

## O KONIECZNOŚCI UWZGLĘDNIENIA W ORDYNACJI PODATKOWEJ SPECYFIKI PODATKÓW SAMORZĄDOWYCH

Rafał Dowgier

1. W Polsce funkcjonuje prawie 2500 gminnych organów podatkowych, które dokonują wymiaru oraz poboru podatków i opłat, które stanowią ich dochód. Są to podatki bardzo powszechne, np. związane z opodatkowaniem nieruchomości (od nieruchomości, rolny i leśny). Zatem z punktu widzenia podatników problematyka ich wymiaru i poboru ma istotne znaczenie. Należy więc stwierdzić, iż zarówno z punktu widzenia liczby gminnych organów podatkowych, jak i powszechnego charakteru podatków i opłat samorządowych, przepisy ogólnego prawa podatkowego powinny te dwa elementy uwzględniać. Mam tutaj na myśli konieczność odpowiedniego kształtowania regulacji ordynacji podatkowej, która jest źródłem przepisów podatkowych o charakterze ogólnym.

Analiza obowiązujących regulacji ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa prowadzi do wniosku, iż w niewystarczający sposób uwzględniają one zarówno specyfikę podatków samorządowych, jak i rozproszenie gminnych organów podatkowych. Specyfika ta polega przede wszystkim na tym, iż w przeciwieństwie do podatków stanowiących dochód państwa, w których dominuje tzw. samoobliczenie, w przypadku podatków samorządowych dominuje wymiar zobowiązania stosowną decyzją. Ta okoliczność nie powinna pozostać bez

wpływu na kształt postępowania podatkowego, które prowadzi do wydania takiej decyzji.

2. Założeniem o charakterze generalnym przy tworzeniu ogólnego prawa podatkowego powinna być zasada jednolitości kompetencji organów podatkowych. Należy ją postrzegać jako brak odrębności rozumiany w ten sposób, iż zasadniczo państwowe i samorządowe organy podatkowe powinny działać w oparciu o te same przepisy prawne, które w taki sam sposób regulują ich kompetencje. Oczywiście odstępstwa od wskazanej zasady, uwzględniające przede wszystkim specyfikę wymierzanych i pobieranych przez określoną kategorię organów podatkowych świadczeń, będą występowały. Muszą być one jednak dostatecznie uzasadnione (zasada adekwatności).

Należy więc przyjąć, iż przepisy kompetencyjne ujęte w ogólnym prawie podatkowym powinny być dla obu kategorii organów podatkowych tożsame, co z punktu widzenia podatników przełoży się na zasadność domniemania, iż bez względu na organ właściwy w zakresie danego podatku ich sytuacja będzie zbliżona. Aktualnie taka symetria nie zachodzi. Analiza obowiązujących przepisów ordynacji podatkowej prowadzi do wniosku, iż istnieją w niej przepisy, które są stosowane wyłącznie przez państwowe lub samorządowe organy podatkowe, ale nie w każdym przypadku ma to uzasadnienie.

Dla przykładu – istnieją regulacje dotyczące konkretnych kategorii podatków lub kategorii podmiotów, co ogranicza ich zastosowanie wyłącznie do podatków stanowiących dochód budżetu państwa. Uwaga ta dotyczy np. porozumień w sprawie ustalania cen transakcyjnych (dział IIa o.p.). Podobne uzasadnienie dla wyłączenia określonych regulacji w odniesieniu do samorządowych organów podatkowych mają także przepisy dotyczące np.: określenia kwoty zwrotu lub nadwyżki podatku naliczonego nad należnym (art. 21 § 3a), określenia wysokości dochodu (art. 21b), określenia wysokości zaliczek (art. 23a), określenia wysokości straty (art. 24), wyłączenia odpowiedzialności podatnika z tytułu zaniżenia lub nieujawnienia przez płatnika podstawy opodatkowania (art. 26), określania wysokości odsetek (art. 53a), zasad okrąglenia podstawy opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych przy określonych kategoriach przychodów (art. 63 § 1a), przedawnienia prawa do wymiaru podatku dochodowego z tytułu nie-

ujawnionych źródeł (art. 68 § 4), nadpłat w podatkach dochodowych oraz zwrotów w podatku od towarów i usług (art. 72 § 1 i 2, art. 75, art. 76b § 2, art. 77c § 1), korekty deklaracji na podatek od towarów i usług (art. 81 § 3), zasad rozliczania podatku dochodowego od osób fizycznych w przypadku śmierci podatnika (art. 104 § 1), rozszerzenia pojęcia strony postępowania na współników spółek osobowych (art. 133 § 2a).

Wobec dość znacznej ilości przepisów, które znalazły się w ogólnym prawie podatkowym, a odnoszą się jedynie do konkretnych podatków stanowiących dochód budżetu państwa, znamienna jest znikoma ilość tego rodzaju rozwiązań, które odnosiłyby się do podatków samorządowych. W tym zakresie odmienne regulacje dotyczą w zasadzie jedynie wyłączenia zasad zaokrąglania w odniesieniu do opłat, o których mowa w przepisach o podatkach i opłatach lokalnych (art. 63 § 2), zasad solidarnej odpowiedzialności za zobowiązania pobierane w formie łącznego zobowiązania pieniężnego (art. 91 § 2), odpowiedzialności dzierżawcy lub użytkownika nieruchomości z tytułu zobowiązań podatkowych wynikających z opodatkowania nieruchomości (art. 114a), zwolnienia z obowiązku wydawania postanowienia o wszczęciu postępowania w przypadku podatku od spadków i darowizn oraz corocznego ustalania zobowiązań, na podstawie niezmiennego stanu faktycznego (art. 165 § 5 pkt 1 i § 7). Wskazane specyficzne zasady związane są określonymi kategoriami świadczeń stanowiących dochód gmin, chociaż wprost ordynacja podatkowa w tym zakresie wymienia jedynie podatek od spadków i darowizn. Należy jednak mieć na uwadze, że łączne zobowiązanie pieniężne to podatek rolny oraz od nieruchomości lub leśny, albo wszystkie te świadczenia łącznie.<sup>1</sup> Te same podatki związane są z opodatkowaniem nieruchomości, do czego nawiązuje art. 114a o.p. Z kolei art. 165 § 5 pkt 1 o.p. wskazujący na podatki, które są ustalone corocznie, także odnosi się do wskazanych świadczeń.

Obok specyficznych regulacji, które mają uwzględniać specyfikę wymiaru i poboru podatków samorządowych, w ordynacji podatkowej

---

1 Por. art. 6c ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym, tekst jedn. Dz.U. z 2013 r. poz. 1381 ze zm., zgodnie z którym „Osobom fizycznym, na których ciąży obowiązek podatkowy w zakresie podatku rolnego oraz jednocześnie w zakresie podatku od nieruchomości lub podatku leśnego dotyczący przedmiotów opodatkowania położonych na terenie tej samej gminy, wysokość należnego zobowiązania podatkowego pobieranego w formie łącznego zobowiązania pieniężnego ustala organ podatkowy w jednej decyzji (nakazie płatniczym), z zastrzeżeniem ust. 2.”

można także znaleźć grupę przepisów, które są adresowane wyłącznie do gminnych organów podatkowych lub organów stanowiących gmin. Jak się wydaje, są one przejawem dostrzeżenia przez ustawodawcę samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego. Najlepszym przykładem takiej regulacji jest art. 233 § 3 o.p., który unieemożliwia samorządowemu kolegium odwoławczemu wydanie decyzji uchylającej i rozstrzygającej sprawę co do istoty, jeżeli przepisy prawa pozostawiają sposób jej rozstrzygnięcia uznaniu organu podatkowego pierwszej instancji. Wśród innych przepisów można wskazać na te, które mają charakter kompetencyjny do stanowienia miejscowego prawa podatkowego. W tej grupie regulacji mieszczą się przepisy upoważniające rady gmin, rady powiatu oraz sejmiki województwa do: przedłużenia terminu płatności dla inkasentów (art. 47 § 4a), wprowadzenia opłaty prolongacyjnej i określenia jej wysokości (art. 57 § 7), dopuszczenia zapłaty podatków instrumentem płatniczym (art. 61a).

W mojej ocenie w odniesieniu do niektórych regulacji prawnych, które aktualnie adresowane są wyłącznie do jednostek samorządu terytorialnego oraz ich organów podatkowych, trudno dostrzec głębsze uzasadnienie. Uwaga ta dotyczy np. ograniczenia możliwości płatności podatków instrumentem płatniczym wyłącznie do dochodów jednostek samorządu terytorialnego (art. 61a), a także pozostawienia prawa do wprowadzenia opłaty prolongacyjnej oraz określania jej wysokości organom stanowiącym jednostek samorządu terytorialnego (art. 57 § 7). To drugie uprawnienie w istocie skutkuje tym, że w skali kraju podejmuje się znaczną ilość uchwał, chociaż działalność w tym zakresie mogłaby być stosunkowo prosto ograniczona zmianami ustawowymi. W mojej ocenie można rozważyć, czy opłata prolongacyjna nie powinna być obligatoryjna w zakresie wszystkich podatków, bez względu na to, dochód czyjego budżetu stanowią. Również stawka opłaty powinna być określona ustawowo. Uprawnienia organów stanowiących jednostek samorządu terytorialnego mogłyby być zastąpione bardziej rozbudowanym ustawowym katalogiem przesłanek odstąpienia od naliczania opłaty, a w zakresie kształtowania stawki rady gmin miałyby jedynie fakultatywne uprawnienie do jej obniżenia – zatem brak działania w tym zakresie oznaczałby naliczanie opłaty wg stawki wynoszącej 50% odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych.

3. Powyższe skłania do stwierdzenia, iż generalnie należy dopuścić różnicowanie regulacji ogólnego prawa podatkowego z uwzględnieniem specyfiki podatków wymierzanych i pobieranych przez daną kategorię organów podatkowych (państwowe i samorządowe). Natomiast różnicowanie tych regulacji w aspekcie podmiotowym wydaje się być wyjątkiem i musi mieć mocne uzasadnienie. Aktualnie takiego uzasadnienia, w mojej ocenie, nie ma np. w zakresie wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego, które w odniesieniu do interpretacji ogólnych są jednolite bez względu na rodzaj podatku i organ właściwy do jego realizacji, ale przy interpretacjach indywidualnych już takiej jednolitości brakuje. W zakresie podatków pozostających we właściwości państwowych organów podatkowych istnieje jeden organ właściwy do ich wydawania, co miało wyeliminować rozbieżności w wydawanych interpretacjach. Z kolei przy podatkach realizowanych przez organy samorządowe centralizacja nie nastąpiła. Zatem to, co legło u podstaw ujednoczenia podmiotowego w zakresie interpretacji dotyczących podatków, w zakresie których właściwe są państwowe organy podatkowe, nie było wystarczającą przesłanką do ujednoczenia wydawania interpretacji przez samorządowe organy podatkowe.<sup>2</sup>

Należy także wskazać, iż propozycje dotyczące pogłębiania różnic w zakresie kompetencji państwowych i samorządowych organów podatkowych widoczne są także w pracach nad zmianami w zakresie ordynacji podatkowej. Nie można bowiem bezkrytycznie odnieść się do zmian, jakie zaproponowano w rządowym projekcie ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw.<sup>3</sup> Otóż planowane narzędzie, które ma zapobiegać unikaniu opodatkowania, w postaci klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, w założeniu będzie mogło być stosowane tylko do podatków pozostających we właściwości naczelników urzędów skarbowych, naczelników urzędów celnych, dyrektorów izb skarbowych oraz dyrektorów izb celnych (art. 25g

---

2      Kwestią otwartą pozostaje to, jaki organ lub organy powinny w przypadku centralizacji wydawać interpretacje indywidualne dotyczące podatków samorządowych. Postulować można rozważenie zarówno umocowania w tym zakresie ministra finansów, samorządowych kolegiów odwoławczych czy regionalnych izb obrachunkowych. W każdym z tych rozwiązań zostanie osiągnięty cel, którym jest ograniczenie prawa do interpretowania z zasady takich samych przepisów przez prawie 2500 gminnych organów podatkowych.

3      Wykaz prac legislacyjnych Rady Ministrów – projekt nr UD 154, dostępny na stronie: <http://legislacja.rcl.gov.pl/lista/2/projekt/230100>

§ 2 projektu). Wygląda więc na to, że unikanie opodatkowania nie dotyczy podatków samorządowych, albo może inaczej – żeby być precyzyjnym – nie wszystkich. Przyjęcie proponowanego rozwiązania będzie bowiem oznaczało, że klauzula znajdzie zastosowanie w podatku od czynności cywilnoprawnych, który jest wprawdzie dochodem gminy, ale realizuje go naczelnik urzędu skarbowego, ale już nie np. w podatku od nieruchomości. Przyjęte w zakresie klauzuli kryterium jej stosowania jest niezrozumiałe i rażąco łamie zasadę jednolitości kompetencji państwowych i samorządowych organów podatkowych. Biorąc pod uwagę podejmowane w ostatnim czasie działania podatników związane z obniżaniem podatków obciążających władanie majątkiem (przede wszystkim podatku od nieruchomości), trudno także mówić o uwzględnieniu przez tego rodzaju rozwiązanie zasady adekwatności.

4. Kryterium, które może determinować kształtowanie przepisów ogólnego prawa podatkowego z uwzględnieniem specyfiki podatków samorządowych, jest fakt, iż w wielu przypadkach są one ustalane w drodze decyzji. Sytuacja taka ma miejsce m.in. w podatku od nieruchomości, rolnym czy leśnym, gdy podatnikami są osoby fizyczne. W tym kontekście przepisy regulujące postępowanie podatkowe powinny wprowadzać zarówno odformalizowanie postępowań w sprawach, w których stan faktyczny nie budzi wątpliwości, jak i należałoby rozważyć odstąpienie od obowiązku prowadzenia tego rodzaju postępowań przy niewielkiej kwocie zobowiązania.

Z zasady w sprawach, w których stan faktyczny nie budzi wątpliwości, gdy jest składana informacja zawierająca dane, na podstawie których dokonuje się wymiaru podatku, a dane te nie budzą wątpliwości organu podatkowego, powinno się poprzestać na wydaniu i doręczeniu decyzji. Byłby to więc tryb analogiczny do tego, jaki aktualnie występuje na gruncie podatku od spadków i darowizn (art. 165 § 7 o.p.).

5. Prowadzenie postępowania podatkowego i wydawanie decyzji ma ekonomiczne uzasadnienie jedynie wtedy, gdy wynikająca z niej kwota zobowiązania podatkowego nie jest niższa niż koszty tegoż postępowania. Nieracjonalne jest bowiem wymierzanie podatku w kwocie np. 5 zł, gdy wydanie i doręczenie takiej decyzji generuje koszty przewyższające wysokość podatku. Uzasadnia to stwierdzenie, że w spra-

wach tzw. bagatelnych, ze względu na wysokość zobowiązania, należy uprawnić organy podatkowe do odstąpienia od wymierzania podatku. Uwzględniając zasadę jednolitości kompetencji, tego rodzaju rozwiązanie powinno być adresowane do wszystkich organów podatkowych, a nie tylko organów samorządowych.<sup>4</sup> Kompetencja ta jest uzasadniona jedynie w przypadku konieczności prowadzenia postępowań podatkowych, więc nie powinna dotyczyć samoobliczenia podatku.

Ustawa nie powinna ograniczać gmin w prawie do samodzielnego decydowania o poziomie bagatelności zobowiązania. W przypadku organów państwowych jest on możliwy do określenia, natomiast w gminach koszty postępowań, w tym doręczeń, mogą kształtować się w różny sposób, więc np. limit bagatelności na poziomie kosztów doręczenia w najniższej wysokości w obrocie krajowym listowej ekonomicznej przesyłki poleconej za potwierdzeniem odbioru, przez operatora wyznaczonego w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe (Dz.U. poz. 1529) nie w każdym przypadku jest uzasadniony.<sup>5</sup> Można bowiem wyobrazić sobie przypadki, w których gminny organ podatkowy realizuje doręczenia przez swoich pracowników, co znacznie obniża koszty w tym zakresie.

6. Ze względu na dużą ilość decyzji wydawanych w podatkach samorządowych konieczne jest dokonanie przeglądu nadzwyczajnych trybów wzruszenia decyzji pod kątem:

- określenia jednolitego okresu, po którym wzruszenie decyzji nie jest dopuszczalne;
- dostosowania przesłanek zmiany decyzji (art. 254 o.p.) do związków przepisów szczególnych (zmiana nie tylko okoliczności faktycznych, ale wszelkich okoliczności mających wpływ na wysokość opodatkowania zaistniałych po wydaniu decyzji).<sup>6</sup>

---

4 W projekcie ustawy o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz o zmianie niektórych innych ustaw (druk nr 2656) proponuje się, aby odpowiednie zmiany zostały wprowadzone do ustaw regulujących podatek od nieruchomości, rolny i leśny, co ogranicza zastosowanie tej instytucji wyłącznie do tych świadczeń realizowanych przez gminne organy podatkowe. Zob. także L. Etel, R. Dowgier, Podatki i opłaty lokalne – czas na zmiany, Białystok 2013, s. 149 i n.

5 Taka propozycja znalazła się w projekcie zmian w ustawie o podatku rolnym, podatku leśnym oraz podatku od nieruchomości – zob. projekt ustawy o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz o zmianie niektórych innych ustaw (druk nr 2656).

6 Zob. szerzej R. Dowgier, Ordynacja podatkowa w praktyce gminnych organów podatkowych – stan obecny i kierunki zmian, Warszawa 2014, s. 274 i n.

W aktualnie obowiązującym stanie prawnym istnieją, w mojej ocenie niczym nieuzasadnione, rozbieżności w zakresie ograniczenia czasowego stosowania tzw. nadzwyczajnych trybów wzruszenia decyzji ostatecznych. W przypadku uchylenia lub zmiany decyzji ostatecznej oraz stwierdzenia jej nieważności organ podatkowy odmawia wszczęcia postępowania w sprawie, o ile żądanie zostało wniesione po upływie 5 lat od dnia jej doręczenia (art. 256 § 1 oraz art. 249 § 1 o.p.). Termin ten dotyczy także sytuacji wszczynania postępowania z urzędu. Z kolei w przypadku wznowienia postępowania takiego ograniczenia czasowego na wszczęcie postępowania nie ma.<sup>7</sup> Jedynie w art. 245 § 1 pkt 3 lit. b) o.p. wskazano, iż organ odmawia uchylenia decyzji dotychczasowej w całości lub w części, jeżeli stwierdzi istnienie przesłanek określonych w art. 240 § 1, lecz wydanie nowej decyzji orzekającej co do istoty sprawy nie mogłoby nastąpić z uwagi na upływ terminów przewidzianych w art. 68 lub art. 70 o.p. Warto także podkreślić, iż żadnych terminów ograniczających możliwość wzruszenia decyzji nie ma w przypadku stwierdzenia przez organ podatkowy jej wygaśnięcia na podstawie art. 258 o.p.

W mojej ocenie możliwość wzruszenia decyzji ostatecznej w jakimkolwiek trybie powinna być ograniczona terminem przedawnienia zobowiązania podatkowego. Byłaby to więc data graniczna, po której zobowiązanie podatkowe wygasa i nie jest także możliwa weryfikacja poprawności rozliczenia poprzez wzruszenie ostatecznej decyzji podatkowej. Ograniczenie to powinno także konsekwentnie dotyczyć uprawnienia do dochodzenia nadpłat i zwrotów podatku.

Ze względu na postanowienia ustaw regulujących podatek od nieruchomości, rolny i leśny, które przewidują uprawnienie do zmiany decyzji, którą ustalono podatek, jeżeli w ciągu roku podatkowego następuje wygaśnięcie obowiązku podatkowego lub zaistnienie zdarzeń mających wpływ na wysokość opodatkowania, konieczna jest modyfikacja trybu zmiany decyzji (art. 254 o.p.). Przepis ten stanowi, że ustalająca lub określająca decyzja ostateczna może być zmieniona, jeżeli po jej doręczeniu nastąpiła zmiana okoliczności faktycznych mających wpływ na

---

7 Z dniem 1 września 2005 r. wykreślono z art. 243 § 1a w brzmieniu: „Wznowienie postępowania jest niedopuszczalne po upływie terminów przewidzianych w art. 68 lub w art. 70 o.p.”.



ustalenie lub określenie wysokości zobowiązania, a skutki wystąpienia tych okoliczności zostały uregulowane w przepisach prawa podatkowego. Taka regulacja nie koresponduje ze wskazanymi wcześniej przepisami kompetencyjnymi zawartymi w przepisach prawa szczegółowego. Przede wszystkim zmiana decyzji nie powinna być uprawnieniem, ale obowiązkiem organu, skoro ordynacja podatkowa nie przewiduje stosowania tego trybu z wniosku. Po drugie, nie powinna ona dotyczyć wyłącznie zmian stanu faktycznego, albowiem ustawy regulujące wskazane wyżej podatki stanowią o zaistnieniu jakichkolwiek okoliczności (zatem także prawnych), które rzutują na wysokość zobowiązania. Po trzecie wreszcie, zmiana decyzji powinna być możliwa również wtedy, gdy okoliczności rzutujące na jej poprawność zaistniały już po wydaniu decyzji, a nie dopiero po jej doręczeniu. Aktualnie bowiem art. 254 o.p. nie znajdzie zastosowania do takich sytuacji, w których zmiana okoliczności nastąpiła między wydaniem a doręceniem decyzji. Trudno znaleźć przy tym jakkolwiek inny tryb nadzwyczajny do wzruszenia w takim przypadku decyzji.<sup>8</sup>

7. Końcowo podnieść należy, iż sprawą istotną wydaje się także doregulowanie w przepisach ogólnego prawa podatkowego oraz przepisach ustrojowych statusu gminnych organów podatkowych. Nie ma aktu, który regulowałby sprawy ustrojowe, organizacyjne i funkcjonalne administracji podatkowej samorządu terytorialnego, z wyjątkiem samorządowych kolegiów odwoławczych.<sup>9</sup> Być może problem utożsamiania gminy z działającym na jej rzecz nie jako organ wykonawczy, lecz organ podatkowy wójtem, burmistrzem (prezydentem miasta), nie występowałby, gdyby nie to, że podmioty te działające w tej drugiej roli w zasadzie nie są w żaden sposób organizacyjnie i funkcjonalnie wyodrębnione. W konsekwencji np. odmawia się gminie jako osobie prawnej uprawnienia do kwestionowania w drodze skargi do sądu administracyjnego decyzji wydawanych przez samorządowe kolegia odwoławcze.<sup>10</sup>

---

8 Por. R. Dowgier, *Ordynacja podatkowa...*, *op. cit.*

9 Ustawa z dnia 12 października 1994 r. o samorządowych kolegiach odwoławczych, tekst jedn. Dz.U. z 2001 r. Nr 79, poz. 856 ze zm.

10 Por. J. Dembczyńska, P. Pietrasz, *Gmina jako podmiot uprawniony do wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję wydaną przez samorządowe kolegium odwoławcze*, „Samorząd Terytorialny” 2009, nr 7–8.

Być może, na kształt pomysłu o stworzeniu państwowej administracji podatkowej<sup>11</sup> powinna być stworzona samorządowa administracja podatkowa (SAP), której organami byłiby wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta, marszałek województwa. Nadanie im statusu SAP i wyposażenie w jednostki organizacyjne je obsługujące (samorządowy wydział podatkowy, samorządowy urząd podatkowy) podkreśliłoby ich odrębność od gminy rozumianej jako osoba prawna. To w istocie nie wiązałoby się z żadnymi dodatkowymi kosztami, bo takie wydzielenie organizacyjne w ramach referatów i wydziałów już istnieje. Skutek takich działań byłby natomiast, w mojej ocenie, taki, iż być może bardziej oczywista byłaby odrębność organu podatkowego od gminy jako osoby prawnej, a co za tym idzie – zaakceptowano by koncepcję o posiadaniu przez gminę interesu prawnego w skarżeniu decyzji wydawanych przez samorządowe kolegia odwoławcze. Alternatywnie na czele SAP mógłby stać nie wójt, a powoływany przez niego naczelnik/dyrektor. To także w istocie byłoby odzwierciedlenie tego, co aktualnie funkcjonuje, gdyż sprawami podatkowymi zajmują się zwykle działający z upoważnienia organu kierownicy wydziałów/referatów.

---

11 Zob. rządowy projekt ustawy o administracji podatkowej, Wykaz prac legislacyjnych Rady Ministrów – projekt nr UD 178.