

WSZCZĘCIE POSTĘPOWANIA PODATKOWEGO

Jarosław Szatkowski

1. Wprowadzenie

Wszczęcie postępowania podatkowego stanowi zupełnie innego rodzaju problem aniżeli wszczęcie ogólnego postępowania administracyjnego. Dzieje się tak przede wszystkim dlatego, że samo pojęcie postępowania podatkowego stanowi zagadnienie szeroko dyskutowane w nauce prawa podatkowego.¹ Ponadto, dzisiejsze postępowanie podatkowe to przede wszystkim postępowanie wymiarowe, oparte o metodę samowymiaru zobowiązań podatkowych,² a nie wyłącznie – uregulowane w dziale IV Ordynacji podatkowej – Podatkowe postępowanie jurysdykcyjne.³

-
- 1 Zob.: H. Dzwonkowski, Zakres i struktura postępowania podatkowego, „Państwo i Prawo” 2000, nr 7, s. 18–34; B. Brzeziński, W. Nykiel, Uwagi o treści i zakresie pojęcia „procedura podatkowa”, [w:] Procedura administracyjna wobec wyzwań współczesności, Profesorowi zwyczajnemu dr hab. Januszowi Borkowskiemu przyjaciele i uczniowie, Łódź 2004, s. 55–61; R. Mastalski, Postępowanie podatkowe, [w:] M. Weralski (red.), System instytucji prawno-finansowych PRL, t. III, Instytucje budżetowe, Wrocław 1985, s. 230; M. Masternak, Rodzaje postępowań w sprawach podatkowych, [w:] Księga pamiątkowa ku czci Docenta Eligiusza Drgasa, Toruń 1998, s. 101; L. Etel (red.), Prawo podatkowe, Warszawa 2008, s. 226.
 - 2 Zob. C. Kosikowski, Postępowanie finansowe, Warszawa 1986, s. 70–71; H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, Procedury podatkowe, Warszawa 2006, s. 210–214.
 - 3 W porównaniu z ogólnym postępowaniem administracyjnym postępowanie podatkowe jest postępowaniem głęboko modalnym. Z tego powodu należy uznać, że na szeroko rozumiane postępowanie podatkowe składa się: 1) postępowanie jurysdykcyjne (postępowanie podatkowe *sensu stricto*), 2) czynności przygotowawcze do wymiaru zobowiązań podatkowych, 3) samowymiar podatnika, 4) wymiar organów podatkowych (właściwe postępowanie

Rozważania poświęcone instytucji wszczęcia postępowania zostaną w związku z tym poprzedzone przedstawieniem ogólniejszego kontekstu dla treści pojęcia „postępowanie podatkowe” oraz jego opozycji ontologicznej, z której zaistnieniem łączy się stosowanie przepisów o pozostawieniu podania bez rozpatrzenia. Przyjęcie określonej definicji postępowania podatkowego, pierwotnego przecież w stosunku do pojęcia wszczęcia postępowania, ma bowiem bezpośredni wpływ na rezultaty analizy charakteru prawnego interesującej nas tutaj instytucji prawnej. Zważywszy natomiast wspomnianą wyżej, zasadniczą rolę procedury samowymiaru w systemie podatkowym, w której organ podatkowy nie tylko nie występuje, jako prowadzący postępowanie, ale co więcej – w której udział organów podatkowych w ogóle nie jest przewidziany,⁴ analizy wymagają także granice znaczeniowe szeregu pojęć z zakresu postępowania podatkowego. Zagadnienia te zasygnalizowane zostaną w toku rozważań nad poszczególnymi procedurami podatkowymi.

W literaturze przedmiotu od dawna postuluje się potrzebę stworzenia poprawnego merytorycznie aktu prawnego, regulującego ogólne prawo podatkowe.⁵ Tematyka wszczęcia postępowania podatkowego należy do zagadnień spornych w nauce prawa podatkowego oraz administracyjnego, wobec czego jej podjęcie staje się szczególnie aktualne w okresie zapowiadanych prac nad nowym aktem prawnym, mającym obejmować tę część prawa podatkowego. Celem artykułu jest podjęcie próby podsumowania poglądów doktryny prawa podatkowego oraz orzecznictwa sądów administracyjnych w zakresie wszczęcia postępowania podatkowego, a także dostarczenie wartościowego materiału *de lege ferenda*.

jurysdykcyjne), 5) czynności sprawdzające oraz 6) kontrola podatkowa, H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury podatkowe*, Warszawa 2006, s. 29.

4 Nie przesądzając na razie tej kwestii, przyjmijmy na potrzeby czynionego wprowadzenia, że jest tak, jak nam się to może *prima facie* z układu przepisów ordynacji podatkowej przedstawiać. Zagadnienia te zostaną omówione bliżej w pkt 4.1. niniejszego artykułu.

5 Zob. C. Kosikowski, O nie zrealizowanej koncepcji polskiego kodeksu podatkowego, [w:] *Podstawowe zagadnienia prawa finansowego i polityki finansowej Polsce w latach 1989–1997*, Księga jubileuszowa Profesora dr. Leona Kurowskiego, Warszawa 1998, s. 96–110; H. Dzwonkowski, *Koncepcja budowy Ordynacji podatkowej w układzie funkcjonalnym* (zarys), „Monitor Podatkowy” 2012, nr 10, s. 28–34; H. Dzwonkowski, *Zmiany w Ordynacji podatkowej. Projekt ustawy – Ordynacja podatkowa*, Warszawa 2013.

2. Pojęcie postępowania podatkowego

Wyrażenie „postępowanie” to rzeczownik utworzony od czasownika „postępować”, czyli „czynić coś w określonych sytuacjach, zachowywać się wobec kogoś w pewien sposób”,⁶ natomiast „zrobić”, to w języku polskim tyle, co „wykonywać, robić coś, być czynnym, działać”, a także „postępować, poczynić sobie, zachowywać się”⁷ Z kolei w literaturze z zakresu prawa formalnego tradycyjnie wskazuje się, iż każdemu działowi prawa materialnego muszą towarzyszyć odpowiednie reguły postępowania, bowiem wykonanie norm prawa materialnego musi być w określony sposób zorganizowane. Mają temu służyć normy prawa formalnego, które „tworzą przepisy o postępowaniu prawnym zwanym też procedurą.”⁸ Zaprezentowane tutaj znaczenie terminów „postępowanie” oraz „postępowanie prawne” wyznacza podstawowe granice pojęcia „postępowanie podatkowe” w ten sposób, że odnosi je do faktów prawnych w postaci czynności procesowych,⁹ a także umiejscawia rozważania na temat wszczęcia postępowania podatkowego w kontekście postępowania prawnego, a nie – jak się to niekiedy czyni w doktrynie – postępowania faktycznego.¹⁰ W konsekwencji pojęcie wszczęcia

6 M. Szymczak (red.), Słownik języka polskiego PWN, t. II, Warszawa 1995, s. 806.

7 *Ibidem*, t. I, s. 327.

8 E. Ochendowski, Postępowanie administracyjne i postępowanie przed sądem administracyjnym, Toruń 1995, s. 7.

9 Postępowanie podatkowe obejmuje w istocie także fakty prawne w postaci zaniechań, stanowiących rodzaj zachowań prawnych, objętych m.in. instrumentalnymi regułami zakazu. Z uwagi jednak na przedmiot prowadzonej tu analizy (nie jest możliwe wszczęcie postępowania podatkowego w wyniku zaniechania) i czytelności wywodów, kwestia ta została pominięta.

10 W takim przypadku za pierwszą faktyczną czynnością postępowania (w tym wypadku psychiczną) w danej sprawie należałoby uznawać zestawienie w świadomości podatnika bądź organów podatkowych w postaci sądu, w jakimś stopniu uprawdopodobnionych danych o: podmiotach, przedmiocie i treści konkretnego obowiązku podatkowego. Powstaje pytanie, z jakiego rodzaju czynnościami (psychicznymi, fizycznymi, psychofizycznymi, o charakterze faktycznym, czy też prawnymi) powinno się łączyć skutki prawne z punktu widzenia racjonalnego tworzenia prawa. Pytanie to nie jest niestety wyłącznie teoretyczne, zważywszy chociażby np. na formułowaną w doktrynie prawa administracyjnego koncepcję wszczęcia postępowania „z mocy prawa”. Zob. Z.R. Kmieć, Wszczęcie ogólnego postępowania administracyjnego, Warszawa 2014, s. 173. W tym przypadku proponuje się uznać za użyteczne i nadające się do wiązania z nim skutków prawnych pojęcie tzw. obiektywności o charakterze radykalnym, które można odnieść wyłącznie do przedmiotów autonomicznych. Dla wywołania skutków prawnych nie jest tu bowiem wymagane, by dany stan faktyczny oraz stan prawny były poznane kiedykolwiek i przez jakikolwiek podmiot poznający (były poza czyjąkolwiek wiedzą). Nie twierdzę tutaj, że nie istnieją byty poza świadomością podmiotów poznających (wiemy, że istnieją, o czym poucza nas realizm metafizyczny, a przekonuje chociażby przykład każdego z odkryć naukowych). Kwestionuję jednak wartość koncepcji

postępowania podatkowego może być związane wyłącznie z podjęciem pierwszych, służących realizacji norm prawa materialnego (w przekonaniu podmiotów dokonujących tych czynności) czynności o charakterze konwencjonalnym, dla których reguły sensu wyznaczone zostały w przepisach prawa, a także czynności, których dokonanie stanowi warunek przyczynowo konieczny dla zrealizowania czynności nakazanej (nakaz instrumentalny).¹¹ Wyznaczone w ten sposób granice pojęcia postępowania podatkowego odpowiadają ontologicznemu rozróżnieniu, zgodnie z którym, czym innym jest postępowanie podatkowe pojmowane jako czynności procesowe, a czym innym jest postępowanie pojmowane jako wytwór takich czynności. Pochodząca od K. Twardowskiego rozwinięta teoria czynności i ich wytworów,¹² stanowiąca podstawę powyższego rozróżnienia, z uwagi na swoją dużą instruktywność jest niezwykle ceniona na gruncie współczesnej filozofii, jak i psychologii poznania.¹³ Na gruncie refleksji prawnej pozwala ona natomiast przede wszystkim dostrzec, iż postępowanie jako wytwór stanowi rezultat dokonania w danej sprawie jakiegokolwiek czynności procesowej. W konsekwencji wszczęcie postępowania podatkowego (zaistnienie postępowania jako wytworu) również stanowi rezultat pierwszej czynności procesowej podatnika bądź organu podatkowego w danej sprawie.¹⁴ W momencie dokonania takiej czynności następuje zainicjowanie bytu postępowania podatkowego, czyli jego rozpoczęcie (wszczęcie).¹⁵ Z ontologicznego punktu widzenia nie jest w związku z tym możliwe dokonanie czynności procesowej zgodnie z przewidzianymi dla niej regu-

opartych na takim rozumieniu „obiektywności” dla objaśniania tekstów prawnych, a tym bardziej dla tworzenia prawa.

11 S. Wronkowska, [w:] A. Redelbach, S. Wronkowska, Z. Ziemiński, Z teorii państwa i prawa, Warszawa 1994, s. 144.

12 K. Twardowski, O czynnościach i wytworach. Kilka uwag z pogranicza psychologii, gramatyki i logiki, [w:] Rozprawy i artykuły filozoficzne, Lwów 1927, s. 97–128.

13 J. Bobryk, Akty świadomości i procesy poznawcze, Wrocław 1996, s. 179–190.

14 W doktrynie wskazuje się nawet niekiedy, że „Pozostawienie poza ramami tego postępowania jakiegokolwiek grupy czynności organów podatkowych wykonywanych wobec obywateli byłoby naruszeniem prawa tych obywateli do postępowania i ograniczeniem możliwości ich obrony także w samym postępowaniu „właściwym” (wymiarowym). Tak samo należy zaliczać do „postępowania” każdą czynność strony, której zamiarem było wywołanie skutków podatkowo–prawnych (złożenie zeznania podatkowego, złożenie deklaracji, złożenie wniosku o zastosowanie uproszczonej formy opodatkowania, itp.)” [w:] J. Zimmermann, Postępowanie podatkowe, Toruń 1998, s. 110.

15 Zgodnie zresztą z etymologią słowa „inicjować”, czyli znaczeniem łac. *initiare* (zaczynać, rozpoczynać).

łami sensu, bez jednoczesnego powstania postępowania podatkowego jako wytworu takiej czynności.¹⁶

Zauważmy także, że dla postępowania podatkowego, stanowiącego zorganizowaną formę procesu poznawczego,¹⁷ niezwykle znaczenie posiada zagadnienie obiektywności. Uwidacznia się to szczególnie w dyskursie towarzyszącym właśnie instytucji wszczęcia postępowania, gdzie w kontekście kategorii interesu prawnego¹⁸ toczy się spór pomiędzy zwolennikami subiektywnej oraz obiektywnej koncepcji legitymacji procesowej strony.¹⁹ Dla naszych rozważań szczególnie interesujące pozostaje wyróżnione przez R. Ingardena pojęcie obiektywności przedmiotu heteronomicznego.²⁰ Przedmioty te opierają się na przedmiotach bytowo autonomicznych (przedmiotach fizycznych bądź przeżyciach), jednak nie są realne bądź nie są całkowicie realne, bowiem częściowo posiadają charakter czysto intencjonalny. R. Ingarden odnosi to pojęcie do tworców kultury, takich jak twory językowe, dzieła sztuki, czy też przedmioty społeczno–prawne (państwa, instytucje, systemy, w tym system prawny). Jeżeli zatem mówimy o stanach prawnych i stanach faktycznych, do których odnoszą się normy prawne, to rozważamy przedmioty heteronomiczne (przedmioty intencjonalne). Niezwykle

- 16 Konsekwencje wskazanych wyżej przesądzeń ontologicznych są istotne nie tylko w kontekście prowadzonych rozważań na temat postępowania podatkowego, ale także w odniesieniu do samego zagadnienia wszczęcia postępowania. Np. pozbawiają one sensu tzw. obiektywną koncepcję legitymacji procesowej strony, czy też powiązaną z tą koncepcją instytucję odmowy wszczęcia postępowania.
- 17 Oczywiście dostrzegać trzeba, co podkreśla M. Zieliński, iż czynności poznawcze oraz ich rezultaty w ogólności, a proces poznawczy w ramach określonej procedury postępowania wykazują dość istotne różnice, wynikające głównie z domniemań prawnych. [w:] M. Zieliński, *Poznanie sądowe a poznanie naukowe*, Poznań 1979, s. 29–32. Nie oznacza to jednak, że procedura prawna ma ignorować podstawową wiedzę o przebiegu procesów poznawczych.
- 18 Interes prawny definiowany jest jako „interes zgodny z prawem i interes chroniony przez prawo”, E. Ochendowski, *Postępowanie...*, *op. cit.*, s. 49, przy czym pojęcie to obejmuje oparte na prawie zarówno uprawnienia, jak i obowiązki, E. Iserzon, [w:] E. Iserzon, J. Starościk, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, teksty, wzory i formularze*, Warszawa 1970, s. 88. Niemniej w prawie podatkowym istnieje potrzeba weryfikacji tego pojęcia z uwagi na odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe. Zob. H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 668–682.
- 19 W nauce prawa procesowego mówi się o tzw. „obiektywnej” oraz „subiektywnej” koncepcji strony postępowania, w zależności od tego, czy ocena istnienia w sprawie interesu prawnego dokonywana jest odpowiednio przez organy władzy państwowej, czy też pozostałe podmioty postępowania (w odniesieniu do tych koncepcji używa się również odpowiednio określeń: „materialna” oraz „procesowa”).
- 20 R. Ingarden, *Rozważania dotyczące zagadnienia obiektywności*, [w:] *Dzieła filozoficzne. U podstaw teorii poznania. Część pierwsza*, Warszawa 1971, s. 451–490.

ważnym momentem jest tutaj intersubiektywność omawianych przedmiotów, responsywność cech tych przedmiotów, rozumiana w sensie ontycznym (intersubiektywność jest niejako sposobem istnienia omawianych tutaj bytów, bowiem nie są one autonomiczne względem świadomości ludzkiej). Obiektywność przedmiotów heteronomicznych polegać musi z tych powodów na potwierdzeniu w drodze intersubiektywizacji, tj. w pewnym dialogu, dla którego właściwe ramy tworzyć powinny przepisy proceduralne, w tym przepisy regulujące wszczęcie postępowania podatkowego.

3. Pozostawienie podania bez rozpoznania

Istota wszczęcia postępowania podatkowego jest dobrze widoczna na tle opozycji ontologicznej: czynność – beczynność. Niezwykle interesujące w tym zakresie są wnioski płynące z analizy orzecznictwa zapadłego na tle przepisów postępowania podatkowego oraz administracyjnego, dotyczących instytucji pozostawienia podania bez rozpoznania, uregulowanej w art. 169 § 1 o.p. oraz art. 64 kodeksu postępowania administracyjnego. Niezależnie bowiem od tego, czy rozważamy uregulowania ordynacji, czy też kodeksowe w tym zakresie,²¹ w obu przypadkach tworzą one pewien kontekst dla wnioskowań odnośnie do wszczęcia postępowania.²² Jest ona bowiem kojarzona z pojęciem beczynności organów. Ma to o tyle znaczenie, że wszczęcie postępowania nie następuje w wyniku żądania „wszczęcia postępowania”, a żądania przez stronę „czynności organów” (zagadnienie to rozwinę w części 5 niniejszego artykułu).²³ Należy dodać, że w art. 169 § 1 o.p. prawodawca wprowadza niejako dwa pojęcia podania. Mianowicie, „podanie spełniające wymogi prawa” oraz „podanie niespełniające wymogów prawa”. Takie ujęcie przepisów prowadzi do poważnych błędów interpretacyjnych, np. ujmowanych w postaci twierdzenia, że nie każ-

21 Należy zauważyć, że prawodawca posługuje się tutaj właściwszym wyrażeniem „rozpatrzenie” w miejsce użytego w art. 64 k.p.a. wyrażenia „rozpoznanie”.

22 Różnica w kształcie omawianych instytucji wiąże się z obowiązkiem wydania postanowienia w sprawie pozostawienia podania bez rozpatrzenia, wynikającym art. 169 § 4 o.p.

23 Rozumowanie takie na gruncie przepisu art. 28 k.p.a. przeprowadza W. Dawidowicz, [w:] Zarys procesu administracyjnego, Warszawa 1989, s. 25–26.

de podanie automatycznie wszczyna postępowanie.²⁴ Jest to pogląd wadliwy, gdyż każde podanie wszczyna postępowanie, jednak nie każde oświadczenie procesowe stanowi podanie, tzn. nie każde takie oświadczenie stanowi prawidłowo wykonaną czynność konwencjonalną, którą określa się mianem podania. Postępowania podatkowego nie wszczyna zatem jedynie nieważna czynność konwencjonalna. Instytucja pozostawienia podania (nie żądania) bez rozpoznania jest konstrukcją do oceny prawidłowości formalnej podania (dlatego mówi się tu o podaniu, a nie o żądaniu). Ocena żądania zawartego w podaniu bowiem nastąpić może wyłącznie w toku postępowania podatkowego.²⁵ Zgodnie z art. 64 § 2 k.p.a. należy wezwać wnoszącego do usunięcia braków podania, jeżeli nie czyni ono zadość innym wymaganiom ustalonym w przepisach prawa. W przypadku nieusunięcia braków w terminie siedmiu dni, pomimo prawidłowego wezwania i pouczenia, podanie pozostawione zostaje bez merytorycznego rozpoznania. W orzecznictwie sądów administracyjnych zarysowały się dwa stanowiska odnośnie do sposobu, w jaki może zachować się strona, która pragnie zakwestionować pozostawienie podania bez rozpoznania (może tu chodzić o sytuację nieuzupełnienia podania w ocenie organu, jak i o sytuację „pierwotnej” kompletności podania w ocenie strony).²⁶ Zgodnie z pierwszym poglądem strona powinna złożyć w trybie art. 37 § 1 k.p.a. zażalenie na beczynność do organu wyższego stopnia, a w przypadku gdy jej zażalenie nie zostanie uwzględnione, skierować w oparciu o art. 3 § 2 pkt 8 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. ustawy – Prawo o postępowaniu przed sąda-

24 Warto w tym miejscu wskazać na treść art. 167 § 2 o.p., który przewiduje wprost, że nie-uwzględnione żądanie wszczyna odrębne postępowanie podatkowe.

25 Szerzej do tej kwestii odniosę się w części 5 niniejszego artykułu.

26 Zauważyć tutaj należy istnienie podobnego problemu co w przypadku instytucji wszczęcia postępowania. Mianowicie pojawia się kwestia dokonania oceny poprawności wniesionego podania – w przypadku wszczęcia postępowania ocena dotyczy istnienia interesu prawnego (w modelu opartym na obiektywnej koncepcji legitymacji procesowej strony). W każdym z tych przypadków zagadnienie, kto ma dokonywać takiej oceny, nie jest czymś pierwotnym. Posiada bowiem charakter wtórny w stosunku do rzeczy tutaj podstawowej – mianowicie w stosunku do obawy, czy organ podatkowy, posiadając uprawnienie do dokonania tego rodzaju oceny nie wykorzysta przysługujących mu kompetencji sprzecznie z prawem. Zagrożenie takie ma charakter rzeczywisty, i jest zauważane nie tylko w nauce prawa podatkowego. Poruszamy tutaj zatem zagadnienie dyskrecjonalności wszczęcia postępowania podatkowego. Jednocześnie należy zauważyć, że obaw takich nie budzi sytuacja przyjmowana w modelu, w którym oceny takiej dokonuje strona. Zagrożenia dla porządku prawnego stwarzane przez taki model są nieporównywalnie mniejsze, niż ma to miejsce w przypadku modelu, w którym oceny takich dokonują organy podatkowe.

mi administracyjnymi skargę do sądu administracyjnego. W myśl drugiego stanowiska strona winna od razu wnieść skargę do sądu administracyjnego na podstawie art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a., bowiem pozostawienie sprawy bez rozpoznania stanowi inną czynność z zakresu administracji publicznej, dotyczącą uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa.

Zgodnie z uchwałą siedmiu sędziów NSA z dnia 3 września 2013 r.²⁷ na pozostawienie podania bez rozpoznania (art. 64 § 2 k.p.a.) przysługuje skarga na bezczynność organu stosownie do art. 3 § 2 pkt 8 p.p.s.a. Rozstrzygnięcie tej kwestii przez NSA usunęło stan niepewności co do przysługujących obywatelowi środków prawnych od tego rodzaju czynności oraz określiło obowiązki, jakie w takiej sytuacji ciążyą na organach administracyjnych. Takie rozumienie omawianych stosunków prawnych przez NSA koresponduje z wynikami analizy instytucji wszczęcia postępowania ze stanowiska ontologii. Podejmowanie czynności procesowych stanowi obowiązek organów administracyjnych po wszczęciu przez stronę postępowania poprzez złożenie przez nią stosownego żądania. W tym kontekście bezczynność organów rozumiana będzie jako niepodjęcie przez nie czynności procesowych, pomimo zaktualizowania się takiego obowiązku w wyniku wniesienia podania. Skarga na bezczynność dotyczy zatem faktu, że organ administracyjny nie prowadzi nakazanego mu przez przepisy prawa postępowania. Zdaniem NSA z bezczynnością mamy do czynienia „nie tylko w przypadku, gdy mimo upływu terminu sprawa nie jest załatwiona, ale również w przypadkach, gdy organ odmawia jej rozpoznania lub załatwienia, bo mylnie sądzi, że zachodzą okoliczności, które uwalniają go od obowiązku prowadzenia postępowania w konkretnej sprawie i zakończenia go wydaniem decyzji administracyjnej.” NSA trafnie zatem ujmuje sferę obowiązków organu administracyjnego na tym etapie postępowania, stwierdzając, że chodzi tu o obowiązek prowadzenia postępowania, nie zaś obowiązek wszczęcia postępowania (mamy tutaj do czynienia z bardzo istotną zmianą semantyczną). Ponadto NSA wyjaśnił, że „pozostawienie podania bez rozpoznania jest formą zakończenia postępowania administracyjnego w sytuacji, gdy strona nie usunęła braków podania w terminie, mimo prawidłowego wezwania i poucze-

27 Uchwała siedmiu sędziów NSA z dnia 3 września 2013 r., sygn. akt I OPS 2/13.

nia. Jeżeli więc organ prowadzący postępowanie pozostawia podanie bez rozpoznania, mimo iż nie zachodzą przesłanki warunkujące podjęcie tej czynności materialno–technicznej (np. wezwanie organu wystosowane na podstawie art. 64 § 4 k.p.a. było wadliwe – wyrok NSA z dnia 22 lutego 2012 r., sygn. akt II GSK 3/11), to pozostaje on w bezczynności, bo odmawia rozpatrzenia sprawy i wydania decyzji”. Trybem właściwym dla kontroli czynności pozostawienia podania bez rozpoznania jest procedura mająca zapobiegać bezczynności organu. Bezczyńność pojmuje się tu zatem w sposób niejako neutralny, w tym sensie, że organ nie prowadzi postępowania. Ponadto czynność materialno–techniczna pozostawienia podania bez rozpoznania jest zatem jedną z czynności prowadzenia postępowania po jego wszczęciu przez stronę, stanowiącą wykonanie obowiązku aktualizującego się w wyniku nieusunięcia braków podania. Omawiana uchwała stanowi zmianę stanowiska NSA w odniesieniu do zagadnienia pozostawienia podania bez rozpatrzenia na gruncie k.p.a. Jako uchwała o tzw. charakterze abstrakcyjnym skutkuje ona, zgodnie z art. 269 § 1 p.p.s.a., związaniem jej treścią NSA oraz pozostałych sądów administracyjnych. Uchwała ta powinna zatem zostać dostrzeżona również w orzecznictwie dotyczącym wszczęcia postępowania podatkowego.

4. Wszczęcie postępowania wymiarowego

Wymiar zobowiązań podatkowych stanowi, obok powstawania obowiązków podatkowych i wykonywania zobowiązań podatkowych, najważniejszą kategorię stosunków prawnych w systemie prawa podatkowego. Nie znalazła ona jednak adekwatnego odzwierciedlenia w ordynacji podatkowej – najważniejsze postępowanie podatkowe, czyli postępowanie wymiarowe, jest po prostu niewidoczne w układzie treści ordynacji podatkowej (brak jest wyodrębnionego dla tego postępowania działu, a stanowiąca filar systemu podatkowego procedura samowymiaru według przepisów ordynacji podatkowej po prostu nie ist-

nieje).²⁸ Dla porównania należy wskazać, że w ordynacji podatkowej²⁹ wymiarowi zobowiązań podatkowych poświęcona została część II pt. Postępowanie przy wymiarze podatków. Jest to część najobszerniejsza, bo obejmująca aż 83 artykuły z ogólnej liczby 215, tworzących ten akt prawny. Myśl podjęta w 1934 r. umknęła prawodawcy zarówno w roku 1946,³⁰ 1980, jak i 1997.³¹

Wymiar zobowiązania podatkowego stanowi drugą – po powstaniu obowiązku podatkowego – fazę stosunku podatkowoprawnego, której istotą jest przekształcenie „uprawnień i obowiązków, jakie powstały w fazie obowiązku podatkowego, w regułę zachowania, czyli zobowiązanie podatkowe.”³² Wyznaczenie tego rodzaju indywidualnej i konkretnej normy prawa materialnego musi być w pewien sposób zorganizowane. Wobec tego zaktualizowanie się wskazanego wyżej obowiązku podatkowego stanowi okoliczność wchodzącą w zakres zastosowania norm prawnych przewidzianych w prawie formalnym. Jakiemu podmiotowi zostanie przez prawodawcę nakazane wiążące ustalenie skutków prawnych zaistnienia określonego stanu faktycznego i prawnego, i poprzez dokonanie jakiego rodzaju czynności procesowych, jest zagadnieniem wtórnym. Adresat obowiązku, o którym tutaj mowa, uzyskuje jednocześnie upoważnienie (kompetencję, „możność prawną”) do jego wykonania.³³ W ustawodawstwie podatkowym adresatami tego rodzaju norm proceduralnych są różnego rodzaju podmioty: podatnicy, płatnicy, jak i organy podatkowe, a wiążące ustalenie treści normy prawnej następuje odpowiednio w deklaracji podatkowej bądź w decyzji organów podatkowych. Korzystanie z upoważnienia, o którym mowa wyżej, stanowi istotę pojęcia „stosowanie prawa”.³⁴ Stoso-

28 W nauce prawa podatkowego wskazuje się, że obecnie samowymiar należałoby uznawać za zasadę systemu podatkowego, zob.: H. Dzwonkowski, *Zakres...*, *op. cit.*, s. 21.

29 Ustawa z dnia 15 marca 1934 r. – Ordynacja Podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 1936 r. Nr 14, poz. 134).

30 Zob. przepisy dekretu z dnia 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym (Dz.U. Nr 27, poz. 174 ze zm.).

31 Nie dziwi zatem, że również dziś dla wielu przedstawicieli nauki prawa administracyjnego „postępowanie w sprawach zobowiązań podatkowych normuje w sposób niemal kompleksowy, w dziale IV, ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa”, Z.R. Kmiecik, *Wszędzie ogólnego...*, *op. cit.*, s. 39.

32 H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Rok 2008. Komentarz*, Warszawa 2008, s. 69.

33 *Ibidem*, s. 245.

34 Z. Ziemiński, [w:] A. Redelbach, S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Z teorii...*, *op. cit.*, s. 250.

wanie prawa bywa niekiedy w zawężane do działalności organów administracyjnych.³⁵ Warunku tego nie eksponowano jednak nigdy w teorii prawa, gdzie istoty tego pojęcia upatrywano w upoważnieniu do wiążącego ustalenia skutków prawnych określonego stanu faktycznego i stanu prawnego.³⁶ Uwzględniając rozwój systemu prawa podatkowego, polegający w tym zakresie na powierzeniu wymiaru zobowiązań podatkowych podatnikom, zgodzić się należy z poglądem, że „stosowanie prawa już dawno przestało być tylko domeną organów administracji publicznej.”³⁷ Przyjęcie innego stanowiska byłoby niezrozumiałe, zważywszy, że podstawowym celem postępowania podatkowego jest ustalenie roszczenia podatkowego państwa lub innej władzy publicznej,³⁸ W przypadku procedury samowymiaru ustalenie tego roszczenia stało się – niejako w zastępstwie organów podatkowych – obowiązkiem podatników. W procedurze tej podatnik pełni w istocie rolę tożsamą jak wykonujące zadania zlecone organy administracyjne w sensie funkcjonalnym.³⁹

Z punktu widzenia analizowanej tutaj instytucji prawnej niezwykle istotne jest także rozróżnienie na postępowanie wymiarowe o charakterze pierwotnym oraz wtórnym, bowiem w każdym z tych przypadków inne są przesłanki wszczęcia postępowania podatkowego. Wymiar pierwotny zobowiązań podatkowych obejmuje przypadki samowymiaru, gdzie obowiązek dokonania wymiaru zobowiązań podatkowych pierwotnie spoczywa na podatniku (poprzez deklarację albo dokonanie wpłaty) oraz przypadki wymiaru zobowiązań przez organy podatkowe (poprzez wydanie decyzji).⁴⁰ O wymiarze wtórnym mówimy natomiast

35 R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 11.

36 Zob.: Z. Ziemiński, [w:] A. Redelbach, S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys teorii...*, *op. cit.*, s. 253; W. Lang, *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1986, s. 453; J. Wróblewski, *Sądowe stosowanie prawa*, Warszawa 1988, s. 7.

37 K. Teszner, *Stosowanie prawa podatkowego przez organ podatkowy w postępowaniu odwoławczym*, [w:] Z. Ofiarski (red.), *XXV lat przeobrażeń w prawie finansowym i prawie podatkowym – ocena dokonania i wnioski na przyszłość*, Szczecin 2014, s. 598.

38 R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2004, s. 258.

39 Na temat tej kategorii podmiotów zob.: E. Ochendowski, *Postępowanie...*, *op. cit.*, s. 7.

40 Dla refleksji nad instytucją wszczęcia postępowania podatkowego *de lege ferenda*, jak i całym postępowaniem podatkowym zupełnie zasadnicze znaczenie posiada spostrzeżenie, że deklaracja podatkowa oraz decyzja podatkowa, wydawana przez organy podatkowe po przeprowadzeniu postępowania podatkowego, są w istocie swoimi rodzajowymi odpowiednikami (czynności dokonywane przez podatnika poprzedzające i stanowiące sporządzenie deklaracji podatkowej są w warstwie intelektualnej rodzajowo tożsame z czynnościami organów podatkowych, poprzedzającymi oraz stanowiącymi sporządzenie decyzji wymiaro-

w sytuacji, kiedy podatnik nie wywiązał się z ciężącego na nim obowiązku dokonania samowymiaru zobowiązania podatkowego albo wykonał ten obowiązek w sposób nieprawidłowy bądź nie wykonał obowiązku zapłaty podatku, gdy nie istnieje obowiązek złożenia deklaracji podatkowej. Po stronie organów podatkowych aktualizuje się wówczas obowiązek dokonania wtórnego wymiaru zobowiązania podatkowego.⁴¹

4.1. Samowymiar zobowiązań podatkowych

Mając na uwadze poczynione wyżej uwagi, należy przyjąć, że pytanie, czy samowymiar jest postępowaniem podatkowym, należy uznać za źle postawione. Odpowiedź musi być twierdząca z dwóch zasadniczych powodów. Po pierwsze, jak już ustaliliśmy, każdy ciąg czynności regulowany przez prawo podatkowe, z założenia przecież służący realizacji prawa materialnego podatkowego, musi zostać uznany *ex definitione* za procedurę podatkową. Po drugie, postępowanie samowymiarowe jest faktycznie prowadzone przez podatników. Poważne zastrzeżenia może więc tutaj budzić nie charakter prawny czynności podatnika w samowymiarze, a brak uregulowania tego postępowania w ordynacji podatkowej. Z pewnością nie można przyjąć, jak niekiedy w doktrynie, że procedura samowymiaru stanowi jedynie wykonanie przez podatnika nałożonego na niego obowiązku (co uniemożliwia uznanie czynności podatnika za stosowanie prawa, a tym samym za postępowanie podatkowe), a wykonanie tego obowiązku stanowi jedynie obliczenie należnego podatku.⁴² Byłoby to tym bardziej nieuzasadnione, że sytuacja prawna podatnika zobowiązanego do samowymiaru zobowiązania podatkowego poprzez deklarację podatkową jest w swej istocie tożsama z sytuacją organu podatkowego, na którym ciąży obowiązek wymiaru zobowiązania podatkowego w drodze wydania decyzji podatkowej. Wynika to stąd, że w obu przypadkach obowiązki w postaci dokonania wymiaru zobowiązań podatkowych nałożone zostały w rezultacie skorzystania przez prawodawcę z przysługującej mu

wej; szata prawna rozwiązań służących ułożeniu tych stosunków społecznych ma tutaj charakter wtórny). Zob.: H. Dzwonkowski, Samowymiar zobowiązań podatkowych, „Państwo i Prawo” 2004, nr 12, s. 40–51; B. Brzeziński, Deklaracja podatkowa – istota i charakter prawny, „Prawo i Podatki” 2005, nr 11, s. 14–19.

41 H. Dzwonkowski (red.), Ordynacja..., *op. cit.*, s. 245.

42 Brzeziński, Deklaracja..., *op. cit.*, s. 17.

kompetencji („możności prawnej”, upoważnienia)⁴³ do dokonania czynności konwencjonalnej w postaci uchwalenia stosownych przepisów materialnoprawnych.⁴⁴ Drobne w istocie różnice w uregulowaniu zakresów zastosowania norm nakładających omawiany tu obowiązek dokonania wymiaru i zakresów regulowania tych norm (jak w przypadku szacowania podstaw opodatkowania) nie zmieniają ogólnego obrazu tożsamości tych sytuacji prawnych.

Źródeł nadawania niskiej rangi postępowaniu wymiarowemu prowadzonemu przez podatnika można upatrywać w nieuprawnionych uproszczeniach technicznych w redakcji tekstów prawnych, polegających na określaniu obowiązku, o którym mowa wyżej, wyłącznie poprzez rezultat, do którego ma prowadzić jego wykonanie. Tego rodzaju niedociągnięcia mają długą tradycję w polskim prawie procesowym, i występują również w przypadku określenia przesłanek wszczęcia postępowania w celu dokonania wtórnego wymiaru zobowiązania podatkowego przez organ podatkowy.⁴⁵ W takich sytuacjach czynność, poprzez którą realizowany ma być dany obowiązek, ma zazwyczaj charakter złożony i wymaga dokonania szeregu innych czynności procesowych i faktycznych. Przytoczone wyżej przepisy prawa podatkowego materialnego mówią jedynie ogólnie o „składaniu deklaracji”, względnie o „wpłacaniu należnego podatku” przez podatnika w określonych okolicznościach, nie zaś *expressis verbis* o wszczęciu przez podatnika postępowania samowymiarowego w przypadku zajścia okoliczności mieszczących się w zakresie zastosowania tych norm.

Całokształt wskazanych wyżej czynności procesowych, zarówno tych wyraźnie wskazanych w przepisach prawa, jak i tych, które wyko-

43 S. Wronkowska, [w:] A. Redelbach, S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys teorii...*, *op. cit.*, s. 149.

44 W przypadku omawianego tu samowymiaru można wskazać np. przepisy: art. 45 ust. 1 i ust. 3b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, art. 27 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, art. 6 ust. 9 i art. 9 ust. 6 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, art. 12 ust. 2 ustawy o podatku tonażowym. Jako przykład procedury samowymiaru, w której złożenie deklaracji podatkowej nie jest wymagane, można wskazać chociażby przepis art. 6 ust. 2 ustawy o opłacie skarbowej. W przypadku opłaty skarbowej normy wyznaczające zobowiązanie podatkowe mają charakter generalny i konkretny, wobec czego ich wykonanie nie wymaga złożonej procedury, co znalazło właściwy wyraz w przepisach tej ustawy.

45 Na problem tego rodzaju błędów legislacyjnych zwracał uwagę W. Dawidowicz, [w:] *Postępowanie administracyjne*. Zarys wykładu, Warszawa 1983, s. 132.

nywane są w oparciu o reguły instrumentalnego nakazu albo zakazu,⁴⁶ składa się na procedurę samowymiaru zobowiązań podatkowych.

W literaturze poświęconej postępowaniu podatkowemu wskazywano na odrębność postępowania podatkowego wobec jednostek gospodarki uspołecznionej, opartego o metodę samowymiaru, w stosunku do innych postępowań. Warto także przypomnieć, że wyróżniano w tym postępowaniu trzy zasadnicze fazy: 1) rejestrację podatkową, 2) postępowanie wymiarowe (samoobliczanie) oraz 3) kontrolę wymiaru i ewentualnie jego korektę przez organy podatkowe.⁴⁷ Spostrzeżenia te są o tyle interesujące, że również obecnie mamy do czynienia z koegzystencją postępowania samowymiarowego, kończącego się złożeniem deklaracji podatkowej oraz weryfikacji wymiaru przez organy podatkowe, dokonywanej obligatoryjnie w ramach czynności sprawdzających. Jak zasygnalizowano we wprowadzeniu do niniejszego artykułu, wydaje się – przynajmniej na podstawie układu przepisów ordynacji podatkowej – że w postępowaniu samowymiarowym udział organów podatkowych nie jest przewidziany. Zauważyć jednak należy, że swoistego rodzaju korelat samowymiaru stanowią właśnie czynności sprawdzające, uregulowane w dziale VI o.p. W pewnym sensie kończą one procedurę samowymiaru i w ujęciu funkcjonalnym stanowią jej immanentną część. Można także zakładać, że brak odrębnego uregulowania wszczęcia tej procedury wiąże się właśnie z takim charakterem czynności sprawdzających (komplementarnym względem samowymiaru). Zauważyć także trzeba, że przepisy ordynacji podatkowej mówią o „czynnościach”, a nie o „postępowaniu sprawdzającym”, co wskazuje, że ta grupa czynności nie jest samodzielna bytowo jako procedura. Ponadto czynności sprawdzające nie mają racji bytu bez instytucji samowymiaru, a zatem bez poprzedzających ich czynności konwencjonalnych podatnika. Czynności te mają mieć bowiem charakter „sprawdzający”, wobec czego z założenia odnoszą się do rezulta-

46 Z ustanowieniem obowiązku złożenia deklaracji podatkowej łączy się obowiązywanie zakazu czynów niedających się pogodzić z czynem nakazanym, zakazu zaniechania czynu nakazanego, zakazu czynów przyczynowo uniemożliwiających realizację czynu nakazanego oraz pośredniego nakazu zrealizowania czynów, stanowiących warunek przyczynowo konieczny dla zrealizowania czynu nakazanego. Ponadto nałożenie tego rodzaju obowiązków skutkuje jednoczesnym przyznaniem podatnikom kompetencji do realizacji tych obowiązków, zob.: S. Wronkowska, [w:] A. Redelbach, S. Wronkowska, Z. Ziemiński, Zarys teorii..., *op. cit.*, s. 149.

47 C. Kosikowski, *Postępowanie...*, *op. cit.*, s. 71–78.

tów innych faktów prawnych (w przypadku zrealizowanego samowymiaru do czynności podatnika, a w przypadku niezłożenia deklaracji mówić będziemy o zachowaniu w postaci zaniechania, a nie działania; w tym drugim wypadku wszczęcie czy podjęcie czynności sprawdzających może stanowić, podobnie jak w przypadku kontroli podatkowej, początek postępowania samowymiarowego, względnie wymiaru wtórnego przez organ podatkowy). Można więc stwierdzić, że w postępowaniu samowymiarowym ustawodawca przewiduje udział drugiej strony stosunku zobowiązaniowego, tj. organu podatkowego, nakładając na niego obowiązek (nakaz) przeprowadzenia czynności sprawdzających oraz kontroli podatkowej. Można także spojrzeć na tę koegzystencję samowymiaru, czynności sprawdzających oraz kontroli podatkowej w ten sposób, że te trzy grupy czynności procesowych łącznie tworzą w sensie funkcjonalnym postępowanie samowymiarowe, realizując tym samym postulat intersubiektywizacji. Również z tych względów wyodrębnienie czynności sprawdzających i kontroli podatkowej, jako samodzielnych procedur, uznać należy za nieuzasadnione.⁴⁸

Obecne ujęcie normatywne czynności sprawdzających powoduje, że mają one, podobnie zresztą jak kontrola podatkowa, charakter postępowania dowodowego. Tymczasem, jak się wydaje, ich rola powinna w pewnym sensie odpowiadać korekcie decyzji wymiarowej w przypadku dostrzeżenia w jej treści omyłek i koncentrować się jedynie na oczywistych błędach formalno–rachunkowych. Z kolei kontrola podatkowa powinna pozostać na płaszczyźnie dowodowej rodzajowym odpowiednikiem postępowania odwoławczego, stanowiącego kontrolę wymiaru decyzyjnego w toku instancji, a więc swego rodzaju ponownym rozpatrzeniem sprawy wymiarowej przez inny podmiot niż podatnik.⁴⁹ Odrębne uregulowanie wszczęcia czynności sprawdzających, rozumianych jako sprawdzenie pod względem formalno–rachunkowym, wydaje się nieuzasadnione, bowiem powinno nastąpić niezwłocznie po złożeniu przez podatnika deklaracji podatkowej.

48 Na temat potrzeby objęcia czynności sprawdzających i kontroli podatkowej wymaganiami postępowania jurysdykcyjnego zob.: H. Dzwonkowski, *Zakres...*, *op. cit.*, s. 24–27.

49 Sytuacje prawne organu podatkowego oraz podatnika są tu oczywiście całkowicie odmiennie – kontrola podatkowa stanowi obowiązek organów podatkowych, zaś odwołanie stanowi upoważnienie (kompetencję, „możność prawną”) podatnika.

Określenie momentu wszczęcia postępowania podatkowego, czy też jego sformalizowanie, jest istotne przede wszystkim z uwagi na potrzebę zapewnienia gwarancji procesowych podatnikowi w trakcie postępowania prowadzonego przez organ podatkowy. W przypadku samowymiaru ustalanie tego rodzaju norm postępowania nie znajduje zatem generalnie uzasadnienia. Niemniej wydaje się, że niektóre z zasad postępowania podatkowego powinny znaleźć zastosowanie w postępowaniu samowymiarowym w celu ochrony wierzyciela podatkowego, jak np. zasada prawdy obiektywnej, czy też zasada legalizmu. W przypadku całościowej regulacji procedury samowymiaru istniałaby możliwość dostosowania czynności konwencjonalnej wszczęcia postępowania do specyfiki postępowania samowymiarowego. Obecne uregulowanie wszczęcia postępowania nie znajduje tutaj bowiem zastosowania.

4.2. Wszczęcie postępowania wymiarowego przez organy podatkowe

W okresie międzywojennym źródeł inicjatywy procesowej organów administracji poszukiwano przede wszystkim na gruncie zasad ogólnych postępowania administracyjnego, wśród których ówczesna doktryna jako pierwszą wymieniała – co posiada swoją wymowę – właśnie zasadę postępowania organów administracji z urzędu.⁵⁰ Stwierdzano przy tym wręcz, że „działanie władzy z urzędu w interesie publicznym jest podstawową zasadą postępowania administracyjnego”.⁵¹ Właśnie tę ogólną zasadę postępowania organów administracji wyraża obecnie przepis art. 165 § 1 o.p.

Przesłanki wszczęcia postępowania podatkowego wymiarowego przez organy podatkowe są zróżnicowane w zależności od tego, czy mówimy o wymiarze pierwotnym, czy też o wymiarze wtórnym. W pierwszym przypadku zostały one ustalone w przepisach poszczególnych ustaw podatkowych (tak jest np. w podatku od nieruchomości, podatku rolnym oraz podatku leśnym, wymierzonym osobom fizycznym), w drugim zaś przypadku w przepisach rozdziału 1 pt. Postawa-

50 J. Ronowicz, *Zasady postępowania administracyjnego w Polsce międzywojennej i w latach 1944–1960*, Sulechów 2009, s. 143.

51 W. Klonowiecki, *Strona w postępowaniu administracyjnym*, Lublin 1938, s. 67.

nie zobowiązania podatkowego, w dziale III Ordynacji podatkowej pt. Zobowiązania podatkowe, w art. 21 § 3–4 oraz art. 23. Wskazane tutaj przepisy cechuje również i ta niedoskonałość legislacyjna, że obok błędnej nazwy rozdziału, w którym zostały zawarte, mówią one jedynie o „wydawaniu decyzji”, względnie o „określaniu podstawy opodatkowania” przez organy podatkowe w określonych okolicznościach, nie zaś *expressis verbis* o wszczęciu przez organy podatkowe z urzędu postępowania podatkowego w przypadku zajścia okoliczności mieszczących się w zakresie zastosowania tych norm. Mamy tutaj zatem do czynienia z taką samą sytuacją jak w przypadku omówionych wyżej przepisów, określających przesłanki wszczęcia postępowania samowymiarowego.

W doktrynie wskazuje się, że obecne uregulowanie wszczęcia postępowania, mające charakter uniwersalny, może mieć pełne zastosowanie jedynie do postępowań niewymiarowych. Inny charakter prawny posiada bowiem wszczęcie obligatoryjnego postępowania wymiarowego (postanowienie wydawane w związku z obowiązkiem dokonania pierwotnego wymiaru decyzyjnego), postępowania wymiarowego w przypadku nieprawidłowego samowymiaru (postanowienie zawierające zarzuty przeciwko podatnikowi) oraz postępowania wymiarowego w przypadku niewykonania obowiązku samowymiaru (postanowienie zawierające zarzuty przeciwko podatnikowi).⁵² Aczkolwiek w doktrynie spotyka się niekiedy inne stanowisko w tej kwestii,⁵³ należy zaznaczyć, iż rozwiązanie, o którym mowa wyżej, znalazło zastosowanie w niektórych systemach prawnych.⁵⁴ W stosunku do proponowanych *de lege ferenda* zmian kształtu tej czynności procesowej należałoby jednak znieść także ograniczenie, o którym mowa w art. 217 § 2 o.p.

52 H. Dzwonkowski (red.), Ordynacja..., *op. cit.*, s. 779–785.

53 P. Pietrasz stwierdza, iż „Wszczęcie postępowania podatkowego nigdy nie następuje «przeciwko komuś». Podstawowym celem postępowania podatkowego jest bowiem rozstrzygnięcie sprawy podatkowej, wynikającej z faktu istnienia uprawnień i obowiązków podatkowych, w drodze czynności faktycznych i prawnych uprawnionego organu podatkowego. Z uwagi na cele postępowania podatkowego ca najwyżej można powiedzieć, że postępowanie podatkowe wszczyna się «w stosunku do kogoś»” [w:] C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2009, s. 735.

54 Rozwiązanie takie funkcjonuje na gruncie węgierskiego postępowania administracyjnego [w:] W. Dawidowicz, Ogólne postępowanie administracyjne. Zarys systemu, Warszawa 1962, s. 69.

Postępowanie dowodowe w zakresie przesłanek wszczęcia postępowania wymiarowego o charakterze wtórnym dokonuje się w trybie czynności sprawdzających oraz kontroli podatkowej. Wobec tego procedury te nie są względem tego postępowania samodzielne w sensie funkcjonalnym (podobnie jak względem procedury samowymiaru), a o jego wszczęciu można w pewnym sensie mówić już z chwilą ich rozpoczęcia. Wszczęcie postępowania podatkowego w celu dokonania wymiaru wtórnego określa się niekiedy jako emanację tzw. władztwa administracyjnego przesuniętego w czasie,⁵⁵ kiedy to organ podatkowy pozbawia skutków prawnych czynność podatnika, dokonaną w ramach nałożonego na niego obowiązku dokonania wymiaru zobowiązania podatkowego w deklaracji podatkowej.

5. Wszczęcie jurysdykcyjnego postępowania podatkowego⁵⁶

Pod koniec XIX w. w niemieckiej nauce prawa procesowego cywilnego pojawiło się przekonanie, iż przedmiotem procesu nie jest roszczenie materialne, jak uznawano dotąd, a roszczenie procesowe. Upowszechnienie się tej koncepcji w orzecznictwie sądowym, po okresie konkurowania wspomnianych poglądów, nastąpiło już w dwudziestoleciu międzywojennym. Na gruncie polskiego prawa procesowego administracyjnego można było obserwować podobne procesy.⁵⁷ Koncepcja procesowego charakteru roszczenia pod koniec okresu międzywojennego stała się koncepcją dominującą na gruncie postępowania cywilnego oraz postępowania sądownoadministracyjnego. Do wniesienia skargi przed Naczelnym Trybunałem Administracyjnym uprawniony był bowiem każdy, kto twierdził, że naruszono jego prawa lub że obciążono go obowiązkiem bez podstawy prawnej.⁵⁸ Dopiero w okresie powojen-

55 B. Adamiak, *Prawa jednostki w koncepcji władztwa administracyjnego przesuniętego w czasie*, „Administracja” 2013, nr 1, s. 6.

56 Na temat wszczęcia jurysdykcyjnego postępowania podatkowego zob.: J. Szatkowski, *Spór o wszczęcie postępowania podatkowego*, [w:] Z. Ofiarski (red.), *XXV lat przeobrażeń...*, *op. cit.*, s. 560–571.

57 Zob.: W. Klonowiecki, *Strona...*, *op. cit.*, s. 71.

58 W nauce prawa stwierdzano wówczas, że do wniesienia skargi „potrzebny jest tylko wymóg formalny i subiektywny, a mianowicie, aby wnoszący skargę w swoim poczuciu («kto twierdzi») był zdania, że pewnym zarządzeniem lub orzeczeniem administracyjnym naruszono

nym, tym szczególnie w okresie prac nad k.p.a. oraz nad jego nowelizacją w 1980 r., zaczęto bardzo silnie argumentować tezy przeciwne.⁵⁹ Właściwe ocenienie wartości tego rodzaju argumentacji, podobnie jak ma to miejsce na gruncie procesu cywilnego, możliwe jest dopiero po dostrzeżeniu jej związku z obowiązującym wówczas na terenie Polski systemem. Dążąc do ograniczenia ochrony prawnej obywateli, w tym do ograniczenia dopuszczalności drogi sądowej oraz drogi administracyjnej, sięgnięto do przebrzmiałej już wówczas, XIX-wiecznej argumentacji.

Obowiązujące obecnie w ordynacji podatkowej rozwiązania prawne można interpretować jako odpowiadające subiektywnej koncepcji legitymacji procesowej strony. Wypowiedź zawartą w przepisie art. 133 § 1 o.p., zawierającą definicję strony postępowania podatkowego, można bowiem uprościć do formuły: „z uwagi na swój Y żądać X”, co oznacza tyle co „ze względu na swój Y żądać X”.⁶⁰ Słowo „uwaga” oznacza z kolei tyle co „koncentracja świadomości na jakimś przedmiocie, fakcie lub przeżyciu psychicznym”.⁶¹ Prawodawca używa w tej wypowiedzi także zaimka dzierżawczego „swój”, co ma znaczenie w kontekście aktów świadomości spełnianych przez osobę wnoszącą żądanie. Konsekwentnie do znaczeń użytych przez prawodawcę wyrażenń uznać zatem trzeba, że zakodowana w rozpatrywanych przepisach definicja czynnej legitymacji procesowej strony można zostać ujęta następująco: „Stroną jest ten, kto koncentrując świadomość na swoim interesie prawnym, żąda czynności organu.” Chodzi więc tutaj o akt psychiczny (czynność psychiczną) żądającego – jego akt świadomości o charakte-

jego prawa lub że go obciążono bez podstawy prawnej. Czy w danym wypadku zachodzi także materialne uprawnienie do skargi przez Najwyższym Trybunałem Administracyjnym, a więc czy rzeczywiście miało miejsce naruszenie prawa skarżącego się lub obciążenie go obowiązkiem bez podstawy prawnej, będzie dopiero przedmiotem badania i orzeczenia Trybunału. Jednakowoż w samej skardze, chociażby tylko z subiektywnego stanowiska skarżącego się – musi być zawarte twierdzenie, że naruszono jego prawa lub że obciążono go obowiązkiem bez podstawy prawnej, gdyż w przeciwnym razie Najwyższy Trybunał Administracyjny po myśli art. 14 ustawy może skargę odrzucić a limine, jako skargę, która nie nadaje się do postępowania z powodu oczywistej niewłaściwości Trybunału”, [w:] T. Hilarowicz, Najwyższy Trybunał Administracyjny i jego kompetencja, Warszawa 1925, s. 333.

59 T. Bigo, utozsamiając pojęcia strony zawarte w art. 9 k.p.a. oraz art. 19 projektu k.p.a., stwierdza wręcz iż „inicjatywa procesowa jednostki, jeśli w ogóle występuje [podkreślenie moje], jest legitymowana.” [w:] T. Bigo, Ochrona interesu indywidualnego w projekcie kodeksu postępowania administracyjnego, „Państwo i Prawo” 1960, z. 3, s. 467.

60 M. Szymczak (red.), Słownik..., *op. cit.*, t. III, s. 592.

61 *Ibidem*, s. 591.

rze subiektywnym, jako podmiotu poznającego, nakierowany intencjonalnie na własny interes prawny.⁶² Ponadto, jak wynika z treści badanego zdania, chodzi tu o sytuację, w której czynność złożenia żądania następuje po omawianym akcie świadomości, a zachodząca między tymi czynnościami (aktami) relacja ma charakter przyczynowo–skutkowy. Zawarte w żądaniu twierdzenie o interesie prawnym jest rezultatem tego pierwotnego aktu (czynności) i może pochodzić wyłącznie od podmiotu poznającego. Brać pod uwagę swoje przeżycia psychiczne, stanowiące pobudkę do jakiegoś działania, może bowiem wyłącznie podmiot tych przeżyć. Rozumując konsekwentnie, trzeba więc uznać, że akt świadomości, stanowiący przyczynę złożenia ujętego w podaniu żądania, uchyla się ze swej natury – jako akt cudzej psychiki – jakiegokolwiek ocenie organów podatkowych.

Z kolei w stosunku do przepisów art. 165 o.p. oraz art. 165a § 1, regulującego odmowę prowadzenia postępowania, należy sformułować szereg uwag krytycznych. Przede wszystkim należy zauważyć, że przepis art. 165 o.p. błędnie nazywa czynności konwencjonalne, których dokonanie skutkuje wszczęciem postępowania podatkowego. Po pierwsze, zgodnie z art. 133 § 1 o.p. czynność strony wszczynająca postępowanie podatkowe to „żądanie czynności organów”. Użyte w art. 165 § 1 o.p. sformułowanie, że „postępowanie wszczyna się na żądanie strony” jest niewłaściwe, bowiem sugeruje, że chodzi tu o czynność „żądania wszczęcia postępowania”. Po drugie, w wyniku złożenia przez stronę „żądania czynności organu” aktualizuje się obowiązek organu podatkowego „prowadzenia postępowania”, a nie obowiązek „wszczęcia postępowania”. W każdym zatem z wymienionych wyżej przypadków język przepisu art. 165 § 1 o.p. błędnie nazywa czynności, które opisuje – stosowane nazewnictwo nie odzwierciedla prawidłowo ani faktycznego, ani prawnego charakteru tych czynności. Mylne łączenie wymienionych czynności ze wszczęciem postępowania powoduje mylne wyobrażenie o samym wszczęciu postępowania. Konsekwencją niefrasobliwości językowej prawodawcy, o której mowa wyżej, są określenia przyjęte w przepisie art. 165a § 1 regulującym odmowę prowadzenia postępowania. Niewłaściwe zrozumienie przepisów o wszczęciu postępowania podatkowego, posiadające źródło w błędnym nazewnictwie, spowodowało

62 Zob.: A.B. Stępień, *Teoria poznania*, Lublin 1971, s. 21–45.

wało wadliwe ujęcie i rozumienie instytucji odmowy prowadzenia postępowania. Rozwiązanie to zostało bowiem przez prawodawcę określone jako „odmowa wszczęcia postępowania”. Ponadto, w myśl tego przepisu obowiązek „odmowy wszczęcia postępowania” aktualizuje się w momencie, gdy żądanie czynności organu postępowania pochodzi od osoby niebędącej stroną albo z jakichkolwiek innych przyczyn „nie może być wszczęte”. Odczytywanie treści art. 165 § 1 o.p. i art. 165a § 1 o.p. bez uwzględnienia treści art. 133 § 1 o.p. mogłoby sugerować, że instytucja ta ma realizować założenia tzw. obiektywnej koncepcji legitymacji procesowej strony, która jednak nie daje się pogodzić z zasadami demokratycznego państwa prawnego.⁶³ Generalnie w orzecznictwie przyjmuje się, że odmowa „wszczęcia postępowania” następuje w sytuacji, gdy na przeszkodzie prowadzenia postępowania stoi przepis prawa bądź poszczególne przepisy, których interpretacja uniemożliwia prowadzenie tego postępowania i rozpatrzenie treści żądania w sposób merytoryczny. Ma to mieć miejsce w sytuacji wniesienia żądania przez stronę nieposiadającą zdolności do czynności prawnych, niereprezentowaną przez przedstawiciela ustawowego.⁶⁴ Odmowa „wszczęcia postępowania” powinna nastąpić również w sytuacji, gdy w określonej sprawie toczy się już postępowanie administracyjne⁶⁵ bądź w sprawie tej decyzja została już wydana (dotyczy to również decyzji nicostatecznej).⁶⁶ Wskazuje się ponadto na potrzebę odmowy wszczęcia postępowania, gdy upłyne termin prawa materialnego, w ciągu którego możliwe jest ukształtowanie decyzją administracyjną uprawnień albo obowiązków danego podmiotu.⁶⁷ Na gruncie k.p.a. wskazuje się ponadto, że odmowa „wszczęcia postępowania” następuje także, gdy żądanie dotyczy sprawy, która nie kwalifikuje się do spraw indywidualnych

63 Na problem ten zwraca uwagę H. Dzwonkowski, [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja...*, op. cit., s. 786.

64 Wydaje się, że w takim przypadku mamy do czynienia z brakami formalnymi, których nie-usunięcie powoduje pozostawienie podania bez rozpatrzenia, a nie odmowę prowadzenia postępowania.

65 Wydaje się, że bardziej zasadne byłoby zastosowanie tutaj, w zależności od okoliczności sprawy, przepisów o zawieszeniu postępowaniu albo współuczestnictwie procesowym.

66 Żądanie „wszczęcia postępowania” może jednak zostać tutaj potraktowane jako odwołanie od decyzji, względnie żądanie „wszczęcia” kogoś z trybów nadzwyczajnych. Wydaje się, że w przypadku decyzji pozytywnej powinna tu znaleźć zastosowanie instytucja umorzenia postępowania jako bezprzedmiotowego.

67 Wydaje się, że w tym przypadku również powinna znaleźć zastosowanie instytucja umorzenia postępowania.

rozstrzyganych w drodze decyzji administracyjnej.⁶⁸ Powyższa analiza przekonuje, że instytucja odmowy prowadzenia postępowania nie ma jasno określonego przeznaczenia, a pojawiające się sytuacje procesowe mogą być skutecznie załatwiane poprzez zastosowanie innych instytucji prawa procesowego, przede wszystkim jednak w drodze decyzji odmownej, w której rozstrzyga się właśnie o braku podstaw do merytorycznego załatwienia sprawy.

Dodać trzeba, że analiza wymienionych wyżej przepisów o wszczęciu postępowania, wyznaczających zachowania organów podatkowych oraz stron na etapie jego wszczęcia, może iść w dwóch, zasadniczych kierunkach – w zależności od przyjętej koncepcji normy kompetencyjnej.⁶⁹ Pierwszy z nich wyznaczony jest przez rozumienie kompetencji (upoważnienia, „możności prawnej”), zaproponowane przez Z. Ziemińskiego.⁷⁰ Jest ona wówczas prezentowana jako pochodna sytuacja prawna organu podatkowego, w której dokonanie przez uprawniony podmiot określonej czynności konwencjonalnej powoduje powstanie lub aktualizację obowiązku organu podatkowego w postaci prowadzenia postępowania.⁷¹ Drugi kierunek rozważań o analizowanej sytuacji prawnej wyznaczany jest przez rozumienie normy kompetencyjnej przez W. Langa, które prowadzi do odczytania sytuacji prawnej podmiotu wnoszącego żądanie w postępowaniu podatkowym jako szeroko rozumianego uprawnienia do wszczęcia postępowania, z którym

68 Wydaje się, że ocena, czy dana sprawa należy do kategorii spraw rozpatrywanych w postępowaniu administracyjnym stanowi element nieuprawnionego kwalifikowania przez organ danej sprawy do postępowania przed jego wszczęciem.

69 Zasadnicza różnica pomiędzy koncepcjami pojęcia kompetencji sprowadza się do tego, że zgodnie z tzw. nurtem predyktynym prawo pojmuje się wyłącznie jako zbiór norm nakazujących bądź zakazujących określonych zachowań, w związku z czym również norma kompetencyjna sprowadza się do normy wyrażającej nakaz albo zakaz (upoważnienie jest tu wyłącznie elementem norm nakazujących albo zakazujących określonego zachowania). Zgodnie zaś z tzw. nurtem niepredyktynym, normy kompetencyjne oddziela się od norm postępowania jako pierwotne w stosunku do norm nakładających obowiązki. Zob. M. Matczak, *Kompetencja w prawie administracyjnym*, [w:] *System Prawa Administracyjnego*, t. 1, Instytucje prawa administracyjnego, (red.) R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, Warszawa 2009, s. 359–418.

70 Zob.: Z. Ziemiński, *Kompetencja i norma kompetencyjna*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1969, z. 4.

71 Słabością tego rozumowania pozostaje fakt, że w istocie nie możemy stwierdzić, że tak pomyślany obowiązek organu istnieje (w tym kształcie nie posiada on bowiem żadnej treści), bowiem zgodnie z 169 § 3 o.p. wszczęcie postępowania następuje w dniu złożenia podania. W konsekwencji nie możemy wskazać adresata tego obowiązku, a zatem nie może istnieć również, jak się wydaje, tak zbudowana norma kompetencyjna.

nie jest skorelowany obowiązek organu podatkowego *stricte* w tym zakresie (jak wyjaśniono wyżej, składane żądanie dotyczy prowadzenia postępowania, a nie jego wszczęcia).⁷² Należy podkreślić, że niezależnie od przyjętej koncepcji pojęcia normy kompetencyjnej (czy to rozumianej jako upoważnienie, czy też jako uprawnienie), samo doręczenie żądania organom podatkowym wywołuje automatyczny skutek w postaci wszczęcia postępowania (podobnie jak wytoczenie powództwa poprzez złożenie pozwu). Od tego momentu znajdują zastosowanie zasady ogólne postępowania podatkowego oraz bieżące terminy do załatwienia sprawy. Wniesienie podania – w każdym z omawianych tu przypadków – stanowi pierwszą czynność w postępowaniu podatkowym. Podmiotem wszczynającym postępowanie jest zawsze strona rozumiana jako podmiot, który twierdzi, że istnieje jej własny interes prawny, zasługujący na ochronę w postępowaniu podatkowym. Podkreślić trzeba w tym miejscu, że interes prawny, o którym tutaj mowa, istnieje obiektywnie. Prawo stanowi jednak przedmiot heteronomiczny, jak to już wyjaśniono wyżej, dający się uchwycić obiektywnie wyłącznie w drodze intersubiektywizacji, czyli w pewnym dialogu pomiędzy podmiotami postępowania.

Uwagi te znajdują zastosowanie także do trybu wszczynania z urzędu postępowania o charakterze wymiarowym bądź ogólnym, bowiem również organy podatkowe nie mogą – z natury rzeczy – posiadać pełnej wiedzy o sprawie na etapie wszczęcia postępowania podatkowego. Stąd twierdzenia organów podatkowych, odnośnie do istnienia interesu prawnego po stronie legitymowanego biernie podmiotu, muszą zostać potwierdzone w postępowaniu podatkowym.

6. Podsumowanie

Normy prawne regulujące wszczęcie postępowania podatkowego przede wszystkim powinny w sposób jednoznaczny wskazywać swoich adresatów, zakresy zastosowania, rozumiane jako przesłanki zainicjowania postępowania podatkowego, a także zakresy normowania, czyli uprawnienia i obowiązki poszczególnych podmiotów na tym etapie po-

72 Zob.: W. Lang, Zarys analitycznej teorii uprawnienia, „Studia Prawnicze” 1985, z. 3–4.

stępowania. Obowiązujące obecnie przepisy o wszczęciu postępowania podatkowego, pomieszczone w poszczególnych ustawach podatkowych oraz w ordynacji podatkowej, powtarzającej w tym zakresie w sposób zupełnie bezrefleksyjny regulacje ogólnego postępowania administracyjnego, nie realizują nawet tak podstawowych założeń.

Postępowanie podatkowe to przede wszystkim postępowanie wymiarowe, którego przeprowadzenie stanowi obowiązek podatników (samowymiar zobowiązań podatkowych), względnie organów podatkowych (wymiar decyzyjny). Znacznie mniejszą rolę odgrywają w prawie podatkowym postępowania mające inne cele niż wymiar zobowiązań podatkowych.

Dyskusja o kształcie instytucji wszczęcia postępowania podatkowego powinna zatem nadażać za szybko następującymi zmianami społeczno-gospodarczymi i prowadzić do dostosowania tradycyjnej siatki pojęć prawa administracyjnego do potrzeb obowiązującego materialnego prawa podatkowego (ponownej analizy wymaga chociażby pojęcie interesu prawnego), tak aby nowe rozwiązania prawne uwzględniały głęboką modalność postępowania podatkowego i potrzeby praktyki podatkowej. Zamiast tego na gruncie istniejących regulacji prawnych, podobnie jak w ogólnym postępowaniu administracyjnym, toczy się spór pomiędzy zwolennikami obiektywnej bądź subiektywnej koncepcji legitymacji procesowej strony. Wprowadzanie nieprzemyślanych rozwiązań prawnych, takich jak instytucja odmowy wszczęcia postępowania, powoduje powrót do analizowanego tutaj problemu zarówno w nauce prawa, jak i w orzecznictwie sądowym. Nie zauważa się, że spór ten został rozstrzygnięty w polskiej nauce prawa już w okresie XX-lecia międzywojennego, a jego odnowienie w okresie powojennym wynikało z odchodzenia od idei demokratycznego państwa prawa. Do rzadkości należą natomiast systemowe propozycje zmian rozwiązań przyjętych w obrębie tej instytucji prawnej, uwzględniające istotne odrębności postępowania podatkowego (głównie postępowania wymiarowego) względem tradycyjnego postępowania administracyjnego i nawiązujące do myśli podjętej w ordynacji podatkowej z 1934 r.

Regulacje prawne w zakresie omawianej tu instytucji prawnej obarczone są tak poważnymi wadami, że konieczna jest ich kompleksowa zmiana. Należy jednak dostrzec zasadniczą trudność w wykonaniu

takiego zadania, wynikającą z faktu, że wady, o których mowa wyżej, przenikają w istocie cały tekst ordynacji podatkowej. Obok przepisów o wszczęciu postępowania podatkowego wymienić można tutaj chociażby przepisy o wznowieniu postępowania, stwierdzeniu nieważności decyzji, uchyleniu lub zmianie decyzji ostatecznej, czynnościach sprawdzających, interpretacjach przepisów prawa podatkowego, czy też porozumieniach w sprawach ustalenia cen transakcyjnych.

Zmiana na tak szeroką skalę jest możliwa do przeprowadzenia jedynie w trakcie prac nad nowym aktem prawnym, mającym obejmować ogólne postępowanie podatkowe.