nadpłaty na rzecz zwrotu pośredniego. W takim ujęciu złożenie wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych może być rozumiane jako skorzystanie z kompetencji do jednostronnej modyfikacji stosunku zobowiązaniowego. W doktrynie stwierdza się nawet, że termin „wniosek” nie jest w tym kontekście prawidłowy, bowiem „Jest to właściwie dyspozycja

6 Na ten temat patrz również: M. Ślifirczyk, *Nadpłata...*, s. 319–320.

7 Zaliczenie nadpłaty na poczet zaległości podatkowych lub bieżących zobowiązań podatkowych stanowi formę kompensacyjnego regulowania należności podatkowych, a zatem prowadzi do jednoczesnego wygaśnięcia zarówno zobowiązania podatkowego, jak i zobowiązania z tytułu nadpłaty podatku. Por. bliżej M. Ślifirczyk, *Potrącenie jako forma zapłaty podatku w polskim prawie podatkowym*, Warszawa 1999, s. 25–27.

podatnika, którą organ podatkowy musi wykonać. Podatnik może za-  
dysponować w wybrany sposób całością lub częścią nadpłaty.”<sup>8</sup>

#### **IV. Przesłanki warunkujące skuteczność złożenia wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych**

Wyżej przeprowadzone rozważania wskazują, że uprawnienie do złożenia wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych musi być oparte na wynikającej z przepisów prawnych normie kompetencyjnej<sup>9</sup>. Wspomniana norma kompetencyjna nakazuje organowi podatkowemu powstrzymać się ze zwrotem bezpośrednim nadpłaty, jeżeli podatnik złoży prawidłowy wniosek o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych<sup>10</sup>. Za-  
uważyć należy, że przepisy o.p. nie precyzują *expressis verbis* kiedy można mówić o złożeniu wspomnianego wniosku oraz kiedy pismo podatnika może być uznane za wniosek o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych<sup>11</sup>. Oczywiście nie oznacza to, że kwestia ta nie jest normowana. Inaczej niemożliwe byłoby określenie, w jakiej sytuacji organ podatkowy jest zobowiązany do powstrzymania się od dokonania bezpośredniego zwrotu nadpłaty. Skoro nie ma przepisów formułujących wprost pełną normę kompetencyjną, nie jest możliwe posłużenie się wyłącznie wykładnią językową dla rekonstrukcji treści tej normy. Konieczne jest skorzystanie z innych metod interpretacji, w tym zwłaszcza wykładni systemowej wewnętrznej i wykładni funkcjonalnej (w tym celowościowej).

---

8 H. Dzwonkowski, (w:) *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, pod red. Henryka Dzwonkowskiego, Warszawa 2006, s. 472.

9 Norma kompetencyjna jest rozumiana jako norma nakazująca zachować się w pewien określony sposób, gdy pewna czynność prawna zostanie odpowiednio dokonana przez określony podmiot. Patrz: Z. Ziemiński, *Kompetencja i norma kompetencyjna*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1969, z. 4, s. 34–35, 37.

10 W ten sposób wykreowany zostaje też stosunek prawny podległości kompetencji, którego cechą jest to, że w przypadku, w którym podmiot uzyskujący kompetencję uczyni z niej użytek, wywoła to określoną zmianę w sytuacji prawnej podmiotu podlegającego kompetencji.

11 Chodzi o tzw. reguły konstruuje (niejako „definiujące”) odpowiednie czynności prawne, to znaczy dokonywanie tych czynności w taki, a nie inny sposób, „pod sankcją nieważności”. Patrz: Z. Ziemiński, *op. cit.*, s. 37.

Jak wynika z już przeprowadzonych rozważań, istotą wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych jest modyfikacja zobowiązania z tytułu nadpłaty podatku. Taka modyfikacja może mieć miejsce tylko wówczas, gdy zobowiązanie to istnieje. Dopiero z tą chwilą wspomniany wniosek może wywołać skutki prawne. Złożenie żądania modyfikacji stosunku prawnego, który jeszcze nie istnieje, nie odpowiada zatem normie kompetencyjnej i powinno być traktowane jako bezskuteczne (niestanowiące wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych)<sup>12</sup>. Za prezentowaną koncepcją w mojej ocenie przemawia brzmienie art. 76 § 1 o.p., który wyraźnie stwierdza, iż nadpłaty „podlegają zwrotowi z urzędu, chyba że podatnik złoży wniosek o zaliczenie nadpłaty w całości lub w części na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych”. Brzmienie tej regulacji wskazuje określoną sekwencję zdarzeń i przewiduje możliwość zwolnienia organów podatkowych jedynie z takiego obowiązku, który już powstał (a zatem musi już istnieć zobowiązanie z tytułu nadpłaty podatku). Kolejnym argumentem za przedstawionym rozumowaniem jest treść art. 80 § 2 o.p. Przepis ten stwierdza, że prawo do złożenia wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych wygasa wraz z wygaśnięciem obowiązku takiego zwrotu po stronie organów podatkowych (czyli w momencie wygaśnięcia zobowiązania z tytułu nadpłaty podatku). Brzmienie przywołanej regulacji wskazuje, iż każdy wniosek o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych musi być związany z konkretnym zobowiązaniem z tytułu nadpłaty podatku. Tylko bowiem w takiej sytuacji liczyć można termin, o którym mowa w art. 80 § 1 o.p.<sup>13</sup>

---

12 Jak stwierdza się w piśmiennictwie z zakresu nauki prawa cywilnego, w zobowiązaniowym stosunku prawnym, poza roszczeniami, mogą występować uprawnienia polegające na możliwości jednostronnego ukształtowania stosunku prawnego, nazywane uprawnieniami kształtującymi (P. Machnikowski, *Uprawnienia kształtujące w zobowiązaniowych stosunkach prawnych*, (w:) *O źródłach i elementach stosunków cywilnoprawnych. Księga pamiątkowa ku czci prof. Alfreda Kleina*, Kraków 2000, s. 237). Przejmując koncepcję uprawnień kształtujących na grunt prawa podatkowego, za uprawnienie tego rodzaju można uznać prawo do złożenia wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych. Może być ono zatem traktowane jako element zobowiązania z tytułu nadpłaty podatku. Także w tym ujęciu oczywiste jest, że może ono pojawić się najwcześniej z chwilą powstania tego stosunku zobowiązaniowego.

13 Przepis ten odsyła do art. 77 o.p., czyli do regulacji, która wskazuje m.in. moment powstania zobowiązania z tytułu nadpłaty podatku.

Warto zwrócić uwagę, że przyjęcie, iż wniosek o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych wywołuje skutki prawne bez względu na istnienie bądź nieistnienie zobowiązania z tytułu nadpłaty podatku, powinno konsekwentnie oznaczać powstanie po stronie organu podatkowego obowiązku zaliczenia nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych w każdym z tych przypadków (nie ma żadnej regulacji prawnej zwalniającej organy podatkowe od tego obowiązku). Obowiązek ten istniałby zatem także wówczas, gdy organ podatkowy kwestionowałby sam fakt istnienia nadpłaty w ramach postępowania wszczętego wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty (*sic!*). Zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych mogłoby generować z kolei po stronie podatnika zaległość podatkową (art. 52 § 1 pkt 1 o.p.) i naliczanie od niej odsetek za zwłokę (art. 53 § 5 pkt 1 o.p.). Te negatywne skutki pojawiałyby się wtedy, gdy podatnik nie ma jeszcze uprawnienia do otrzymania zwrotu nadpłaty (nie istnieje wszak zobowiązanie z tytułu nadpłaty podatku). Co więcej, gdyby było możliwe dokonanie zaliczenia nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych przed powstaniem zobowiązania z tytułu nadpłaty podatku, należałoby dopuścić również w tym okresie zaliczanie nadpłaty na poczet zaległości podatkowych i bieżących zobowiązań podatkowych<sup>14</sup>. W efekcie dla zobowiązania organów podatkowych do dokonania pośredniego zwrotu nadpłaty wystarczający byłby sam wniosek podatnika o zaliczenie tej nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych. Wniosek taki jest w oczywisty sposób sprzeczny z przyjętą w o. p. konstrukcją instytucji nadpłaty i podważa sens istnienia szeregu zawartych w tej ustawie rozwiązań.

---

14 Jeśli bowiem przed powstaniem zobowiązania z tytułu nadpłaty podatku organ podatkowy dokonałby zaliczenia nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych, byłby on także zobowiązany do dokonania kolejnego zaliczenia nadpłaty na poczet bieżących zobowiązań podatkowych, o ile takowe się pojawią. Z brzmienia art. 76 § 1 o.p. wynika bowiem, że zaliczenie nadpłaty na poczet zaległości podatkowych i bieżących zobowiązań podatkowych jest obowiązkiem organu podatkowego. Podkreślić należy, że mowa w tym miejscu o samej czynności zaliczenia nadpłaty. Czynność taka, dokonana po powstaniu zobowiązania z tytułu nadpłaty podatku, może natomiast – w przypadku zaległości podatkowych – wywierać skutki wsteczne, a zatem prowadzić do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego już z chwilą powstania nadpłaty. Wynika to z wyraźnej regulacji prawnej zawartej w art. 76a § 2 pkt 1 o.p.

## V. Problem skuteczności przedwczesnego wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych

Skoro zgłoszenie żądania zaliczenia nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych przed powstaniem zobowiązania z tytułu nadpłaty podatku jest sprzeczne ze zrekonstruowaną wyżej normą kompetencyjną, to fakt taki nie może rodzić skutków prawnych. W takiej sytuacji nie mamy do czynienia z prawidłowym wnioskiem o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych, lecz raczej z wypowiedzią podatnika, niemającą znaczenia prawnego. Innymi słowy, tego rodzaju działanie konwencjonalne nie może być traktowane jako wypełnienie hipotezy normy prawnej wyinterpretowanej na podstawie przepisów o.p. Skutki prawne związane z takim działaniem nie występują. Nie jest natomiast możliwe przyjmowanie w opisanej sytuacji koncepcji „warunkowego wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych” – jak zdaje się to czynić WSA w Warszawie w wyroku z dnia 14 listopada 2006 r.<sup>15</sup> – bowiem instytucja taka nie jest znana o.p. Podkreślić należy, że zobowiązanie z tytułu nadpłaty podatku, jak również wszelkie uprawnienia z nim związane mają charakter publicznoprawny<sup>16</sup>. Nie jest zatem możliwe dowolne przypisywanie stronom tego zobowiązania uprawnień do kształtowania łączącego ich stosunku prawnego, jak również modelowanie tych uprawnień w sposób nieprzewidziany w przepisach prawa. Uprawnienia takie muszą mieć w każdym przypadku oparcie w regulacjach prawnopodatkowych.

Powyższe ustalenia powinny wpływać na interpretację art. 78 § 4 o.p. Przepis ten nie określa, jak należy rozumieć „dzień złożenia wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych”. Wymaga to odwołania się do wyżej ustalonej normy kompetencyjnej, która precyzuje, kiedy pismo złożone przez podatnika może uzyskać status „wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zo-

---

15 III SA/Wa 2219/06. Warto zwrócić uwagę, że WSA przyjął wspomnianą koncepcję bez jakichkolwiek podstaw prawnych, choć opowiedział się jednocześnie w sposób dość rygorystyczny za dominującą rolą wykładni językowej przy interpretacji przepisów dotyczących nadpłaty podatku.

16 Szerzej na ten temat patrz: M. Ślifirczyk, *Nadpłata...*, s. 216–222.

bowiązań podatkowych”. Skoro charakteru takiego pismo to nie może posiadać przed dniem powstania zobowiązania z tytułu nadpłaty podatku, to nie można też przyjmować, że „dzień złożenia wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych” może być dniem wcześniejszym<sup>17</sup>. Oprocentowanie nadpłaty powinno być zatem naliczane do dnia złożenia prawidłowego (a więc odpowiadającego normie kompetencyjnej) wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych. Jak wynika z wcześniejszych rozważań, o prawidłowym wniosku mówić można dopiero po powstaniu zobowiązania z tytułu nadpłaty podatku.

## **VI. Dopuszczalność zmiany lub cofnięcia wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych**

Interesującą kwestią związaną z powyższymi ustaleniami jest dopuszczalność zmiany lub cofnięcia wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych. Jak wskazano wyżej (patrz pkt 2), wspomniany wniosek posiada swój wymiar proceduralny. Mając to na uwadze, należy opowiedzieć się za dopuszczalnością zmiany i cofnięcia takiego wniosku, podobnie jak zasadniczo dopuszcza się takie działania w odniesieniu do podań, o których mowa w przepisach postępowania podatkowego czy administracyjnego. Warto również zwrócić uwagę, że odrzucenie możliwości zmiany lub cofnięcia wniosku może prowadzić w niektórych sytuacjach do faktycznej utraty możliwości odzyskania nadpłaty. Nie można bowiem wykluczyć, że po złożeniu takiego wniosku – wbrew pierwotnym założeniom – powstanie zobowiązania podatkowego w przyszłości okaże się mało prawdopodobne. Wynikać to może z różnych przyczyn, np. zamierzonej likwidacji osoby prawnej. Ochrona prawa do zwrotu nadpłaty podatku wymaga zatem dopuszczenia możliwości modyfikacji wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych. Podobne stano-

---

17 Odmienne co do tej kwestii: wyrok NSA z dnia 1 kwietnia 2008 r. (II FSK 222/07).

wisko – bez szerszego uzasadnienia – zaprezentował także NSA w wyroku z dnia 1 kwietnia 2008 r.<sup>18</sup>

## **VII. Problem dopuszczalności wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych powstałych na gruncie konkretnego podatku**

Na zakończenie warto jeszcze rozważyć problem wskazywania we wniosku o zaliczenie nadpłaty przyszłych zobowiązań na gruncie konkretnego podatku (np. podatku dochodowego od osób prawnych), na poczet których ma nastąpić zaliczenie. Odnosząc się do tej kwestii, zauważyć można, że taka treść wniosku nie jest w pełni zgodna z wymaganiami omówionej wyżej normy kompetencyjnej. Wniosek ten nie będzie więc wnioskiem prawidłowym. Art. 76 § 1 o.p. umożliwia podatnikowi zadysponowanie nadpłatą w całości lub w części. Żaden przepis nie pozwala jednak na zadysponowanie nadpłatą poprzez wskazanie rodzajów przyszłych zobowiązań podatkowych, na jakie ma nastąpić zaliczenie<sup>19</sup>. Jest to rozwiązanie logiczne, bowiem przepisy prawa nie dają również podatnikowi możliwości wskazania, na które bieżące zobowiązanie podatkowe nadpłata ma zostać zaliczona<sup>20</sup>. Analizowane regulacje mają charakter publicznoprawny i bez stosownej podstawy prawnej nie jest możliwe modyfikowanie zakresu uprawnień podatnika na drodze jego uzgodnień z organami podatkowymi. Żądanie podatnika ograniczone wyłącznie do zaliczenia nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych w konkretnym podatku nie ma zatem podstaw prawnych. W praktyce będzie to zwykle oznaczało konieczność wyjaśnienia rzeczywistej woli podatnika i rozstrzygnięcia, czy takie oświadczenie jest całkowicie bezskuteczne, czy też wywołuje skutki prawne,

---

18 II FSK 222/07.

19 Odmienny pogląd w omawianym zakresie – jednak bez podania uzasadnienia – wyrażony został przez Bogusława Gruszczyńskiego (w:) S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka–Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 343.

20 Art. 76a § 1 zd. 2 o.p. odsyła do odpowiedniego stosowania art. 62 § 1 o.p. jedynie w odniesieniu do zaległości podatkowych.



a organ podatkowy może pominąć te elementy oświadczenia, które nie zostały przewidziane przepisami prawa.

## VIII. Podsumowanie

Z przeprowadzonych rozważań wynika, że wniosek o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych stanowi ciekawą instytucję łączącą elementy proceduralne i materialnoprawne. Jego złożenie wszczyna szczególną procedurę, którą kończy dokonanie przez organ podatkowy czynności materialno–technicznej w postaci zaliczenia nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych. Nie prowadzi on zatem bezpośrednio ani do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego, ani zobowiązania z tytułu nadpłaty podatku. Jego istota polega natomiast na modyfikacji treści zobowiązania z tytułu nadpłaty podatku i rezygnacji ze zwrotu bezpośredniego nadpłaty na rzecz zwrotu pośredniego, który nastąpi, gdy pojawią się bieżące zobowiązania podatkowe. Obserwacja ta prowadzi do ważkich ustaleń o charakterze praktycznym. Modyfikacja zobowiązania z tytułu nadpłaty podatku może mieć bowiem miejsce tylko wówczas, gdy zobowiązanie to istnieje. Dopiero z tą chwilą wspomniany wniosek może wywołać skutki prawne. Złożenie żądania modyfikacji stosunku prawnego, który jeszcze nie istnieje, nie odpowiada zatem przepisom prawa i powinno być traktowane jako bezskuteczne. Podobnie nie ma podstaw prawnych wnioskowanie przez podatnika o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych wyłącznie we wskazanym podatku. Dopuszczalne wydaje się natomiast dokonywanie przez podatnika zmian w skutecznie złożonym wniosku lub jego cofnięcie.



## BIBLIOGRAFIA

- Adamiak B., Koncepcja nadzwyczajnych trybów postępowania w postępowaniu podatkowym, (w:) Księga jubileuszowa Profesora Maraka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska, Wrocław 2001
- Adamiak B., Model dwuinstancyjności postępowania podatkowego, „Państwo i Prawo” 1998, nr 12
- Adamiak B., Nieważność decyzji w ogólnym postępowaniu administracyjnym, (w:) Zagadnienia proceduralne w administracji pod red. K. Podgórskiego, Katowice 1984
- Adamiak B., Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego a wadliwość decyzji administracyjnej, (w:) Instytucje współczesnego prawa administracyjnego. Księga Jubileuszowa profesora Józefa Filipka, red. I. Skrzydło–Niżnik, P. Dobosz, D. Dąbek i in., Kraków 2001
- Adamiak B., Wadliwość decyzji administracyjnej, *Acta Universitatis Wratislaviensis* 1986, Nr 955, *Prawo CLVI*
- Adamiak B., Borkowski J., Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, Warszawa 2004
- Adamiak B., Borkowski J., Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, Warszawa 2009
- Adamiak B., Borkowski J., Postępowanie administracyjne i sądownoadministracyjne, Warszawa 2003
- Adamiak B., Borkowski J., Postępowanie administracyjne i sądownoadministracyjne, Warszawa 2008
- Adamiak B., Borkowski J., Metodyka pracy sędziego w sprawach administracyjnych, Warszawa 2009
- Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J., Ordynacja podatkowa. Komentarz, Wrocław 2003
- Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J., Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2008
- Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J., Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2011
- Ahlt M., Szpunar M., Prawo europejskie, Warszawa 2005

- Babiarz S., Majątkowe i niemajątkowe prawa i obowiązki w systemie praw, cz. II, Majątkowe i niemajątkowe prawa i obowiązki w prawie podatkowym, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2006, nr 2
- Babiarz S., Dauter B., Niezgódka–Medek M., Koszty postępowania w sprawach administracyjnych i sądownoadministracyjnych, Warszawa 2007
- Babiarz S., Dauter B., Gruszczyński B., Hauser R., Kabat A., Niezgódka–Medek M., Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2009
- Banach J., Polskie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, Warszawa 2000
- Bączyk M., Fojcik–Mastalska E., Góral L., Pisuliński J., Pyziół W., Prawo bankowe. Komentarz, Warszawa 2007
- Bigo T., Ochrona interesu indywidualnego w projekcie kodeksu postępowania administracyjnego, „Państwo i Prawo” 1960, nr 3
- Błaś A., Czynności faktyczne organów administracji publicznej, (w:) J. Zimmermann (red.), Koncepcja systemu prawa administracyjnego, Warszawa 2007
- Błaś A., W sprawie sądowej kontroli czynności faktycznych podejmowanych przez administrację publiczną, (w:) Prawo administracyjne w okresie transformacji ustrojowej, red. E. Knosala, A. Matan, G. Łaszczycza, Kraków 1999
- Boć J. (red. ), Prawo administracyjne, Wrocław 2007
- Bogucki S., Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 czerwca 2009 r., sygn. akt II FSK 265/08, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2010, nr 1
- Bogucki S., Rozumienie terminów cywilistycznych w ustawie o podatku od czynności cywilnoprawnych, (w:) Doradca podatkowy obrońcą prawa podatnika, t. IV, red. nauk. J. Glumińska–Pawlic, Katowice 2010
- Bogusz M., Glosa do wyroku WSA w Bydgoszczy z dnia 15 lipca 2005 r., II SAB/Bd 23/04, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2006, z. 3
- Bogusz M., Pojęcie aktów lub czynności z zakresu administracji publicznej dotyczących stwierdzenia albo uznania uprawnienia lub obowiązku wynikających z przepisów prawa w rozumieniu art. 16 ust. 1 pkt 4 ustawy o NSA, „Samorząd Terytorialny” 2000, nr 1–2
- Borkowski J., Decyzja administracyjna, Zielona Góra 1997

- Borkowski J., Ordynacja podatkowa a kontrola sadu administracyjnego, (w:) Studia nad Ordynacją podatkową, Łódź–Toruń 1999
- Borkowski J., Postępowanie administracyjne ogólne i szczególne, (w:) Księga pamiątkowa profesora Eugeniusza Ochendowskiego, Toruń 1999
- Borkowski J., Zmiana i uchylenie ostatecznych decyzji administracyjnych, Warszawa, 1967
- Borkowski J., Jendrośka J., Orzechowski R. i in., Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, Warszawa 1985
- Brolik J., Kontrola interpretacji podatkowych, „Glosa” 2006, nr 1
- Brolik J., Urzędowe interpretacje prawa podatkowego, Warszawa 2010
- Brzeziński B. (red.), Model Konwencji OECD. Komentarz, Warszawa 2010
- Brzeziński B., Prawo podatkowe, Toruń 1999
- Brzeziński B., Prawo podatkowe. Zarys wykładu, Toruń 1995
- Brzeziński B., Propozycja systematyzacji tez Deklaracja Praw Podatnika, „Prawo i Podatki” 2008 wydanie specjalne nr 4
- Brzeziński B., Wprowadzenie do nauki prawa podatkowego, Toruń 2001
- Brzeziński B., Jezierski J., Przepisy ogólne prawa podatkowego, „Nowe Prawo” 1989, nr 7–8
- Brzeziński B., Kalinowski M., Masternak M., Olesińska A., Ordynacja podatkowa. Komentarz, Toruń 2002
- Buczkowski J. (red.), Buczkowski L., Eckhardt K., Prawo konstytucyjne RP (instytucje wybrane), Przemyśl 2008;
- Chróścielewski W., Glosa do postanowienia NSA z dnia 7 lipca 2004 r., sygn. akt Gz 25/04, „Gdańskie Studia Prawnicze – Przegląd Orzecznictwa” 2005, nr 3
- Chróścielewski W., Kmiecik Z., Tarno J.P., Reforma sądownictwa administracyjnego a standardy ochrony praw jednostki, „Państwo i Prawo” 2002, z. 12
- Chróścielewski W., Nykiel W., Ordynacja podatkowa a przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego, (w:) Studia nad Ordynacją podatkową, Łódź–Toruń 1999
- Chróścielewski W., Tarno J.P., Postępowanie administracyjne i postępowanie przed sądami administracyjnymi, Warszawa 2004
- Chustecka K., Podatek od czynności cywilnoprawnych. Praktyka i orzecznictwo, Warszawa 2010

- Chustecka K., Krawczyk I., Kurasz M., Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz, Warszawa 2007
- Czapliński W., Zarys prawa europejskiego, Warszawa 2005
- Czerwiński W., Udział prokuratora w postępowaniu administracyjnym, Toruń 2009
- Dauter B., Gruszczyński B., Kabat A., Niezgódka–Medek M., Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz, Warszawa 2006
- Dauter B., Gruszczyński B., Kabat A., Niezgódka–Medek M., Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz, Warszawa 2009
- Dawidowicz W., Ogólne postępowanie administracyjne. Zarys systemu, Warszawa 1962
- Dawidowicz W., Postępowanie administracyjne, Zarys wykładu, Warszawa 1983
- Dąbrowski W.F., Procedura wznowienia postępowania, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1965, nr 3
- Dominik D., Orzecznictwo polskich sądów administracyjnych po wyrokach Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 1
- Dowgier R., Etel M., Kontrola podatkowa przedsiębiorców w zakresie podatków i opłat lokalnych w świetle nowelizacji ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, „Finanse Komunalne” 2009, nr 4
- Dowgier R., Pahl B., Wzruszenie decyzji samorządowego kolegium odwoławczego przez prokuratora w celu ochrony interesu prawnego gminy, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2007, nr 5
- Drabik L., Sobol E., Słownik języka polskiego, Warszawa 2007
- Drosik J., Moc dowodowa informacji podatkowych, „Radca Prawny” 2008, nr 1
- Dwulat H., Pełnomocnictwo w postępowaniach przed organami skarbowymi, „Biuletyn Skarbowy” 2010, nr 3
- Działocha K., Problemy zgodności prawa z Konstytucją, (w:) Trybunał Konstytucyjny. Materiały konferencyjne, red. J. Trzcіński, Wrocław 1987
- Dzwonkowski H. (red.), Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2008

- Dzwonkowski H. (red.), Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2011
- Dzwonkowski H., Powstawanie i wymiar zobowiązań podatkowych, Warszawa 2003
- Dzwonkowski H., Zgierski Z., Procedury podatkowe, Warszawa 2006
- Etel L., Kosikowski C., Ruśkowski E. (red.), Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP, Warszawa 2006
- Fedorowicz M., Zalcewicz A., Pojęcie „instytucji finansowej” na gruncie europejskiego i polskiego prawa bankowego, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2010, nr 8
- Filipek J., Elementy strukturalne norm prawa administracyjnego, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Jagiellońskiego” 1982 DCXXVII, Prace Prawnicze, z. 99
- Filipek J., Normy prawa materialnego a normy postępowania, (w:) Administracja publiczna w państwie prawa, Wrocław 1999
- Filipek J., Prawo administracyjne. Instytucje ogólne, część II, Kraków 2001
- Filipek J., Sprawa odmowy wszczęcia i sprawa umorzenia postępowania administracyjnego, (w:) Instytucje procesu administracyjnego i sądowniczo-administracyjnego, red. J. Posłuszny, Z. Czarnik, R. Sawuła, Przemysł-Rzeszów 2009
- Filipek J., Strona w postępowaniu administracyjnym, „Państwo i Prawo” 1979, z. 11
- Filipowicz A., Rzecznik Praw Obywatelskich a administracja, „Państwo i Prawo”, 1998, nr 1
- Firlej R., Podstawa faktyczna decyzji administracyjnej, Acta Universitatis Wratislaviensis 1997 No 1973, Przegląd Prawa i Administracji XXXVII
- Gajda–Durlik M., Dekodyfikacja postępowania administracyjnego, (w:) J. Zimmermann (red.), Koncepcja systemu prawa administracyjnego, Warszawa 2007
- Garlicki L., Polskie prawo konstytucyjne. Zarys wykładu, Warszawa 2008
- Garlicki L., Uwagi o charakterze prawnym orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego, (w:) Studia nad prawem konstytucyjnym, red. J. Trzcziński, B. Banaszak, Wrocław 1997
- Gliniecka J., Tajemnica finansowa. Aspekty aksjologiczne, normatywne i funkcjonalne, Bydgoszcz–Gdańsk 2007

- Goettel M., Goettel A., Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz, Warszawa 2007
- Goettel M., Goettel A., Podatkowe konsekwencje zmiany stanu prawnego dotyczącego hipoteki, „Przegląd Podatkowy” 2011, nr 5
- Gomułowicz A., Podstawowe konstrukcje prawne ordynacji podatkowej, cz. I, „Monitor Podatkowy” 1998, nr 4
- Gomułowicz A., Małecki J., Podatki i prawo podatkowe, Warszawa 2010
- Grzegorzczak T., Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2009
- Gudowska B., Domniemanie uczciwości obywatela. Rewolucyjne zmiany w ordynacji podatkowej, komunikat prasowy na stronie Ministerstwa Gospodarki z dnia 23 lipca 2008 r., <http://www.mg.gov.pl>
- Hanusz A., Podmiotowy charakter zasady zupełności postępowania podatkowego, „Przegląd Sądowy” 2004, nr 10
- Hanusz A., Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia podatkowego, Kraków 2004
- Hanusz A., Zasada swobodnej oceny dowodów w postępowaniu podatkowym i jej granice, „Państwo i Prawo” 2001, nr 10
- Harasimowicz J., Finanse i prawo finansowe, Warszawa 1988
- Hauser R., Niewiadomski Z., Wróbel A., System prawa administracyjnego. Prawo procesowe administracyjne, t. 9, Warszawa 2010
- Iserzon E., Praworządność w administracji i kontrola legalności aktów administracyjnych, „Gazeta Administracyjna” 1945, nr 1–3
- Iserzon E., Starościak J., Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, Warszawa 1970
- Jabłońska–Bonca J., Podstawy prawa dla ekonomistów, Warszawa 2007
- Jagielski J., Kontrola administracji publicznej, Warszawa 2007
- Jandy–Jendrońska K., Jendrońska J., System jurysdykcyjnego postępowania administracyjnego, (w:) System prawa administracyjnego, t. 3, Warszawa 1978
- Janowicz Z., Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, Warszawa–Poznań 1992
- Jaškowska M., Właściwość sądów administracyjnych (zagadnienia wybrane), (w:) J. Zimmermann (red.), Koncepcja systemu prawa administracyjnego, Warszawa 2007
- Jaškowska M., Związanie decyzji administracyjnej ustawą, Toruń 1998
- Jaškowska M., Wróbel A., Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, Warszawa 2009



- Jendrońska J., Trwałość rozstrzygnięć administracyjnych, (w:) Instytucje współczesnego prawa administracyjnego. Księga jubileuszowa profesora Józefa Filipka, Kraków 2001
- Kandut K., Sędkowska A. (red.), Ustawa o kontroli skarbowej, komentarz, Warszawa 2011
- Karlikowska M., Właściwość organów podatkowych w świetle przepisów Ordynacji podatkowej (w:) Ordynacja podatkowa–studia, pod red. B. Brzezińskiego, C. Kosikowskiego, Łódź–Toruń 1999
- Kędziora R., Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, Warszawa 2005
- Kędziora R., Ogólne postępowanie administracyjne, Warszawa 2008
- Kępa M., Tryb ustalania wartości rynkowej w podatku od czynności cywilnoprawnych, „Radca Prawny” 2010, nr 4
- Kiełkowski T., Sprawa administracyjna, Kraków 2004
- Kmieciak Z., Glosa do wyroku WSA w Gdańsku z dnia 19 grudnia 2006 r., sygn. akt III SA/Gd 440/06, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2007, nr 10, poz. 115
- Kmieciak Z., Głębokość orzekania w sprawach objętych kognicją sądów administracyjnych, „Państwo i Prawo” 2007, nr 4
- Kmieciak Z., Interpretacje organów podatkowych w trybie art. 14a. § 1 Ordynacji podatkowej, glosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z 28.06.2005 r. (I SA/Bd 276/05), „Glosa” 2006, nr 1
- Kmieciak Z., Defecińska–Tomczyk K., Dylematy typologii prawnych form działania administracji publicznej, (w:) J. Zacharko, A. Matan, G. Łaszczycza (red.), Ewolucja prawnych forma administracji publicznej. Księga jubileuszowa z okazji 60 rocznicy urodzin Profesora Ernesta Knosali, Kraków 2008
- Knysiak–Molczyk H., Uprawnienia strony w postępowaniu administracyjnym, Kraków 2004
- Kopacz M., Wznowienie ogólnego postępowania administracyjnego na podstawie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego, Olsztyn 2008
- Kosacka–Łędzewicz D., Zubrzycki J., Podatek od czynności cywilnoprawnych 2001, Wrocław 2001
- Kosikowski C., Finanse publiczne w świetle Konstytucji RP oraz orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego (na tle porównawczym), Warszawa 2004

- Kosikowski C., Indywidualne interpretacje przepisów prawa daninowego w praktyce, (w:) R. Dowgier (red.) Ordynacja podatkowa. Wokół nowelizacji, Białystok 2009
- Kosikowski C., Konstytucyjność Ordynacji podatkowej, „Państwo i Prawo” 1998, nr 2
- Kosikowski C., Naprawa finansów publicznych w Polsce, Białystok 2011
- Kosikowski C., O nie zrealizowanej koncepcji polskiego Kodeksu podatkowego, (w:) Księga jubileuszowa prof. dr Leona Kurowskiego, Warszawa 1998
- Kosikowski C., Problemy zmiany systemu i prawa podatkowego, „Państwo i Prawo” 1990, z. 3
- Kosikowski C., Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej. Komentarz, Warszawa 2009
- Kosikowski C., Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej. Komentarz, Warszawa 2011
- Kosikowski C., Ustawa podatkowa, Warszawa 2006
- Kosikowski C., Dzwonkowski H., Huchla A., Ustawa Ordynacja podatkowa – komentarz, Warszawa 2004
- Kosikowski C., Etel L., Dowgier R., Pietrasz P., Presnarowicz S., Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2006
- Kosikowski C., Etel L., Dowgier R., Pietrasz P., Popławski M., Presnarowicz S., Ordynacja podatkowa. Komentarz, 4. wyd., Warszawa 2011
- Kosikowski C., Ruśkowski E. (red.), Finanse publiczne i prawo finansowe, wyd. 2, Warszawa 2006
- Kosińska R., Kontrola podatkowa w świetle ustawy o swobodzie działalności gospodarczej i ordynacji podatkowej – wybrane zagadnienia, (w:) Sanacja finansów publicznych w Polsce. Aspekty prawne i ekonomiczne, red. K. Świech, A. Zalcewicz, Szczecin 2005
- Kostecki A., Niektóre problemy kodyfikacji prawa podatkowego, (w:) Księga jubileuszowa prof. dr Leona Kurowskiego, Warszawa 1998
- Kotłowski W., Kurzępa B., Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2007
- Krawiec G., Wydanie decyzji w wyniku fałszywych dowodów lub przestępstwa jako podstawa wznowienia ogólnego postępowania administracyjnego, Sosnowiec 2006

- Król T., Przedsiębiorca może wnieść sprzeciw i wstrzymać kontrolę podatkową, „Rzeczpospolita” z 19.03.2009 r.
- Kulicki J., Kontrola skarbową. Komentarz, Warszawa 2004
- Kulicki J., Kontrola skarbową – wybrane zagadnienia, Kancelaria Sejmu Biuro Studiów i Ekspertyz – Raport nr 228, Warszawa 2004;
- Kurowski L., Ruśkowski E., Sochacka-Krysiak H., Kontrola finansowa w sektorze publicznym, Warszawa 2000
- Kurowski L., Sochacka-Krysiakowa H., Kontrola finansowa, Warszawa 1976
- Longchamps F., O pojęciu stosunku procesowego między organem państwa a jednostką. Rozprawy prawnicze. Księga pamiątkowa dla uczczenia pracy naukowej K. Przybyłowskiego, Kraków 1964
- Łaszczyca G., Martysz C., Matan A., Inne akty lub czynności z zakresu administracji publicznej jako przedmiot skargi do sądu administracyjnego (art. 3 § 2 pkt 1–3 ustawy u.p.p.s.a), (w:) Podmioty administracji publicznej i prawne formy ich działania, Studia i materiały z konferencji jubileuszowej Profesora Eugeniusza Ochendowskiego, Toruń 2005
- Łaszczyca G., Martysz Cz., Matan A., Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, t. 2, Kraków 2005
- Łaszczyca G., Martysz Cz., Matan A., Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, t. II, Warszawa 2007
- Łętowska E., Glosa do wyroku NSA z 14 grudnia 2002 r., II SA/Gd 4182/01, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2003, z. 10
- Łętowska E., Glosa do wyroku NSA z dnia 26 lutego 2003 r., sygn. akt V SA 1131/02, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2003, nr 7–8, poz. 93
- Łętowski J., Administracja, prawo, orzecznictwo sądowe, Warszawa 1985
- Łętowski J., Zasada zaufania w stosunkach między obywatelem a administracją, (w:) Państwo, prawo, obywatel, red. J. Łętowski, W. Sokołowicz, Warszawa 1989
- Maciejuk I., Pełnomocnik oraz osoba reprezentująca kontrolowanego w postępowaniu kontrolnym podatkowym, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2011, nr 9
- Machnikowski P., Uprawnienia kształtujące w zobowiązaniowych stosunkach prawnych, (w:) O źródłach i elementach stosunków cywilnoprawnych. Księga pamiątkowa ku czci prof. Alfreda Kleina, Kraków 2000

- Malinowski D. (red.), Dąbrowski A., Szot E., Blak Ł., Postępowanie przed organami skarbowymi, Warszawa 2007
- Malinowska I., Rzecznik Praw Obywatelskich w systemie ochrony praw i wolności w Polsce, Warszawa 2007
- Mariański A., Glosa do wyroku NSA z dnia 24 września 2010 r. (II FSK 1193/10), „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2011, nr 3
- Mariański A., Kontynuacja działalności gospodarczej przez spadkobierców podatnika, cz. I, „Monitor Podatkowy” 2003, nr 9
- Mariański A., Rodzaje postępowań w ordynacji podatkowej: czynności sprawdzające, kontrola oraz postępowanie podatkowe, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 4
- Mariański A., Strzelec D., Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych. Ustawa o opłacie skarbowej. Komentarz, Gdańsk 2007
- Mastalski R., Istota i charakter prawny postępowania podatkowego prowadzonego wobec organizacji gospodarczych, Wrocław 1980
- Mastalski R., Kierunki zmian ogólnego prawa podatkowego, „Glosa” 1995, nr 1
- Mastalski R., Ustalanie podstawy wymiaru w polskim postępowaniu podatkowym, Wrocław 1973
- Mastalski R., Wprowadzenie do prawa podatkowego, Warszawa 1995
- Masternak M., Biegły w postępowaniu podatkowym, „Kwartalnik Prawa Publicznego” 2001, nr 2
- Masternak M., Kontrola czynności materialno–technicznych administracji publicznej przed sądami administracyjnymi, (w:) Z. Niewiadomski, Z. Cieślak (red.), Prawo do dobrej administracji. Materiały ze Zjazdu Katedr Prawa i Postępowania Administracyjnego, Warszawa–Dębe 23–25 września 2002, Warszawa 2003
- Masternak M., Postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa oraz inne procedury stosowane w sprawach podatkowych, (w:) Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie, red. B. Brzeziński, Toruń 2009
- Masternak M., Rodzaje postępowań w sprawach podatkowych, (w:) Księga pamiątkowa ku czci docenta Eligiusza Drgasa, Toruń 1998;
- Matczak M., Kompetencja organu administracji publicznej, Kraków 2004
- Matusiakiewicz Ł., Rola i znaczenie dowodu z opinii biegłego w postępowaniu podatkowym, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 9

- Matysek G., Szczególna dokumentacja podatkowa jako informacja podatkowa, (w:) Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce (red.) L. Etel, Białystok 2008
- Melezini A., Fakultatywność przeprowadzania kontroli podatkowej przez organy kontroli skarbowej w ramach postępowania kontrolnego, (w:) R. Dowgier (red.), Ordynacja podatkowa. Wokół nowelizacji, Białystok 2009
- Mrówczyński M., Zakaz reformationis in peius – fikcja czy rzeczywistość? Ordynacja podatkowa, „Państwo i Prawo” 1999, nr 9
- Musolf G., Kary pieniężne i kara grzywny w ustawie o grach hazardowych, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2010, nr 8;
- Musolf G., Przejęcie podatku od gier przez Służbę Celną, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2009, nr 9;
- Musolf G., Zabezpieczenia finansowe i gwarancje w grach hazardowych, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2010, nr 9;
- Münnich M., Kontrola podatkowa. Geneza i rozwój procedury, Lublin 2010;
- Mzyk E., Wznowienie postępowania administracyjnego, Warszawa– Zielenka Góra 1994;
- Nierobisz T., Waclawczyk A., Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz praktyczny, Warszawa 2011;
- Nowacki J., „Odpowiednie” stosowanie przepisów prawa, „Państwo i Prawo” 1964, nr 3;
- Ochendowski E., Postępowanie administracyjne i postępowanie przed sądem administracyjnym. Wybór orzecznictwa, Toruń 1995;
- Ofiarski Z., Prawo bankowe, Warszawa 2008;
- Ofiarski Z., Prawo podatkowe, Warszawa 2008;
- Ofiarski Z., Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne, Warszawa 2010;
- Ofiarski Z., Ustawy o opłacie skarbowej i o podatku od czynności cywilnoprawnych. Komentarz, Warszawa 2009;
- Olesińska A., Glosa do wyroku NSA z dnia 24 października 2007 r. (II FSK 1212/06), „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2008, nr 6;
- Olesińska A., Polskie prawo podatkowe. Zarys systemu, Toruń 2009;
- Oniszczyk J., Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego na początku XXI wieku, Kraków 2004

- Ostrowski R., Sądy polskie a kompetencje Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich do wydawania orzeczeń wstępnych, (w:) Prawo polskie a prawo Unii Europejskiej, Warszawa 2003
- Ostrowski K., Prawo finansowe. Zarys ogólny, Warszawa 1970
- Panfil P., Zabezpieczenie realizacji obowiązków ciążących na płatniku, „Gdańskie Studia Prawnicze” 2008, nr 1
- Pietrasz P., Sądowa kontrola niektórych aktów i czynności podejmowanych przez organy kontroli skarbowej, (w:) J. Boć, A. Chajbówiec (red.), Nowe problemy badawcze w teorii prawa administracyjnego, Wrocław 2009
- Pietrasz P., Czynności sprawdzające a opodatkowanie dochodów nieujawnionych, „Prawo i Podatki” 2008, nr 11
- Pietrasz P., Gąsowska A., Kilka uwag na temat art. 165b ordynacji podatkowej (w:) R. Dowgier (red.), Ordynacja podatkowa. Wokół nowelizacji, Białystok 2009
- Pietrasz P., Stachurski W., Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz, Wrocław 2011
- Pogoński M., Głosa krytyczna do wyroku NSA z dnia 31 marca 2009 I OSK 440/08, „Jurysdykcja Podatkowa” 2010, nr 6
- Pogoński M., Warunki udostępniania organom podatkowym danych objętych tajemnicą maklerską, „Jurysdykcja Podatkowa” 2010, nr 6
- Popławski M., Oględziny nieruchomości w trakcie kontroli podatkowej prowadzonej przez gminne organy podatkowe – podstawowe zagadnienia, „Finanse Komunalne” 2009, nr 9
- Próba oceny stanu polskiego sądownictwa administracyjnego w kontekście rozstrzygnięć w sprawach podatkowych – rozmowa z profesorem Bogumiłem Brzezińskim, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 10
- Prusak F., Prawo karne skarbowe, Warszawa 2008
- Roszczyk M., Kontrola podatkowa w twojej firmie, Białystok 2003
- Ruśkowski E., Cel i zakres przedmiotowy kontroli skarbowej a zakres działania organów, (w:) Księga Jubileuszowa Profesora dra Leona Kurrowskiego, pod red. naukową E. Chojna–Duch i W. Goronowskiego, Warszawa 1998
- Ruśkowski E., Stachurski W., Kontrola skarbowa i jej funkcje, (w:) Nauka finansów publicznych i prawa finansowego w Polsce. Dorobek i kierunki rozwoju. Księga jubileuszowa Profesor Alicji Pomorskiej,

- (red. J. Głuchowski, C. Kosikowski, J. Szolno–Koguc), Lublin 2008
- Sadocha S., Zasada dwuinstancyjności postępowania, „Prawo i Podatki” 2008 wydanie specjalne nr 4
- Sakowicza A., Opinia z dnia 2 listopada 2009 r. na temat uprawnień inspektorów kontroli skarbowej do używania środków przymusu bezpośredniego w projektowanych przepisach o zmianie ustawy o kontroli skarbowej (druk sejmowy nr 1852 z dnia 25 marca 2009 r.), [www.sejm.pl](http://www.sejm.pl)
- Sarnecki P. (red.), Prawo konstytucyjne Rzeczypospolitej Polskiej, Warszawa 2008
- Skóra A., Współuczestnictwo w postępowaniu administracyjnym, Warszawa 2009
- Srokosz W., Pojęcie usług finansowych w regulacjach prawnych Unii Europejskiej, „Prawo Bankowe” 2000, nr 9
- Stachurski W., Nowe zasady kontroli działalności gospodarczej przedsiębiorców, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2009, nr 11
- Stachurski W., Prawny model kontroli skarbowej (maszynopis powielony), Białystok 2006
- Stachurski W., Realizacja zobowiązań podatkowych w ramach procedur kontrolnych, (w:) System prawa finansowego, t. III, Prawo daninowe red. L. Etel, Warszawa 2010
- Starzewski H., Rola prokuratora w postępowaniu administracyjnym, „Państwo i Prawo” 1980, nr 7
- Stolarski P., Decreasing tax revenue to the state budget – is it an outcome of the economic crisis Or Rather a consequence of inappropriate changes to the polish fiscal system? [w:] Current issues of finance and financial law from the viewpoint of fiscal and monetary promotion of economic growth in the countries of Central and Eastern Europe after 2010 – Collection of Papers from the IXth International Scientific Conference, Praha 2010
- Strzelec D., Gromadzenie informacji mogących posłużyć jako materiał dowodowy, „Prawo i Podatki” 2010, nr 3
- Szewc A., Glosa do uchwały NSA z dnia 26 kwietnia 1999 r., FPS 5/99, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 1999, z. 10. poz. 199
- Szewczyk M., Glosa do uchwały SN z 02.04.1993 r., III CZP 34/93, „Samorząd Terytorialny” 1994, nr 11

- Szubiakowski M., Wznowienie postępowania, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 12
- Szubiakowski M., Postępowanie administracyjne ogólne, podatkowe, egzekucyjne i przed sądami administracyjnymi, Warszawa 2005
- Szymankiewicz M., Podatek od czynności cywilnoprawnych. Leksykon opodatkowania, Gdańsk 2010
- Szymczak M. (red.), Słownik języka polskiego, t. 1, Warszawa 1978
- Świątkiewicz J., Podstawa prawna uprawniającej decyzji administracyjnej, „Państwo i Prawo” 1985, z. 5
- Świątkiewicz J., Rzecznik Praw Obywatelskich w polskim systemie prawnym, Warszawa 2001
- Ślifirczyk M., Nadpłata podatku, Kraków 2005
- Świeca J., Ustawa o Rzeczniku Praw Obywatelskich. Komentarz, Warszawa 2010
- Tarno J. P., Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz, Warszawa 2010
- Teszner K., Realizacja zobowiązań podatkowych, (w:) System prawa finansowego, t. III, Prawo daninowe (red. L. Etel), Warszawa 2010
- Trociuk S., Ustawa o Rzeczniku Praw Obywatelskich. Komentarz, Warszawa 2005
- Ura E., Prawo administracyjne, Warszawa 2008
- Wajda P., Rola decyzji administracyjnej w nadzorze nad polskim systemem finansowym, Warszawa 2009
- Waluga M., Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych. Komentarz, Warszawa 2009
- Wawrzyniak A., Informacje podatkowe a kodeks karny skarbowy, „Monitor Podatkowy” 2001, nr 5
- Wierzbowski M., Szubiakowski M., Wiktorowska A., Postępowanie administracyjne – ogólne podatkowe, egzekucyjne i przed sądami administracyjnymi, Warszawa 2007
- Witkowski Z. (red.), Prawo konstytucyjne, Toruń 2009
- Wontek H., Informacje podatkowe uzyskiwane od osób trzecich obowiązanych do ich przekazywania, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2000, nr 2
- Woś T. (red.), Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz, Warszawa 2011



- Woś T., Glosa do wyroku SN z 03.06.1995 r., III ARN 27/93, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 1995, nr 3, poz. 50
- Woś T., Knysiak–Molczyk H., Romańska M., Postępowanie sądowo–administracyjne, Warszawa 2007
- Wowra J., Kontrola podatkowa i skarbowa przedsiębiorców, Wrocław 2007
- Wowra J., Staniów D., Kontrola skarbowa i kontrola celna, Wrocław 2004
- Zalewski D., Kontrola krzyżowa w procedurze podatkowej, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 4
- Zalewski D., Kontrola podatkowa przedsiębiorcy. Procedura wstrzymania czynności kontrolnych. „Monitor Podatkowy” 2010, nr 2
- Zalewski D., Melezini A., Kontrola podatkowa przedsiębiorców, Warszawa 2010
- Zalewski D., Malezini A., Specyfika kontroli podatkowej przedsiębiorców pod rządami znowelizowanej ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 4 (dodatek)
- Zalewski D., Melezini A., Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz praktyczny, Warszawa 2011
- Zgierski Z., Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa
- Zieliński A., O „rażącym” naruszeniu prawa w rozumieniu art. 156 kpa, „Państwo i Prawo” 1986
- Zieliński M., Komentarz do zasad techniki prawodawczej, Warszawa 2004
- Zięba B., Czynności sprawdzające w świetle ustawy ordynacja podatkowa, (w:) Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce, red. B. Kucia–Guściora, M. Münnich, L. Bielecki, A. Krukowski, Lublin 2008
- Zimmermann J., Ordynacja podatkowa. Komentarz. Postępowanie podatkowe, Toruń 1998
- Zimmermann J., O tzw. „działaniach bezpośrednio zobowiązujących” w administracji publicznej, (w:) Procedura administracyjna wobec wyzwań współczesności, Łódź 2004
- Zimmermann J., Prawo administracyjne, Warszawa 2008
- Znamierowski C., Wiadomości elementarne o państwie, Poznań 1946



## INFORMACJE O AUTORACH OPRACOWANIA

STEFAN BABIARZ – sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego

STANISŁAW BOGUCKI – sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego

JACEK BROLIK – sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego

MARIUSZ CHARKIEWICZ – adwokat, uczestnik seminarium doktorskiego w Katedrze Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku

SANDRA DOMSKA – EOL Kancelaria Doradztwa Podatkowego, Szczecin

RAFAŁ DOWGIER – dr nauk prawnych, adiunkt w Katedrze Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku

MAŁGORZATA JAŚKO – pracownik Urzędu Skarbowego w Jaworznie, uczestniczka seminarium doktorskiego Wydziału Prawa i Administracji Krakowskiej Akademii im. Andrzeja Frycza Modrzewskiego

TOMASZ KACZYŃSKI – doradca podatkowy w KDP TKTax, były wieloletni pracownik Urzędu Skarbowego w Mławie oraz Izby Skarbowej w Olsztynie, były pozaetatowy członek Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Olsztynie

ALINA KNAPIK – urzędnik służby cywilnej, pracownik Urzędu Skarbowego w Jaworznie; absolwentka Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Śląskiego, obecnie uczestniczka II roku seminarium doktorskiego WPiA Krakowskiej Akademii im. Andrzeja Frycza Modrzewskiego

CEZARY KOSIKOWSKI – prof. zw. dr hab. nauk prawnych; doctor h.c. Uniwersytetu w Koszycach

PRZEMYSŁAW KRAWCZYK – dr nauk prawnych, Naczelnik Wydziału w Departamencie Kontroli Skarbowej Ministerstwa Finansów

ANDRZEJ MELEZINI – doktorant w Katedrze Finansów Publicznych i Prawa Finansowego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku, pracownik administracji skarbowej

GRZEGORZ MUSOLF – nadkomisarz celny, kierownik Referatu Akcyzy i Gier Izby Celnej w Rzepinie

- BOGUMIŁ PAHL – dr nauk prawnych, adiunkt w Katedrze Prawa Finansowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warmińsko Mazurskiego w Olsztynie; członek Zespołu Ekspertckiego ds. Lokalnego Prawa Podatkowego
- PRZEMYSŁAW PANFIL – dr nauk prawnych, adiunkt w Katedrze Prawa Finansowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Gdańskiego
- PIOTR PIETRASZ – dr nauk prawnych, adiunkt w Katedrze Prawa Administracyjnego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku
- MARIUSZ POPEŁAWSKI – dr nauk prawnych, adiunkt w Katedrze Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku
- SŁAWOMIR PRESNAROWICZ – dr nauk prawnych, sędzia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku, adiunkt na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku
- JACEK SKONIECZNY – zastępca dyrektora Departamentu Kontroli Skarbowej Ministerstwa Finansów
- PIOTR STANISŁAWISZYN – dr nauk prawnych, adiunkt w Zakładzie Prawa Finansowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Opolskiego, sędzia Sądu Rejonowego w Strzelcach Opolskich
- PRZEMYSŁAW STOLARSKI – pracownik organu podatkowego, doktorant w Katedrze Finansów Publicznych i Prawa Finansowego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku
- MACIEJ ŚLIFIRCZYK – dr nauk prawnych, adiunkt w Katedrze Prawa Finansowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego
- KRZYSZTOF TESZNER – dr nauk prawnych, adiunkt w Katedrze Prawa Administracyjnego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku
- ANNA ZALCEWICZ – dr nauk prawnych, w latach 1997–2011 asystent, a następnie adiunkt w Katedrze Prawa Finansowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Szczecińskiego w Szczecinie, obecnie adiunkt w Katedrze Prawa Finansów Publicznych w Europejskiej Wyższej Szkole Prawa i administracji w Warszawie
- DARIUSZ ZALEWSKI – radca prawny zatrudniony w Urzędzie Kontroli Skarbowej w Białymstoku i Mazowieckim Urzędzie Wojewódzkim w Warszawie, uczestnik seminarium doktorskiego w Katedrze Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku