

ORDYNACJA PODATKOWA
ZMIANY W OGÓLNYM PRAWIE PODATKOWYM

ORDYNACJA PODATKOWA

ZMIANY W OGÓLNYM PRAWIE PODATKOWYM

Pod redakcją
Rafała Dowgiera i Mariusza Popławskiego



Temida2

Białystok 2016

Redaktor Naukowy Wydawnictwa Temida 2: Cezary Kosikowski

Rada Naukowa Wydawnictwa Temida 2:

Przewodniczący Rady Naukowej Wydawnictwa Temida 2: Emil W. Pływaczewski

Członkowie z Uniwersytetu w Białymstoku: Stanisław Bożyk, Adam Czarnota, Leonard Etel, Ewa M. Guzik-Makaruk, Adam Jamróz, Dariusz Kijowski, Cezary Kosikowski, Cezary Kulesza, Agnieszka Malarewicz-Jakubów, Maciej Perkowski, Stanisław Prutis, Eugeniusz Ruśkowski, Walerian Sanetra, Joanna Sieńczyło-Chlabicz, Ryszard Skarzyński, Halina Świączkowska, Mieczysława Zdanowicz

Członkowie z Polski: Marian Filar (Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu), Edward Gniewek (Uniwersytet Wrocławski), Lech Paprzycki (Sąd Najwyższy)

Członkowie zagraniczni: Lidia Abramczyk (Państwowy Uniwersytet im. Janki Kupały w Grodnie, Białoruś), Vladimir Babčak (Uniwersytet w Koszycach, Słowacja), Renata Almeida da Costa (Uniwersytet La Salle, Brazylia), Chris Eskridge (Uniwersytet w Nebrasce, USA), José Luis Iriarte Ángel (Uniwersytet Navarra, Hiszpania), Marina Karasjewa (Uniwersytet w Woroneżu, Rosja), Bernhard Kitous (Uniwersytet w Rennes, Francja), Martin Krygier (Uniwersytet w Nowej Południowej Walii, Australia), Petr Mrkývka (Uniwersytet Masaryka, Czechy), Marcel Alexander Niggli (Uniwersytet we Fryburgu, Szwajcaria), Andrej A. Novikov (Państwowy Uniwersytet w Sankt Petersburgu, Rosja), Sławomir Redo (Uniwersytet Wiedeński, Austria), Bernd Schünemann (Uniwersytet w Monachium, Niemcy), Sebastiano Tafaro (Uniwersytet w Bari, Włochy), Wiktor Trinczuk (Kijowski Narodowy Handlowo-Ekonomiczny Uniwersytet, Ukraina)

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

ISBN 978–83–62813–43–8

Recenzent: *Dariusz Strzelec*

Opracowanie graficzne i typograficzne: *Jerzy Banasiuk, Anna Magnuszewska*

Projekt okładki: *Jerzy Banasiuk*

Redakcja techniczna: *Jerzy Banasiuk*

Korekta: *Boğumiła Mancewicz*

Wydawca: *Temida 2*

Przy współpracy i wsparciu finansowym

Wydziału Prawa Uniwersytetu w Białymstoku

Spis treści

Wykaz skrótów	7
Wprowadzenie	11

Część I

ZAGADNIENIA OGÓLNE

ANNA DRYWA

Zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika jako element budowania zaufania podatnika do państwa	15
--	----

ALINA KLONOWSKA

Konsolidacja administracji skarbowej w Polsce	29
---	----

PRZEMYSŁAW KRAWCZYK

Jednolity plik kontrolny jako forma udostępniania informacji podatkowych.....	45
---	----

IRENEUSZ KRAWCZYK

Wynagrodzenie profesjonalnego pełnomocnika jako szkoda związana z wydaniem wadliwej decyzji podatkowej.....	55
---	----

PIORT PIETRASZ

Modyfikacja zasad zastosowania środków komunikacji elektronicznej w projekcie nowej ordynacji podatkowej	67
--	----

ZBIGNIEW OFIARSKI

Zapłata podatku za pomocą „innego instrumentu płatniczego”	77
--	----

KRZYSZTOF RADZIKOWSKI

Dylematy kodyfikacji ogólnego prawa podatkowego: relacja procedury podatkowej do procedury administracyjnej	95
---	----

ZAGADNIENIA PROCEDURALNE

GRZEGORZ DUDAR

Prokurent jako pełnomocnik podatnika w świetle znowelizowanej Ordynacji podatkowej.....	115
---	-----

LEONARD ÉTEL

Stwierdzanie nadpłaty po nowemu.....	129
--------------------------------------	-----

DARIUSZ GIBASIEWICZ

Praktyczne problemy związane z odbiorem korespondencji przez profesjonalnych pełnomocników z użyciem elektronicznej skrzynki podawczej.....	145
---	-----

MIROSLAWA ŁASZUK

Decyzja w postępowaniu w sprawach celnych – analiza zakresu zmian.....	161
--	-----

KAROL PIECH

Postępowanie w sprawach celnych. Nowa procedura czy powrót do kodeksu postępowania administracyjnego?	177
---	-----

KRZYSZTOF TESZNER

Wpływ reformy administracji skarbowej na podatkowe postępowanie wyjaśniające	201
--	-----

Bibliografia.....	219
-------------------	-----

Informacje o autorach opracowania	229
---	-----

Wykaz skrótów

CBOSA	– Centrala Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych
ePUAP	– Elektroniczna Platforma Usług Administracji Publicznej
jst.	– jednostka samorządu terytorialnego
JPK	– Jednolity Plik Kontrolny
kc.	– ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (tekst jedn. Dz.U. z 2014 r. poz. 121)
k.cel.	– ustawa z dnia 9 stycznia 1997 r. Kodeks celny (tekst jedn. Dz.U. z 2001 r., Nr 75, poz. 802 ze zm.)
k.p.a.	– ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 23 ze zm.)
k.s.h.	– ustawa z dnia z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (tekst jedn. Dz.U. z 2013 r. poz. 1030 ze zm.)
KAS	– Krajowa Administracja Skarbowa
Konstytucja RP	– ustawa z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej
NSA	– Naczelny Sąd Administracyjny
o.p.	– ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2015 r. poz. 613 ze zm.)
OECD	– Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju
ONSA	– Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego
OTK	– Orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego
p.p.s.a.	– ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r. poz. 270)
pr.celn.	– ustawa z dnia 19 marca 2004 r. Prawo celne (tekst jedn. Dz.U. z 2015 r. poz. 858 ze zm.)

- PRD – rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2016/341 z dnia 17 grudnia 2015 r. uzupełniające rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 w odniesieniu do przepisów przejściowych dotyczących niektórych przepisów unijnego kodeksu celnego w okresie, gdy nie działają jeszcze odpowiednie systemy teleinformatyczne, i zmieniające rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2015/2446 (Dz.Urz. UE L 69 z dnia 15 marca 2016 r.)
- r.p.a. – rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 22 marca 1928 r. o postępowaniu administracyjnym (Dz.U. Nr 36, poz. 341)
- RD – rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2015/2446 z dnia 28 lipca 2015 r. uzupełniające rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 w odniesieniu do szczegółowych zasad dotyczących niektórych przepisów unijnego kodeksu celnego (Dz.Urz. UE L 343 z dnia 29 grudnia 2015 r., ze zm.)
- RW – rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) 2015/2447 z dnia 24 listopada 2015 r. ustanawiające szczegółowe zasady wykonania niektórych przepisów rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 ustanawiającego unijny kodeks celny (Dz.Urz. UE L 343 z dnia 29 grudnia 2015 r., ze zm.)
- SN – Sąd Najwyższy
- TK – Trybunał Konstytucyjny
- u.k.r.s. – ustawa z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym
- u.k.s. – ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (tekst jedn. Dz.U. z 2015 r. poz. 553 ze zm.)
- u.s.g. – ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 446 ze zm.)
- u.s.p. – ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 814 ze zm.)
- u.s.w. – ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 486 ze zm.)

Wykaz skrótów

- u.u.p. – ustawa z dnia 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 1572 ze zm.)
- uKAS – ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2016 r. poz. 1947)
- UKC – rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny (Dz.Urz. UE L 269 z 2013 r. ze zm.)
- uwKAS – ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2016 r. poz. 1948)
- WKC – rozporządzenie Rady nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiające Wspólnotowy Kodeks Celny (Dz.Urz. UE L 302 z dnia 19 października 1992 r., ze zm.)
- WSA – Wojewódzki Sąd Administracyjny

WPROWADZENIE

Niniejsze opracowanie jest kolejnym z serii monografii powstających w związku z organizowaną corocznie przez Wydział Prawa Uniwersytetu w Białymstoku konferencją naukową pod tytułem „Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce”. W dniach 30-31 maja 2016 r. odbyła się ona po raz dziesiąty. Tematem przewodnim konferencji były zmiany w ogólnym prawie podatkowym. Główną inspiracją przy wyborze tego tematu była obszerna nowelizacja ustawy – Ordynacja podatkowa, która zaczęła obowiązywać od początku 2016 r. Z drugiej strony trwają też prace Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego nad opracowaniem nowej ustawy regulującej ogólne prawo podatkowe. Te dwa nurty zagadnień przewijają się w opracowaniach, które składają się na niniejszą monografię.

Zawarte w książce teksty podzielono na dwie części. Do pierwszej z nich przyporządkowano rozważania natury ogólnej, w tym odnoszące się do problematyki materii zobowiązań podatkowych. Są to teksty dotyczące zasadniczo nowych regulacji, które pojawiły się w porządku prawnym, a które w praktyce budziły wątpliwości na etapie ich stosowania. Nie można jednak nie zauważyć, iż dość burzliwa dyskusja w czasie konferencji toczyła się także wokół problematyki reformy administracji skarbowej, której docelowy kształt nie był jeszcze do końca znany. Z tego punktu widzenia podkreślić należy, iż zagadnienia tego dotyczą dwa opracowania, przy czym drugie z nich, autorstwa Krzysztofa Tesznera powstało tuż przed złożeniem niniejszej książki do druku, a więc pod koniec 2016 r. Z natury rzeczy bazuje więc ono na ostatecznie przyjętych przez ustawodawcę rozwiązaniach prawnych, których brakowało w czasie, w którym odbywała się konferencja.

W drugiej części książki zamieszczono opracowania związane z szeroko pojętymi procedurami podatkowymi. Szczególnie ożywiona dyskusja podczas konferencji dotyczyła nowych zasad stwierdzenia nadpłaty, które – jak każda nowość – budziły wiele wątpliwości. Podobnie było z nałożonym na organy podatkowe obowiązkiem doręczania pism w formie elektronicznej pełnomocnikom profesjonalnym. Pewnie z upływem czasu większość sygnalizowanych problemów zostanie rozwiązana i mamy nadzieję, że publikacja niniejsza będzie stanowiła cenne źródło, w oparciu o które będzie to możliwe. Ponadto, oddając w ręce czytelników to opracowanie, mamy przekonanie – czego dowodzą wcześniejsze książki – że będzie ono przyczynkiem w dyskusji nad jakością ogólnego prawa podatkowego w Polsce i koniecznością jego zmian.

Rafał Dowgier
Mariusz Popławski

Część I

ZAGADNIENIA OGÓLNE

ZASADA ROZSTRZYGANIA WĄTPLIWOŚCI NA KORZYŚĆ PODATNIKA JAKO ELEMENT BUDOWANIA ZAUFANIA PODATNIKA DO PAŃSTWA

Anna Drywa

1. Wprowadzenie

Wiele wprowadzanych do Ordynacji podatkowej zmian spowodowało erozję ogólnego prawa podatkowego; z podobną sytuacją mamy zresztą do czynienia w szczegółowym prawie podatkowym. Jest to efekt tworzenia prawa przez ustawodawcę metodą prób i błędów oraz stosowania niskich standardów legislacji¹. Skutkuje to ograniczeniem przejrzystości przepisów, wzrostem niedookreśloności prawa i w konsekwencji zmniejszeniem bezpieczeństwa prawnego obywatela. Jest to rzeczywistość prawna, w której funkcjonuje podatnik. Skutek działań podejmowanych przez ustawodawcę może być taki, że mimo, iż nowe przepisy mają być korzystne dla podatnika albo poprawić możliwość funkcjonowania administracji podatkowej, to będą one niestety powodować eskalację trudności w stosowaniu prawa podatkowego². Podatnicy po wprowadzeniu kolejnych zmian do prawa podatkowego pozostają w niepewności co do faktycznych skutków wywieranych przez

1 Por. A. Mariański, Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego, Warszawa 2011, s. 251.

2 Por. B. Brzeziński, O zmianach w ordynacji podatkowej, [w:] B. Brzeziński (red.), W. Morawski (red.), Nowelizacja ordynacji podatkowej, Warszawa 2016, s. 19.

nowe przepisy na ich sytuację prawnopodatkową. Jak się wydaje, odpowiedzią ustawodawcy na taki stan rzeczy było wprowadzenie do Ordynacji podatkowej zasady rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika. Na mocy art. 1 ustawy z dnia 5 sierpnia 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw³ do Ordynacji podatkowej został dodany art. 2a, który wprowadza zasadę rozstrzygnięcia wątpliwości interpretacyjnych na korzyść podatnika (*in dubio pro tributario*). O ile intencja ustawodawcy była słuszna, to treść przepisu art. 2a o.p. może budzić pewne wątpliwości. Przedmiotem niniejszego opracowania będzie próba analizy instytucji oraz oceny nowej regulacji wprowadzonej do Ordynacji podatkowej.

Zasady podatkowe odwołują się do fundamentalnych wartości, reguł ekonomicznych czy prakseologii, a także do kwestii formalnych, jak technika ustawodawcza. Zasady doktrynalne mają charakter postulatów skierowanych do ustawodawcy oraz podmiotów stosujących prawo, albo też stanowią *sui generis* wnioski z analizy przepisów prawnych i praktyki stosowania prawa. Zasady podatkowe formułowane przez doktrynę nie mają charakteru wiążącego, a stanowią katalog postulatów kierowanych do ustawodawcy, zbiór wyobrażeń o dobrym prawie⁴. Zasady orzecznicze stanowią natomiast wyraz poglądów judykatury. Co do zasady zgodzić się należy, że z uwagi na ochronę praw jednostki należy zwerbalizowane zasady ogólne prawa podatkowego, zarówno o charakterze orzeczniczym, jak i doktrynalno-orzeczniczym, powinny spełniać swoją rolę jak zasady normatywne⁵. Niemniej jednak potwierdzenie ich statusu poprzez nadanie im rangi przepisów prawa rozwiewa wszelkie wątpliwości. Podkreślenia wymaga fakt, że w doktrynie formułowane były postulaty *de lege ferenda* ustanowienia zasady *in dubio pro tributario* w prawie podatkowym⁶.

Zasada *in dubio pro tributario* miała do tej pory postać zasady doktrynalno-orzeczniczej. Wprowadzenie jej przez ustawodawcę do obowiązku-

3 Dz.U. poz. 1197.

4 Por. B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2001, s. 65.

5 Por. B. Brzeziński, W. Nykiel, *Zasady ogólne prawa podatkowego*, [w:] B. Brzeziński (red.) *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009, s. 140.

6 Por. B. Brzeziński, *Kierunki zmian przepisów ogólnych Ordynacji podatkowej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2001, nr 3-4, s. 37 i n.; A. Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości...*, *op. cit.*, s. 96.

jących przepisów prawa spowodowało, że zmieniła ona swój charakter i stała się zasadą normatywną. Ustawodawca zatem potwierdził tę zasadę i zrealizował postulaty doktryny oraz judykatury dotyczące konieczności rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatników. Podzielić trzeba stanowisko, że istnienie normatywnego katalogu zasad prawa jest wyrazem dojrzałości danej dziedziny prawa, uznawane za wyznacznik stopnia jej samodzielności⁷. Inną kwestią pozostaje zakres podmiotowy i przedmiotowy zasady normatywnej, a także tej formułowanej przez doktrynę i orzecznictwo.

Normy podatkowe, zresztą tak jak i inne normy prawne, powinny być zbudowane w sposób poprawny, precyzyjny i jasny⁸. Konieczne bowiem jest, aby podatnik wiedział, jakie działania przez niego podjęte będą rodziły konsekwencje prawnopodatkowe i jak one zostaną ukształtowane. Język przepisów prawnych powinien być na tyle komunikatywny, żeby możliwe było odczytanie w sposób jednoznaczny sposobu powinnego zachowania oraz zidentyfikowanie obowiązków i uprawnień wynikających z danego przepisu.

Prawo podatkowe jest skomplikowane i niejasne. Ta uwaga dotyczy nie tylko pojedynczych norm prawnych, ale również budowy podatkowych aktów prawnych⁹. Wydaje się, że normatywna zasada ogólna prawa podatkowego – in dubio pro tributario – może pozytywnie wpłynąć na sytuację prawną podatnika poprzez zminimalizowanie ryzyka przereżucenia na niego skutków złej jakości legislacji podatkowej. Eliminowanie wątpliwości interpretacyjnych prawa podatkowego, jak się słusznie podkreśla, jest pożądanym kierunkiem zmian prawa podatkowego¹⁰. Dążenie do pewności rozumienia prawa podatkowego przez podatników powinno być traktowane priorytetowo. W tym kontekście wprowadzenie do Ordynacji podatkowej reguły rozstrzygnięcia wątpliwości (prawnych) na korzyść podatnika trzeba uznać za słuszne.

7 Por. B. Brzeziński, W. Nykiel, *Zasady ogólne...*, *op. cit.*, s. 136.

8 Por. np. wyrok TK z dnia 21 marca 2001 r., sygn. akt K 24/00, OTK 2001, nr 1, poz. 16; wyrok TK z dnia 17 grudnia 2002 r., sygn. akt U 3/02, OTK-A 2002, nr 7, poz. 95; wyrok TK z dnia 11 stycznia 2000 r., sygn. akt K 7/99, OTK 2000, nr 1, poz. 2; wyrok TK z dnia 21 marca 2001 r., sygn. akt K 24/00, OTK 2001, nr 1, poz. 16.

9 Por. A. Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości...*, *op. cit.*, s. 74.

10 Por. B. Brzeziński, *Współczesne problemy organizacji i działania administracji podatkowej na świecie*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2002, nr 2, s. 14.

Budowanie zaufania do państwa opiera się na pewności prawa. Wyraża się ono w tym, że stanowienie (i stosowanie) prawa nie powinno być dla podatnika swoistą „pułapką”¹¹. Instytucja rozstrzygnięcia wątpliwości prawnych na rzecz podatnika z pewnością powinna być postrzegana jako czynnik budujący zaufanie podatników do państwa. Natomiast wagę tego elementu można będzie ocenić dopiero w kontekście klarującej się praktyki stosowania tej zasady zarówno przez sądy administracyjne, jak i organy podatkowe.

2. Doktrynalno-orzecznicza zasada *in dubio pro tributario*

Formuła *in dubio pro tributario* utożsamiana jest z postulatem rozstrzygnięcia na korzyść podatnika wątpliwości, jakie powstają przy wykładni prawa podatkowego¹².

Zgodnie z doktrynalną zasadą *in dubio pro tributario* w jej wersji zapewniającej minimalną ochronę istotne niejasności lub wątpliwości co do stanu prawnego lub faktycznego nie powinny być tłumaczone na niekorzyść podmiotu, którego rozstrzygnięcie organu podatkowego dotyczy¹³. Stosując wersję przyznającą szerszy zakres ochrony podatnika, te wątpliwości powinny być rozstrzygane na jego korzyść. Ewidentnie w sprzeczności z tą zasadą stoi działanie profiskalne (*in dubio pro fisco*), przejawiające się tym, że wątpliwości co do stanu prawnego i faktycznego rozstrzygane są na korzyść podatnika czynnego.

Podkreślenia wymaga fakt, że doktrynalna zasada *in dubio pro tributario* została wywiedziona z konstytucyjnych zasad: po pierwsze – demokratycznego państwa prawnego (art. 2) po drugie – zasady powszechności opodatkowania (art. 84) i po trzecie – ustawowej regulacji prawa podatkowego (art. 217). Celem tej zasady jest ochrona podatnika przed skomplikowanymi regulacjami oraz brakiem precyzji prawa podatkowego, a także jego zmiennością.

11 Por. A. Gomułowicz, *Zasady podatkowe*, [w:] L. Etel (red.), *System Prawa Finansowego*, t. III *Prawo daninowe*, Warszawa 2010, s. 111.

12 Por. B. Brzeziński, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika jako zasada wykładni prawa podatkowego. Próba analizy*, [w:] A. Gomułowicz (red.), J. Małecki (red.), *Ex iniuria non oritur ius*. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego, Poznań 2003, s. 252.

13 Por. B. Brzeziński, W. Nykiel, *Zasady ogólne...*, *op. cit.*, s. 142; A. Gomułowicz, *Zasady podatkowe...*, *op. cit.*, s. 119.

Zasada odnosi się zarówno do prawa materialnego, kształtując reguły wykładni oraz procesowego, gdzie w toku ustalania stanu faktycznego – etapu zbierania i rozpatrywania dowodów – wątpliwości zgodnie z nią powinny być rozstrzygane na korzyść podatnika¹⁴.

Zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika została uznana przez Trybunał Konstytucyjny za jedną z zasad prawa podatkowego, a jej podstawy leżą w Konstytucji RP¹⁵. Trybunał, przyjmując zasadę, nie podjął niestety próby wypełnienia jej treścią, doprecyzowania.

Jednak sądy administracyjne nie wypracowały jednolitej linii orzeczniczej, jeśli chodzi o zasadę *in dubio pro tributario*. Przeważają rozstrzygnięcia, w których sądy potwierdzają jej zasadność, podejmują próby wypełnienia jej treścią i wskazują granice stosowania. W orzeczeniach wydawanych przez sądy administracyjne wyrażany jest pogląd, że podatnik nie może ponosić negatywnych konsekwencji niedoskonałego technicznie prawa¹⁶. Zgodnie z tym poglądem judykatury nie można na podatnika przerzucać ciężaru związanego z niską jakością prawa, wątpliwościami co do brzmienia prawa i jego stosowania, jeżeli obiektywne wątpliwości istnieją dla obywateli, ale także organów podatkowych czy sądów. Znamienny jest wyrok NSA, w którym sąd jako podstawę normatywną zasady *in dubio pro tributario* przyjął art. 121 o.p.¹⁷. Podkreślenia ponadto wymaga fakt, że zasada ta nakazuje rozstrzygać na korzyść podatnika niedające się wyjaśnić wątpliwości co do stanu faktycznego lub treści obowiązującego prawa¹⁸.

Jednakże stwierdzić niestety trzeba, że sądy administracyjne stosunkowo rzadko stosują zasadę *in dubio pro tributario*¹⁹. Nawet jeżeli odnoszą

14 Por. A. Mariański, Rozstrzygnięcie wątpliwości..., *op. cit.*, s. 263 i n.

15 Por. np. wyrok TK z dnia 18 lipca 2013 r., sygn. akt SK 18/09, OTK ZU 2013, nr 6A, poz. 80 oraz wyrok TK z dnia 29 lipca 2014 r., sygn. akt P 49/13, OTK ZU 2014, nr 7A, poz. 79; wyrok TK z dnia 8 lipca 2014 r., sygn. akt K 7/13, OTK ZU 2014, nr 7A, poz. 69; wyrok TK z dnia 13 września 2011 r., sygn. akt P 33/09, OTK ZU 2011, nr 7A, poz. 71.

16 Por. np. wyrok NSA z dnia 18 czerwca 1996 r., sygn. akt SA/Ld 1212/95, CBOSA; wyrok NSA z dnia 3 kwietnia 2000 r., sygn. akt III SA 3108/00, CBOSA; wyrok NSA z dnia 6 marca 1996 r., sygn. akt SA/Bk 95/95, CBOSA.

17 Por. wyrok NSA z dnia 22 lutego 2011 r., sygn. akt II FSK 224/10, CBOSA.

18 Por. np. wyrok WSA w Poznaniu z dnia 30 czerwca 2016 r., sygn. akt I SA/Po 538/15, CBOSA; wyrok NSA z dnia 30 czerwca 2016 r., sygn. akt I FSK 165/15, CBOSA; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 29 czerwca 2016 r., sygn. akt I SA/Po 1512/15, CBOSA, wyrok NSA z dnia 22 lutego 2011 r., sygn. akt II FSK 224/10, CBOSA; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 19 sierpnia 2011 r., sygn. akt I SA/Po 932/10, CBOSA.

19 Szerzej na ten temat: A. Mariański, Rozstrzygnięcie wątpliwości..., *op. cit.*, s. 91 oraz 261.

się do zarzutu sformułowanego przez podatnika, to na ogół stwierdzają brak przesłanek do zastosowania zasady albo w ogóle nie odnoszą się do tej kwestii mimo zarzutów skarżących²⁰. Bywają także orzeczenia, w których jej istnienie jest kwestionowane²¹.

3. Normatywna zasada *in dubio pro tributario*

Zgodnie z normatywną zasadą rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika „niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika”. Przepis art. 2a o.p. wymaga analizy co najmniej pod trzema względami: jego usytuowania, adresata normy oraz zakresu przedmiotowego, w tym szczególnie uwagę należy zwrócić na zwroty zastosowane przez ustawodawcę, jak: „niedające się usunąć wątpliwości”, „wątpliwości co do przepisów prawa” i „korzyść podatnika”.

Normatywna zasada *in dubio pro tributario* stanowi jedyną zasadę, którą można określić mianem zasady ogólnej prawa podatkowego. Na to, że art. 2a o.p. należy traktować właśnie w ten sposób, wskazuje już jego usytuowanie – jeden z pierwszych przepisów Ordynacji – w przepisach ogólnych. Regulacja ta nie została umieszczona pośród zasad ogólnych postępowania podatkowego. Powyższe jasno wskazuje, że zasada *in dubio pro tributario* powinna być stosowana nie tylko w postępowaniu podatkowym, ale we wszystkich procedurach podatkowych, jak np. kontrola podatkowa, wydawanie interpretacji przepisów prawa podatkowego czy porozumienia w sprawie ustalenia cen transakcyjnych.

Wprowadzenie zasady *in dubio pro tributario* powinno być odczytywane jako sygnał tego, co w prawie podatkowym jest lub powinno być regułą, tj. rozstrzygnięcie wątpliwości co do treści przepisów na korzyść podatnika. Jednocześnie wskazuje na kierunek rozwiązywania pojawiają-

20 Por. np. wyrok NSA z dnia 11 lutego 2014 r., sygn. akt I FSK 68/13, CBOSA; wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 4 lutego 2014 r., sygn. akt I SA/Rz 1127/13, CBOSA; wyrok WSA w Olsztynie z 17 sierpnia 2016 r., sygn. akt II SA/OI 532/15, CBOSA.

21 Por. np. wyrok NSA z dnia 23 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1850/08, CBOSA; wyrok NSA z dnia 16 marca 2010 r., sygn. akt I FSK 1886/08, CBOSA; wyrok NSA z 19 maja 2009 r., sygn. akt I FSK 1533/07, CBOSA.

cych się wątpliwości. Przepis ten nawiązuje do kultury administrowania i stanowi ogólny wskaźnik stosunku państwa do obywatela²².

Przede wszystkim podkreślić trzeba, że skorzystanie z dobrodziejstwa tej zasady wymaga stwierdzenia, że analizowany przepis prawa podatkowego budzi wątpliwości. Zakres tych wątpliwości został doprecyzowany przez ustawodawcę, chodzi bowiem o niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego.

Określenie, którym posługuje się ustawodawca, ma charakter ogólny i nieprecyzyjny, stanowi zatem kryterium o charakterze ocennym. Wystąpienie „niedających się usunąć wątpliwości” stanowi warunek zastosowania zasady. Z formuły tej wynika, dla podmiotu stosującego zasadę, obowiązek dążenia do usunięcia wątpliwości, albowiem konieczne jest podjęcie próby usunięcia wątpliwości, aby mogły być uznane jako „niedające się usunąć”. Warunkiem zastosowania reguły *in dubio pro tributario* jest zatem podjęcie uprzedniej próby usunięcia wątpliwości prawnych, wykorzystując metody wykładni prawa. Dopiero gdy mimo to określona wątpliwość nie została usunięta, przyjąć trzeba takie rozumienie, które będzie korzystne dla podatnika. W związku z powyższym wydaje się, że ustawodawca jest świadomy niskiej jakości prawa podatkowego i budując zaufanie podatnika do państwa, wprowadza narzędzie, które ma niwelować negatywne dla podatnika skutki tego stanu rzeczy.

Kolejną kwestią wymagającą podkreślenia jest to, że zasada rozstrzygnięcia wątpliwości interpretacyjnych na korzyść podatnika, w kształcie nadanym jej przez ustawodawcę (art. 2a o.p.), obejmuje swym zakresem przedmiotowym wyłącznie treści przepisów prawa podatkowego, natomiast nie dotyczy wątpliwości co do stanu faktycznego, którego jednoznaczne ustalenie jest warunkiem koniecznym zastosowania poprawnie zinterpretowanych przepisów. Fakt ten został dodatkowo podkreślony przez Ministra Finansów²³.

Określenie zastosowane przez ustawodawcę – „wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego” – wydaje się być niewystarczająco precyzyjne. Zastosowanie normatywnej zasady *in dubio pro tributario* może być uzasadnione wystąpieniem u podmiotu dokonującego wykładni

22 Por. B. Brzeziński, O zmianach w ordynacji..., *op. cit.*, s. 19.

23 Pismo Ministerstwa Finansów z dnia 29 grudnia 2015 r. w sprawie stosowania zasady rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika, PK4.8022.44.2015.

przepisów prawa podatkowego wątpliwości co do treści analizowanego przepisu prawa. Jednak jeżeli treść przepisu prawa (jednostki redakcyjnej aktu prawnego) rodzi niedające się usunąć wątpliwości, to przepis ten musi być zakwalifikowany jako sprzeczny z podstawowymi zasadami poprawnej legislacji. Przepis taki powinien być usunięty, nie zaś „uzdrawiany” poprzez przyjęcie jego rozumienia na korzyść podatnika. Sama treść przepisów nie powinna budzić wątpliwości, powodować je raczej może poprawność odkodowanej z tych przepisów normy prawnej. Uzasadnione jest zatem twierdzenie, że zamiarem ustawodawcy nie było uregulowanie sytuacji, gdy treść przepisów prawnych budzi wątpliwości, a takiej, kiedy to treść norm prawnych wynikających z przepisów prawa rodzi wątpliwości. Jak się wydaje, przepis art. 2a o.p. należy rozumieć właśnie w ten sposób. Termin „wątpliwości co do treści przepisów prawa” trzeba raczej utożsamiać z brakiem możliwości rozwiązania konfliktu interpretacyjnego za pomocą dostępnych reguł wykładni.

W dalszej kolejności poczynić należy uwagi nad użytym w treści przepisu sformułowaniem „korzyść podatnika”. Nie ma on charakteru obiektywnego. Dlatego zasada *in dubio pro tributario* staje się narzędziem, które dynamizuje proces wykładni prawa podatkowego. Prawdopodobne jest, że ten sam przepis interpretowany w ten sam sposób będzie w konkretnym stanie faktycznym korzystny dla jednego podatnika, a niekorzystny dla innego. Podmiot, który będzie stosował zasadę *in dubio pro tributario*, jest zobligowany do analizy, jakie rozwiązanie w konkretnej sprawie, dla konkretnego podatnika, jest bardziej korzystne. Przy ocenie „korzystności” niezbędne będzie odwołanie się do doświadczenia życiowego i analizy wszystkich potencjalnych skutków każdego z możliwych rozwiązań. W sytuacji gdy organ nie będzie w stanie ustalić tego, która z możliwych opcji jest korzystniejsza dla podatnika, Minister Finansów wskazuje, że powinien on uzyskać stanowisko podatnika co do wyboru najkorzystniejszej dla niego interpretacji²⁴. Przyznać należy, że przyjęty przez Ministra Finansów sposób rozstrzygnięcia ewentualnego konfliktu korzyści dla podatnika jest techniką, w której wzmocniona zostaje pozycja podatnika i unika się arbitralności organu podatkowego.

24 *Ibidem*.

Podkreślenia wymaga fakt, że ustawodawca jednoznacznie stwierdza, że w przepisie chodzi wyłącznie o korzyść podatnika, a nie innych podmiotów, np. płatnika albo następcy prawnego czy osoby trzeciej odpowiedzialnej za zaległości podatkowe. Zgodnie z literalnym brzmieniem przepisu wszystkie pozostałe podmioty (poza podatnikiem) nie mogą skutecznie powołać się na treść art. 2a o.p., tym bardziej że ustawodawca na gruncie Ordynacji (art. 7) definiuje pojęcie podatnika²⁵. Dlatego nie można zgodzić się ze stanowiskiem Ministra Finansów, który stosując analogię, przyjął, że “nie ma żadnych uzasadnionych powodów, które uniemożliwiłyby stosowanie tego przepisu także w sprawach innych podmiotów obciążanych obowiązkami wynikającymi z przepisów prawa podatkowego – płatników, inkasentów, następców prawnych podatnika czy osób trzecich odpowiedzialnych za cudze zobowiązania podatkowe”.

Jeśli zaś chodzi o adresata, to z treści przepisu nie wynika jasno, do kogo jest on kierowany. Ustawodawca nie wskazał podmiotu, który jest zobligowany do wykazania albo uprawniony do stwierdzenia, że owe „niedające się usunąć wątpliwości” występują w konkretnej sprawie podatkowej. Możliwości są dwie. Po pierwsze, do ustalenia powyższego jest zobligowany organ podatkowy rozstrzygający sprawę, zastosowanie zasady będzie następnie kontrolowane przez sąd administracyjny. I po drugie, będzie do tego uprawniony już podatnik, względnie płatnik.

Wykładnia prawa podatkowego rozpoczyna się od wykładni dokonanej przez podatnika (samoobliczenie podatku) lub płatnika (który oblicza wysokość należnego podatku), następnie przez organ podatkowy, skończywszy na sądach administracyjnych²⁶. W art. 2a o.p. ustawodawca nie dokonał zawężenia katalogu podmiotów, które są uprawnione do zastosowania zasady *in dubio pro tributario*. Dlatego reguły proceduralne powinny rozstrzygnąć o tym, kto zastosuje zasadę.

Takie stanowisko przyjął też Minister Finansów, wskazując, że organ podatkowy rozstrzygający sprawę podatkową, w ramach którego przyjmuje określone znaczenie przepisów prawa mających zastosowanie

25 Por. J. Augustyn, Podatnik ma prawo do korzystnej interpretacji, „Prawo i Podatki” 2015, nr 12, s. 5.

26 Por. R. Mastalski, Jurydyzacja opodatkowania, [w:] J. Głuchowski (red.), C. Kosikowski (red.), J. Szołno-Koguc (red.), Nauka finansów publicznych i prawa finansowego w Polsce. Dorobek i kierunki rozwoju. Księga jubileuszowa Profesor Alicji Pomorskiej, Lublin 2008, s. 102.

w sprawie, jest bezpośrednim adresatem normy wynikającej z art. 2a o.p. Natomiast podatnik jest pośrednim adresatem normy, który może powoływać się na zasadę *in dubio pro tributario* i żądać jej zastosowania przez organ podatkowy, o ile zachodzą ku temu przesłanki²⁷. Naturalnie także sądy będą zobligowane, kontrolując rozstrzygnięcia organów podatkowych, do ustalenia, czy w danej sprawie nie zachodzą przesłanki do zastosowania art. 2a o.p.

4. Wnioski

Zasady prawa pełnią funkcję porządkującą, stanowią kryterium oceny działania podmiotów stosujących prawo²⁸. Z tego względu nadanie regule *in dubio pro tributario* charakteru normatywnego może przynieść podatnikom pozytywne konsekwencje.

Nadanie jej ram normatywnych spowodowało z jednej strony potwierdzenie doniosłości, co wydaje się nad wyraz istotne w kontekście lekceważenia tej reguły w praktyce działania organów podatkowych. Niezastosowanie reguły rozstrzygania wątpliwości prawnych na korzyść podatnika przy rozpatrywaniu konkretnej sprawy może być skutecznym zarzutem podniesionym w skardze skierowanej do sądu administracyjnego, w tym skardze kasacyjnej. Nadanie formułowanej w doktrynie i orzecznictwie zasady *in dubio pro tributario* rangi przepisu prawnego może być również postrzegane jako realizacja idei wzmocnienia sytuacji prawnopodatkowej podatnika.

Jednocześnie nastąpiło niestety usztywnienie zasady. Treść art. 2a o.p. nie koresponduje w pełni z rozumieniem dotychczas funkcjonującym w kulturze prawa, nie oddaje całego zakresu ochrony podatnika płynącej z doktrynalno-orzeczniczego rozumienia zasady. Wprowadzona do o.p. zasada rozstrzygania wątpliwości prawnych na korzyść podatnika musi być uzupełniona zatem o zasadę rozstrzygania na korzyść podatnika wątpliwości co do okoliczności faktycznych. Należy podzielić pogląd wyrażony w orzecznictwie, odnośnie do tego, że taką normę wyprowadzić można z obowiązujących przepisów, tj. art. 191 o.p., zgodnie z któ-

27 Pismo Ministerstwa Finansów z dnia 29 grudnia 2015 r. w sprawie stosowania zasady rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika, PK4.8022.44.2015.

28 Por. B. Brzeziński, W. Nykiel, *Zasady ogólne...*, *op. cit.*, s. 137.

rzym organ podatkowy ocenia na podstawie całego zebranego materiału dowodowego, czy dana okoliczność została udowodniona, w związku z art. 121 § 1, który z kolei nakazuje prowadzenie postępowania w taki sposób, aby wzbudzić zaufanie do organów podatkowych²⁹. Zatem wątpliwości co do faktów, wobec powyższego, powinny być przez organy rozstrzygane także na korzyść podatnika.

Ponadto uwzględniając fakt, że zasada w jej kształcie doktrynalno-orzecznictwym ma swoje podstawy w Konstytucji: w zasadzie demokratycznego państwa prawa, powszechności opodatkowania oraz ustawowej określoności podatków, to podatnik wciąż będzie uprawniony do tego, aby wszelkie wątpliwości, zarówno prawne, jak i dotyczące stanu faktycznego, były rozstrzygane na jego korzyść.

Wydaje się, że wprowadzenie odrębnej regulacji, pierwszej sformułowanej ogólnej zasady prawa podatkowego, wywoła pozytywne dla podatników – mimo swojej ułomności – skutki. Wraz z nadaniem zasadzie rangi przepisu prawa organy podatkowe rozstrzygające sprawy podatkowe, a także sądy administracyjne zostały związane normą prawną wynikającą z art. 2a o.p. i są zobowiązane powszechnie stosować klauzulę rozstrzygnięcia wątpliwości co do przepisów podatkowych na korzyść podatnika.

Obszar dla potencjalnego marginalizowania zasady *in dubio pro tributarario* leży w dokonywaniu oceny, czy w danej sprawie występuje wątpliwość interpretacyjna konkretnego przepisu prawa podatkowego. Do tej pory sądy, rozstrzygając sprawy podatkowe, często uznawały, że przepisom kwalifikowanym przez podatników jako niejasne, budzące wątpliwości w istocie nie można przypisać tej cechy³⁰. Sądy i skarżący do momentu wprowadzenia zasady do Ordynacji podatkowej miały świadomość jej istnienia, ale skuteczne powołanie się na nią przez stronę było niezmiernie trudne. Sądy administracyjne często nie dostrzegały wątpliwości co do interpretacji przepisów podatkowych, mimo iż w doktrynie powszechnie podnosi się, że prawo podatkowe jest niewystarczająco jasne i precyzyjne. W tym kontekście wprowadzenie zasady *in dubio pro tri-*

29 Por. wyrok WSA w Krakowie z dnia 21 lipca 2015 r., sygn. akt I SA/Kr 336/16, CBOSA oraz wyrok NSA z dnia 22 lutego 2011 r., sygn. akt II FSK 224/10, CBOSA.

30 Por np. wyrok WSA w Szczecinie z dnia 22 kwietnia 2015 r., sygn. akt I SA/Sz 1478/14; wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 11 lutego 2015 r., sygn. akt I SA/Bd 669/14, CBOSA.

butario do Ordynacji podatkowej należy raczej uznać za krok w dobrym kierunku.

Wydawane liczne interpretacje indywidualne i wyroki sądów administracyjnych często są ze sobą sprzeczne i stwarzają dla podatnika dyskomfort związany z brakiem pewności odnośnie do sposobu rozstrzygnięcia jego sprawy w stanach faktycznych podobnych do tych objętych wyrokami sądów i interpretacjami indywidualnymi³¹. Zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika może zatem przyczynić się do odbudowy zaufania podatników do państwa.

Jednak w kontekście wprowadzenia do Ordynacji podatkowej zasady *in dubio pro tributario* w znacznym stopniu to praktyka jej stosowania przypisze tej regule określone znaczenie. Wprowadzenie art. 2a o.p. można postrzegać jako ewidentny sygnał, że organy podatkowe powinny zmienić optykę swojego działania i postrzegania przepisów prawa podatkowego. Konieczna jest rezygnacja z działań, które noszą znamiona profiskalizmu i postrzegania podatników wyłącznie jako podmiotów obowiązków.

Zasada *in dubio pro tributario* ma być narzędziem budującym zaufanie podatników do państwa. Trzeba się spodziewać, że podatnicy w swoich skargach będą chętniej niż dotychczas powoływali się na zasadę rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika. Nie powinno to jednak prowadzić do wzrostu ilości zawisłych przed sądami administracyjnymi sporów podatkowych, a raczej do poszerzenia argumentacji podatników³².

Realizacja modelu wspierania podatnika jako słabszego podmiotu stosunków prawnopodatkowych i ochrony jego praw jest kierunkiem godnym aprobaty i kontynuowania. W regulacjach podatkowych istnieje katalog instrumentów stanowiących dla podatnika oręż w ochronie swoich praw. Jednakże trudno oprzeć się wrażeniu, że w stosunkach podatek-organ podatkowy dominuje wciąż jeszcze stanowisko nieufności i podejrzliwości wobec podatnika, działań profiskalnych oraz stosowanie zasady zgoła odmiennej: *in dubio pro fisco*³³. Dlatego bardzo ważną praktyczną kwestią może być potencjalne ryzyko „utajenia” przez admi-

31 Por. J. Augustyn, Podatnik ma prawo..., *op. cit.*, s. 3.

32 Por. B. Brzeziński, O wątpliwościach wokół zasady rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika, „Przegląd Podatkowy” 2015, nr 4, s. 18.

33 Por. A. Mariański, Rozstrzygnięcie wątpliwości..., *op. cit.*, s. 87 i n. oraz 254.

nistrację podatkową swoich wątpliwości co do treści prawa. Skoro wątpliwości nie zostaną zakomunikowane podatnikowi, to tym samym nie będzie miało miejsca zastosowanie klauzuli *in dubio pro tributario*. W sposób oczywisty treść przepisu prawnego art. 2a o.p. opiera się na wysokiej kulturze działania aparatu podatkowego.

Wobec dostrzegalnej niechęci stosowania przez organy podatkowe i sądy administracyjne zasady *in dubio pro tributario*, jej potwierdzenie przez ustawodawcę wydaje się potrzebne.

KONSOLIDACJA ADMINISTRACJI SKARBOWEJ W POLSCE

Alina Klonowska

1. Wprowadzenie

O kształcie polityki podatkowej państwa decydują władze fiskalne, a komponenty ją tworzące to przede wszystkim system podatkowy rozumiany jako ogół podatków obowiązujących w danym państwie, organy odpowiedzialne za pobór należności publicznoprawnych oraz regulujące te obszary instytucje prawa podatkowego. Począwszy od tzw. łagodnej rewolucji podatkowej przeprowadzonej z początkiem lat 90-tych XX w., w kolejnych latach system podatkowy w Polsce dostosowywany był do standardów obowiązujących w Unii Europejskiej. Początkowo zatem przesłanką zmian była potrzeba dostosowania zasad opodatkowania do gospodarki rynkowej, a później standaryzacja norm. Wraz z upływem czasu i stopniowym kształtowaniu się świadomości podatkowej społeczeństwa wskazywano na coraz to liczniejsze słabości przyjętego systemu poboru danin publicznych. Nie tylko odbiór społeczny był w tym względzie negatywny, władze także przyznawały, że zmiany w obowiązujących zasadach są konieczne z uwagi na nie tylko niski poziom ścisłości podatków i wzrost skali popełniania oszustw podatkowych, widoczny szczególnie w odniesieniu do podatku od towarów i usług (VAT), ale także z uwagi na zmieniające się warunki gospodarowania.

Jak pokazuje praktyka, władze fiskalne nie ustawały w wysiłkach, dążąc do zmodernizowania systemu. Szczególnie widoczne jest to w ostatnim czasie. Dowodem tego jest dokument Ministerstwa Finansów zatytułowany „Działania zwiększające stopień przestrzegania przepisów podatkowych i poprawiające efektywność administracji podatkowej w latach 2014-2017” i stopniowe wdrażanie nowych rozwiązań do obowiązującego systemu. W dokumencie tym podkreślono, że niezwykle istotnym czynnikiem mającym wpływ na skuteczność administracji podatkowej jest struktura jej organizacji, która musi nadążać za zmieniającą się rzeczywistością gospodarczą. Wyrazem tego jest rozpoczęty proces konsolidacji administracji skarbowej¹.

Celem artykułu jest zatem przybliżenie istoty konsolidacji organów skarbowych oraz przedstawienie zmian, jakie będą zachodzić w związku z uchwaleniem ustawy o Krajowej Administracji Podatkowej.

2. Zarys ewolucji struktury organizacyjnej administracji skarbowej w Polsce

Początki kształtowania się struktur administracji skarbowej w Polsce sięgają końca XIV w. Jednakże pierwowzór obecnie funkcjonującej administracji skarbowej wprowadziła ustawa z 1919 r. o tymczasowej organizacji władz i urzędów skarbowych², która począwszy od 1926 r. objęła zakresem obowiązywania cały kraj. Zgodnie z tą ustawą zarząd skarbowy sprawowany był w ramach tzw. trójstopniowego modelu organizacji administracji skarbowej, w której skład wchodziło: Ministerstwo Skarbu, izby skarbowe, urzędy skarbowe (w tym także tzw. kasy skarbowe³), a także regulowane przez odrębne przepisy – urzędy celne.

W latach 1931-1932 miała miejsce pierwsza konsolidacja służb skarbowych polegająca na reorganizacji kas skarbowych. Zadania re-

1 Działania zwiększające stopień przestrzegania przepisów podatkowych i poprawiające efektywność administracji podatkowej w latach 2014-2017, www.mf.gov.pl/documents/764034/1161625/pakiet_dzialan_podatkowych.doc, s. 1.

2 Ustawa z dnia 31 lipca 1919 r. o tymczasowej organizacji władz i urzędów skarbowych, Dz. Pr. P. P. 1919, nr 65, poz. 391.

3 Kasy skarbowe odpowiedzialne były za pobór, przechowywanie i wydawanie środków budżetowych i niebudżetowych. Rys historyczny administracji skarbowej od 1918 r., Izba Skarbowa w Warszawie, s. 7.

alizowane przez kasy skarbowe, które pierwotnie podporządkowano izbom skarbowym, zostały włączone do zakresu zadań urzędów skarbowych do spraw podatków⁴.

Ostateczny kształt organizacji administracji skarbowej⁵ nakreślił Minister Skarbu w swym rozporządzeniu w 1939 r. Składały się na nią: izby skarbowe, urzędy skarbowe oraz organy wykonawcze władz skarbowych (ochrona skarbową i kontrola skarbową).

Natomiast w 1945 r. dekretem Prezydium Krajowej Rady Narodowej wprowadzono dwuinstancyjny model aparatu skarbowego. Organami administracji skarbowej były: izby skarbowe i izby akcyzowo – celne (II instancja) oraz podporządkowane im urzędy skarbowe i urzędy rewizyjne oraz urzędy akcyzowe i urzędy celne (I instancja). Do organów wykonawczych władz skarbowych zaliczono również inspektoraty karno-skarbowe i podległe im brygady karno-skarbowe⁶. W kolejnych pięciu latach zlikwidowano izby akcyzowo-celne oraz wyodrębniono administrację celną z administracji podatkowej. W miejsce inspektorów skarbowych wprowadzono kontrolę akcyzową oraz ochronę skarbową. Następnie, zniesiono odrębność organizacyjną rejonów kontroli skarbowej, urzędów akcyzowych i urzędów rewizyjnych, włączając zakres ich działania do urzędów skarbowych⁷.

Znaczące zmiany w strukturze organizacyjnej administracji skarbowej w Polsce przeprowadzono w 1950 r. i w latach kolejnych. Przekształcono bowiem urząd Ministra Skarbu w urząd Ministra Finansów. Przez co najmniej 20 kolejnych lat zadania realizowane przez dotychczasowe struktury administracji skarbowej przejęły wydziały finansowe prezydiów rad narodowych, a następnie okręgowe zarządy dochodów państwa i kontroli państwowej jako organy Ministra Finansów, całkowicie niezależne od terenowych organów administracji państwowej⁸. W tym

4 *Ibidem*, s. 5.

5 Rozporządzenie Ministra Skarbu z dnia 23 lutego 1939 r. o organizacji i zakresie działania izb skarbowych i podległych im urzędów i organów wykonawczych, Dz.U. Nr 18, poz. 118.

6 Dekret z dnia 11 kwietnia 1945 r. o ustroju władz administracji skarbowej oraz skarbowych organów wykonawczych, Dz.U. Nr 12, poz. 64.

7 Rys historyczny administracji skarbowej od 1918 r., Izba Skarbową w Warszawie, s. 13, http://www.mf.gov.pl/documents/764034/928318/historia_administracji_skarbowej

8 Ustawa z dnia 7 marca 1950 r. o przekształceniu urzędu Ministra Skarbu w urząd Ministra Finansów, Dz.U. Nr 10, poz. 101 oraz ustawa z dnia 28 maja 1975 r. o dwustopniowym podziale administracyjnym Państwa oraz o zmianie ustawy o radach narodowych, Dz.U. Nr 16, poz. 91.

miejscu należy podkreślić, że działalność organów administracji celnej regulowała w tym okresie ustawa z 1961 r., która następnie w 1975 r. została uchylona przez ustawę Prawo celne. Organy celne podlegały pośrednio Ministrowi Handlu Zagranicznego⁹.

Dopiero w 1982 r. rozpoczął się w Polsce proces tworzenia nowoczesnego systemu podatkowego dostosowanego do zasad gospodarki wolnorynkowej. Wtedy także dostrzeżono potrzebę utworzenia administracji podatkowej. Jak napisał K. Teszner, ten rok okazał się być przełomowym dla ukształtowania modelu organizacyjno-funkcjonalnego administracji podatkowej. Uchwalono bowiem ustawę o urzędzie Ministra Finansów oraz urzędach i izbach skarbowych¹⁰. Artykuł 9 tej ustawy stanowi o utworzeniu urzędów i izb skarbowych jako organów administracji państwowej podległych Ministrowi Finansów oraz o zakresie ich działania¹¹. Ustawa położyła kres działalności okręgowych zarządów dochodów państwa i kontroli finansowej.

W 1989 r. zmiany w systemie wprowadziła ustawa normująca prawo celne, która stanowiła, że centralnym organem administracji państwowej w sprawach celnych jest Prezes Głównego Urzędu Ceł nadzorowany przez Ministra Finansów¹².

Kolejny ważny etap w procesie formowania się struktur administracji skarbowej przypada na okres transformacji ustrojowej i gospodarczej. Po reaktywacji samorządu terytorialnego w 1990 r., w administracji podatkowej powstały dwa piony organów podatkowych: państwowy (urzędy skarbowe, izby skarbowe i podatkowe komisje odwoławcze) i samorządowy (wójt, burmistrz lub prezydent oraz kolegium odwoławcze przy sejmiku)¹³.

Natomiast wyrazem dążeń do wzmocnienia systemu kontroli finansowej było przywrócenie w 1992 r.¹⁴ instytucji kontroli skarbowej, która w 1951 r. została formalnie zlikwidowana.¹⁵ Stanowiła bowiem wtedy

9 Ustawa z dnia 14 lipca 1961 r. – Prawo celne, Dz.U. Nr 33, poz. 166 oraz ustawa z dnia 26 marca 1975 r. – Prawo celne, Dz.U. Nr 10, poz. 56.

10 K. Teszner, *Administracja podatkowa i kontrola skarbowa w Polsce*, Warszawa 2012, s. 139.

11 Ustawa z dnia 29 grudnia 1982 r. o urzędzie Ministra Finansów oraz urzędach i izbach skarbowych, Dz.U. Nr 45, poz. 289.

12 Ustawa z dnia 28 grudnia 1989 r. – Prawo celne, tekst jedn. Dz.U. Nr 75, poz. 445.

13 K. Teszner, *Administracja podatkowa...*, *op. cit.*, s. 145.

14 Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej, Dz.U. Nr 100, poz. 442.

15 J. Kulicki, *Kontrola skarbowa w systemie kontroli państwowej*, Warszawa 2014, s. 63.

szczególny rodzaj kontroli podatkowej. Organami kontroli został Minister Finansów jako naczelny organ kontroli skarbowej, Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej bezpośrednio podległy Ministrowi Finansów oraz inspektorzy kontroli skarbowej. Nastąpiło więc instytucjonalne rozdzielenie kontroli skarbowej od kontroli podatkowej.

W 1996 r. w ustawie o urzędach i izbach skarbowych przewidziano, że w przypadku wybranych kategorii podatników, tj. bank, podatkowa grupa kapitałowa czy zakład ubezpieczeń, istnieje możliwość odstąpienia od właściwości miejscowej i rzeczowej organów administracji skarbowej. Od tamtego czasu podatników tych obsługują tzw. wyspecjalizowane organy podatkowe¹⁶.

Status organów podatkowych na nowo określono w uchwalonej w 1997 r. ustawie Ordynacja podatkowa. Do organów tych zaliczono Ministra Finansów, urzędy skarbowe, a także wójtów, burmistrzów (prezydentów miast) oraz izby skarbowe i samorządowe kolegia odwoławcze¹⁷. Niestety, ustawa nie regulowała w sposób kompleksowy kwestii organów podatkowych (nie obejmowała swym zakresem organów kontroli skarbowej), a także spraw proceduralnych związanych ze stosowaniem prawa podatkowego przez te organy. Negatywnie oceniano również pozostawienie możliwości stosowania w postępowaniu podatkowym niektórych przepisów kodeksu postępowania administracyjnego. Stąd też kolejne lata to przede wszystkim okres licznych nowelizacji tego aktu¹⁸. Należy podkreślić, że w 1997 r. uchwalono pierwszy kodeks celny.

Nieudaną próbę konsolidacji służb skarbowych przeprowadzono w 2003 r. kiedy to uchwalono tzw. ustawę konsolidacyjną. Powstały Wojewódzkie Kolegia Skarbowe¹⁹, które jako instytucjonalnie wyodrębnione organy były odpowiedzią na potrzebę usprawnienia działań podejmowanych przez organy podatkowe, organy kontroli skarbowej

16 Ustawa z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych, Dz.U. Nr 106, poz. 489.

17 Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz.U. Nr 137, poz. 926.

18 Akt ten nowelizowany był ponad 80 razy.

19 Ustawa 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.

i organy celne. W 2007 r. zostały zlikwidowane. Władze uznały bowiem, że jednostki te nie osiągnęły zakładanej skuteczności.²⁰

Zgodnie z obowiązującym obecnie prawem odpowiedzialną za administrację danin publicznych jest administracja skarbowa²¹, która podlega Ministrowi Finansów i są to ²²:

- Generalny Inspektor Informacji Finansowej;
- Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej;
- Szef Służby Celnej;
- dyrektorzy izb skarbowych i naczelnicy urzędów skarbowych;
- dyrektorzy izb celnych i naczelnicy urzędów celnych;
- dyrektorzy urzędów kontroli skarbowej.

W 2015 r. w związku z uchwaleniem przepisów ustawy o administracji podatkowej, która zacznie obowiązywać począwszy od 1 stycznia 2017 r., utraci moc wspomniana już ustawa z 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych. Nowa ustawa przewiduje utrzymanie zasady, że wybrane podmioty będą obsługiwane przez wspomniane już wyspecjalizowane organy podatkowe. Ponadto, wyrazem dążeń do wsparcia podatników w prawidłowym i dobrowolnym wypełnianiu obowiązków podatkowych w ustawie zawarto zapisy, które stanowią o działalności informacyjnej i edukacyjnej w zakresie przepisów prawa podatkowego. Zgodnie z nowymi regulacjami organami administracji podatkowej są²³:

- minister właściwy do spraw finansów publicznych;
- dyrektor izby skarbowej;
- dyrektor Biura Krajowej Informacji Podatkowej;
- naczelnik urzędu skarbowego.

20 Utworzenie wojewódzkich kolegiów skarbowych oraz zmiana niektórych ustaw, „Doradca Podatnika” 2003, nr 33, <http://www.e-podatnik.pl>

21 J. Kulicki, *Administracja danin publicznych w Polsce*, Warszawa 2014, s. 31.

22 Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 17 listopada 2015 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Finansów, Dz.U. z 2015 r., poz. 1900.

23 Ustawa z dnia 10 lipca 2015 r. o administracji podatkowej, Dz.U. z 2015 r. poz. 1269.

3. Cele i przesłanki reformy administracji skarbowej w Polsce

Jak dotychczas administracja skarbowa w Polsce przeszła długą drogę przemian organizacyjnych. Potrzeba ponownej jej restrukturyzacji wymuszona została licznymi przesłankami. Współcześnie jedną z nich jest bez wątpienia dążenie do stworzenia prospołecznej administracji. Wrazem tego jest stworzenie Krajowej Administracji Skarbowej. W uzasadnieniu do projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej (KAS) z dnia 31 maja 2016 r. wskazywano, że zasadniczo zamierzeniem jest optymalizacja poboru danin publicznych oraz pełna realizacja założonych celów fiskalnych. Natomiast, w ujęciu szczegółowym, o potrzebie reorganizacji struktur administracji skarbowej stanowiło nieoptymalne wykorzystanie kadry oraz zasobów organizacyjnych i finansowych spowodowane rozproszeniem i powielaniem zadań związanych z poborem należności podatkowych i celnych w ramach poszczególnych służb²⁴.

Kolejną przesłanką dokonania zmian w tym obszarze było powstawanie różnic proceduralnych wynikających z odmiennych regulacji prawnych w odniesieniu do kontroli przeprowadzanych przez organy kontroli skarbowej, organy podatkowe i celne. Zgodnie z obowiązującymi procedurami poszczególne organy powołane zostały m. in. do prowadzenia czynności w zakresie postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, czynności sprawdzających oraz postępowania kontrolnego i kontroli celnej. Ustawy regulujące sposób przeprowadzania tych czynności to m.in.: ustawa o swobodzie działalności gospodarczej, ordynacja podatkowa, ustawa o kontroli skarbowej oraz ustawa o służbie celnej. Z aktów tych wynika, że podejmowane czynności służą realizacji różnych celów. I tak, kontrola skarbowa podejmowana jest w celu ochrony interesów i praw majątkowych Skarbu Państwa oraz zapewnienia skuteczności wykonywania zobowiązań podatkowych i innych należności stanowiących dochód budżetu państwa lub państwowych funduszy celowych. Celem kontroli podatkowej jest sprawdzenie, czy kontrolowani wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatko-

24 Projekt ustawy z dnia 31 maja 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej z uzasadnieniem, <http://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/agent.xsp?symbol=PROJNOWEUST&NrKadencji=8&Kol=D&Typ=UST>

wego, podczas gdy postępowanie podatkowe podejmowane jest w celu wymiaru podatku. Natomiast czynności sprawdzające dokonywane są po to, aby sprawdzić terminowość składania deklaracji podatkowych oraz ich formalną poprawność. Weryfikowana jest również terminowość wpłacania zadeklarowanych podatków, a także ustalany jest stan faktyczny w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi przez podatnika dokumentami²⁵. Z analizy przepisów proceduralnego prawa podatkowego wynika, że niektóre z aspektów prowadzonych postępowań mogą być regulowane także w innym akcie prawa aniżeli źródłowy. Do postępowania w sprawach celnych stosuje się odpowiednio przepisy art. 12 ustawy o służbie celnej, ale także przepisy działu IV ustawy Ordynacja podatkowa²⁶. Natomiast z ustawy o kontroli skarbowej wynika, że do wszczęcia postępowania kontrolnego stosuje się odpowiednio art. 282b i art. 282c ustawy Ordynacja podatkowa²⁷. W opinii podatników wymienione rodzaje procedur podatkowych traktowane są jako kontrola podatkowa, podczas gdy postępowanie w sprawach podatkowych związane jest z różnymi zasadami jego przeprowadzania. Często korzystnymi dla podatnika, np. dotyczącymi ograniczonego czasu trwania kontroli podatkowej. Brak wiedzy w tym zakresie może skutkować niekorzystnym dla podatnika rozstrzygnięciem w jego sprawie.

Niski stopień ścigalności należnych zobowiązań podatkowych to również słaba strona obowiązującego systemu, niemalże na stałe do niego przypisana. Świadczą o tym dane dotyczące nie tylko rosnących rozmiarów luki podatkowej²⁸, ale także kwoty zaległości podatkowych²⁹. O problemach w skutecznym poborze należności podatkowych dowodzi również zmniejszająca się niemalże systematycznie, począwszy od 2007 r., wysokość dochodów podatkowych liczonych w relacji do PKB³⁰. O niskiej skuteczności władz fiskalnych w zakresie poboru podat-

25 Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, Dz.U. Nr 137, poz. 926.

26 Ustawa z dnia 19 marca 2004 r. – Prawo celne, Dz.U. Nr 68, poz. 622.

27 Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej, tekst jedn. Dz.U. 1991 Nr 100, poz. 442.

28 Wpływ wprowadzenia mechanizmu reverse charge na dochody budżetowe z VAT, http://www.senat.gov.pl/gfx/senat/userfiles/_public/k8/komisje/2014/kbfp/materialy/igmnir_129_11_14.pdf, s. 6.

29 Sprawozdania z wykonania budżetu państwa za poszczególne lata, www.mf.gov.pl

30 Raport, Przeciwdziałanie szarej strefie w Polsce, http://www.mf.gov.pl/documents/764034/5123644/20160407_GCNP_raport_szara_strefa.pdf, s. 10.

ków traktują raporty NIK, Międzynarodowego Funduszu Walutowego, a także informacje płynące z zaleceń Komisji Europejskiej³¹.

Długotrwałe utrzymującym się problemem są ponadto wysokie koszty poboru podatków. Dane pochodzące z bazy OECD pokazują, że koszty administracyjne (nie uwzględniając składek na ubezpieczenie społeczne i podatku akcyzowego) liczone w relacji do dochodów netto w Polsce w latach 2005-2013 utrzymywały się na stosunkowo wysokim poziomie, bo wynoszącym w tym okresie średnio rocznie 1,69%. W krajach takich jak Cypr i Luksemburg koszty te nie przekraczały 1%. W przypadku Francji było to zaledwie 1,05%, a Czech 1,19%³².

Zakłada się zatem, że rozwiązania zaproponowane w nowej ustawie pozwolą na zorganizowanie sprawnego aparatu wykonawczego odpowiedzialnego za wymiar, pobór i kontrolę danin publicznych oraz zapewnienie bezpieczeństwa finansowego Skarbu Państwa. Wprowadzenie projektowanej zmiany modelu służb celno-skarbowych zredukuje koszty funkcjonowania podległych Ministrowi Finansów służb oraz spowoduje większą efektywność w kontrybucji danin publicznych. Ponadto nastąpi uregulowanie procedur kontrolnych, a także wzmocnienie pozycji organów w toku kontroli poprzez rozszerzenie ich uprawnień oraz wyposażenie ich w lepsze narzędzia prawne. Ustalenie jednolitych procedur kontroli spowoduje, że podmioty kontrolowane przez różne organy kontrolne poddawane będą jednakowym obowiązkom oraz będą dysponowały jednakowymi uprawnieniami. Przyjęcie proponowanych rozwiązań pozwoli ponadto na funkcjonowanie w systemie prawnym odrębnych procedur dla podatników wywiązujących się ze swoich obowiązków tj. postępowania sprawdzającego oraz bardziej rygorystycznych zasad, tj. kontroli celno-skarbowej, wymierzonych w oszustwa i przestępczość podatkową³³.

31 Zalecenie Rady w sprawie krajowego programu reform Polski na 2016 r. oraz zawierające opinię Rady na temat przedstawionego przez Polskę programu konwergencji na 2016 r., http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/csr2016/csr2016_poland_pl.pdf, Raport, Administracja Podatkowa – wyzwania modernizacyjne i priorytety strategiczne, Międzynarodowy Fundusz Walutowy, http://www.mf.gov.pl/documents/764034/3224234/20150505_Raport_MFW_PL.pdf

32 <http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/database/>

33 Projekt ustawy z dnia 31 maja 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej z uzasadnieniem, <http://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/agent.xsp?symbol=PROJNOWEUST&NrKadencji=8&Kol=D&Typ=UST>, 20 czerwca 2016 r.

4. Krajowa Administracja Skarbowa jako wyspecjalizowana administracja rządowa

Prace nad modernizacją struktury organizacyjnej administracji skarbowej w Polsce rozpoczęto już w 2006 r. Jak pisze E. Ruśkowski i W. Stachurski, projekt ustawy konsolidującej organy skarbowe przygotowano w 2007 r. Jednakże nie został on podjęty przez nowy rząd³⁴. Kilka lat później ponownie pochylono się nad ustawą o krajowej administracji skarbowej. W dniu 3 czerwca 2016 r. poselski projekt tejże ustawy został skierowany do opinii organizacji samorządowych. Natomiast 21 września br. odbyło się jej pierwsze czytanie w Sejmie.

Zakłada się, że ustawa o KAS wejdzie w życie od 1 stycznia 2017 r. Z projektu ustawy z dnia 31 maja 2016 r. wynika, że ustawodawca uregulował w niej kwestie związane z zadaniami, organami i organizacją KAS, a także formy realizacji niektórych zadań oraz szczególne uprawnienia organów KAS i funkcjonariuszy. W ustawie określono również warunki pracy i pełnienia służby oraz zasady odpowiedzialności dyscyplinarnej funkcjonariuszy.

W ogólnym ujęciu powołanie Krajowej Administracji Skarbowej (KAS) związane jest z zastąpieniem obecnie funkcjonującej administracji podatkowej, kontroli skarbowej i Służby Celnej administracją skonsolidowaną. Nowe organy będą podporządkowane ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych. Celem KAS będzie zatem wykonywanie zadań z zakresu realizacji dochodów z tytułu podatków, należności celnych, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, ochrona interesów Skarbu Państwa oraz obszaru celnego Unii Europejskiej. Dodatkowo także nowe struktury będą dążyć do zapewnienia obsługi i wsparcia podatnikowi, płatnikowi i przedsiębiorcy w prawidłowym wykonywaniu obowiązków podatkowych i celnych³⁵.

W uzasadnieniu do projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej przeczytać można, że konsolidacja przeprowadzona zosta-

34 E. Ruśkowski, W. Stachurski, *Kontrola skarbowa i jej funkcje*, [w:] J. Głuchowski (red.), C. Kosikowski (red.), J. Szołno-Koguc (red.), *Nauka finansów publicznych i prawa finansowego w Polsce. Dorobek i kierunki rozwoju*, Lublin 2008, s. 467.

35 Projekt ustawy z dnia 31 maja 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej z uzasadnieniem, <http://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/agent.xsp?symbol=PROJNOWEUST&NrKadencji=8&Kol=D&Typ=UST>, 20 czerwca 2016 r.

nie w dwóch obszarach: przedmiotowym i podmiotowym. Integracja przedmiotowa obejmuje departamenty na poziomie centralnym w Ministerstwie Finansów. Z kolei konsolidacja podmiotowa dotyczy poziomu regionalnego i lokalnego. Przeprowadzona zostanie w odniesieniu do izb i urzędów skarbowych, urzędów kontroli skarbowej oraz izb i urzędów celnych.

Zgodnie z nową strukturą organizacyjną do organów administracji skarbowej zaliczany jest³⁶:

- Minister właściwy do spraw finansów publicznych odpowiedzialny za całość prowadzonej polityki podatkowej. W swych rozporządzeniach będzie on określał czteroletnie kierunki działania KAS, cele oraz wskaźniki ich pomiaru, a także zasady raportowania. Natomiast w drodze zarządzenia wskazywać będzie podstawy do przygotowania przez Szefa KAS rocznych kierunków działania i rozwoju KAS oraz zasad ich raportowania.
- Szef Krajowej Administracji Skarbowej, bezpośrednio podległy Ministrowi Finansów. Osoba na tym stanowisku będzie pełnić wiodącą rolę z punktu widzenia realizacji zadań KAS na obszarze całego kraju. Powoływany przez Prezesa Rady Ministrów na wniosek Ministra Finansów, będzie realizował zadania, które obecnie wykonuje Szef Służby Celnej, Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej, Generalny Inspektor Informacji Finansowej, a także Minister do spraw finansów publicznych, w zakresie w jakim nadzoruje on administrację podatkową. Szef KAS będzie zobowiązany do corocznego określania podstawowych kierunków działania i rozwoju nowych struktur, wskazując w nich cele do osiągnięcia, wskaźniki ich pomiaru oraz zasady raportowania w przedmiotowym zakresie przez dyrektorów izb administracji podatkowej. Ponadto Szef KAS w drodze zarządzenia będzie mógł tworzyć organy opiniodawczo-doradcze w sprawach należących do zadań KAS.
- Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej będzie organem podatkowym w sprawach dotyczących wydawania interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego. Powyższe zadanie

36 *Ibidem.*

w obecnym stanie prawnym wykonywał Minister Finansów za pośrednictwem Biur Krajowej Informacji Podatkowej. Organ ten będzie również odpowiedzialny za prowadzenie działalności informacyjnej i edukacyjnej w zakresie przepisów prawa podatkowego i celnego. Ustawodawca zakłada, że przy pomocy Krajowej Informacji Skarbowej dyrektor wykonywać będzie zadania na obszarze całego kraju.

Pozostałe, niżej wymienione organy KAS powstały w konsekwencji przeprowadzonej konsolidacji. Zadania i kompetencje odrębnie i samodzielnie funkcjonujących obecnie dyrektorów izb skarbowych i dyrektorów izb celnych przejmą dyrektorzy izb administracji skarbowej, natomiast zadania i funkcje naczelnika urzędu skarbowego, naczelnika urzędu celnego i dyrektora urzędu kontroli skarbowej przejmą zgodnie z określonymi w projekcie ustawy zadaniami – naczelnik urzędu skarbowego i naczelnik urzędu celno-skarbowego.

- Dyrektor Izby Administracji Skarbowej wykonywać będzie swoje zadania przy pomocy izby administracji skarbowej. Będzie organem wyższego stopnia w stosunku do naczelnika urzędu skarbowego i naczelnika urzędu celno-skarbowego. Część wymienionych w ustawie o KAS zadań stanowi powtórzenie głównych zadań wykonywanych obecnie przez dyrektorów izb skarbowych i dyrektorów izb celnych. Wymienić należy: nadzór nad działalnością naczelników urzędów skarbowych i naczelników urzędów celno-skarbowych, a także rozstrzyganie w drugiej instancji w sprawach należących w pierwszej instancji do naczelników urzędów skarbowych i naczelników urzędów celno-skarbowych oraz rozstrzyganie w pierwszej instancji w sprawach określonych w odrębnych przepisach. Do zadań dyrektora izby administracji skarbowej będzie ponadto należało wykonywanie czynności audytowych wykonywanych obecnie przez służbę celną oraz w ramach kontroli skarbowej.
- Naczelnik Urzędu Skarbowego wykonywać będzie zadania związane z szeroko pojętym poborem danin, które dotychczas wykonywane były przez naczelnika urzędu skarbowego, dyrektora izby celnej oraz naczelnika urzędu celnego.

Naczelnik Urzędu Celno-Skarbowego wykonywać będzie nowy rodzaj kontroli, tj. kontrolę celno-skarbową na terytorium całego kraju, niezależnie od siedziby kontrolowanego. Stanowi to odzwierciedlenie zadań wykonywanych obecnie przez administrację skarbową i celną. Istotą funkcjonowania tego organu będzie przede wszystkim wykrywanie i zwalczanie nieprawidłowości na dużą skalę. Organ ten, będzie uprawniony do prowadzenia samodzielnych postępowań karnych.

Z preambuły do projektu ustawy o KAS wynika, że nowe organy będą realizować zadania i funkcje przede wszystkim organów podatkowych, celnych oraz organów egzekucyjnych, a także finansowych organów postępowania przygotowawczego (tj. takich organów, które uprawnione są do samodzielnego wnoszenia aktu oskarżenia i popierania go przed sądem). Zmiany, jakie wprowadza ustawa, obejmują zatem nie tylko strukturę organów, ale także procedury przeprowadzania postępowań w sprawach podatkowych i celnych. Projektowana ustawa wskazuje, że organy nowej administracji mogą wykonywać³⁷:

- kontrolę celno-skarbową,
- audyt,
- czynności audytowe,
- urzędowe sprawdzenie.

Dział V ustawy o KAS stanowi również o szczególnych uprawnieniach organów KAS oraz funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej. Wymienione czynności regulować będą także niektóre przepisy Ordynacji podatkowej.

Jak uprzednio wspomniano, zgodnie z nowymi procedurami, kontrola celno-skarbowa stanowi rodzaj tzw. twardej procedury, stosowanej w przypadku czynów zabronionych o wysokim ciężarze gatunkowym. Zakres przedmiotowy tej kontroli wynika z regulacji zawartych w ustawie o kontroli skarbowej oraz w ustawie o Służbie Celnej. Jednym z zasadniczych celów tej kontroli będzie sprawdzenie stopnia przestrzegania przepisów prawa podatkowego poprzez analizę rzetelności deklarowanych przez kontrolowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości ob-

37 Preambuła do projektu ustawy o Krajowej Administracji Podatkowej z dnia 31 maja 2016 r., s. 49.

liczania i wpłacania podatków stanowiących dochód budżetu państwa. W odniesieniu do pozostałych przypadków przeprowadzana będzie kontrola podatkowa regulowana przez przepisy Ordynacji podatkowej.

Audyt, dotychczas regulowany przez przepisy ustawy o kontroli skarbowej, objęty został ustawą o KAS. Zgodnie z nowym rozwiązaniem audyt przeprowadzany będzie przez Szefa KAS oraz Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w zakresie gospodarowania środkami pochodzącymi z budżetu Unii Europejskiej oraz niepodlegającymi zwrotowi środkami z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA).

Ustawa o KAS swym zakresem objęła również czynności audytowe, jak dotąd normowane w ustawie o Służbie Celnej. Organy uprawnione do prowadzenia tych czynności to dyrektorzy izb administracji skarbowej, którzy są zobowiązani do ustalenia, czy podmiot występujący z wnioskiem o wydanie pozwolenia (głównie na potrzeby uzyskania ułatwień w prowadzeniu działalności gospodarczej w zakresie obrotu towarowego z zagranicą) spełnia wymagane prawem warunki, a następnie monitorowanie ich spełnienia po wydaniu pozwolenia.

Urzędowe sprawdzenie ma na celu ustalenie, czy w miejscu prowadzenia działalności podlegającej kontroli są zapewnione warunki i środki do sprawnego przeprowadzenia kontroli. Organem uprawnionym do prowadzenia urzędowego sprawdzenia jest właściwy naczelnik urzędu celno-skarbowego.

Aby skutecznie wypełniać zadania, w tym w szczególności zapobiegać i zwalczać oszustwa podatkowe i celne, ustawodawca przewidział także przekazanie szczególnych uprawnień organom KAS oraz funkcjonariuszom. Szerokie uprawnienia zostały przeniesione z ustawy o kontroli skarbowej i obejmują m.in.: wykonywanie czynności operacyjno-rozpoznawczych, w tym prowadzenie obserwacji, stosowanie kontroli operacyjnej oraz pozyskiwanie danych telekomunikacyjnych.

5. Podsumowanie

Jak pisał B. Markowski, nowoczesne państwo, aby móc realizować swoje zadania, wykorzystuje odpowiednie organy, które składają się

na administrację państwową³⁸. Stosownie do charakteru tych zadań, dbałość o zaspokojenie popytu państwa na pieniądź leży w gestii szeroko rozumianej administracji skarbowej. W potocznym ujęciu administracja skarbowa określana jest mianem aparatu skarbowego, do którego zaliczane są zarówno organy podatkowe, celne, jak i organy kontroli skarbowej. Obecnie działania wymienionych instytucji podporządkowane są różnym regulacjom prawnym³⁹. To sprawia, że ich organizację charakteryzuje wiele ułomności, które w ostateczności prowadzą do niskiej skuteczności i efektywności działania. Wśród słabych stron należy wskazać na odrębne kierunki rozwoju, cele strategiczne i mierniki, które znajdują swój wyraz w opracowywanych przez te organy strategiach, a także powielanie zadań oraz stosowanie niezależnych od siebie rozwiązań informatycznych.

Uchwalenie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej rozpoczęło nowy etap w formowaniu nowoczesnych struktur administracji odpowiedzialnej za pobór danin publicznych. Tak daleko posunięta reorganizacja budzi nie tylko zainteresowanie, ale przede wszystkim niepewność wśród przedsiębiorców, a także władz fiskalnych co do efektów wdrażanych zmian. Tym bardziej że słowa krytyki w tej sprawie wyraził nie tylko Sąd Najwyższy. Wskazał on bowiem niejasny podział stanowisk w ramach służb celno-skarbowych. Wątpliwości rodzi bowiem to, że w projekcie ustawy nie przewidziano wyodrębnionej i hierarchicznie uporządkowanej struktury organizacyjnej tych służb⁴⁰.

38 B. Markowski, *Administracja skarbowa w Polsce*, Warszawa 1931, s. 8.

39 Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej, Dz.U. z 2015 r. poz. 553 ze zm., regulująca zasady przeprowadzania kontroli przez urzędy kontroli skarbowej, ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, Dz.U. z 2015 r. poz. 613 ze zm., normująca zasady przeprowadzania kontroli podatkowej, czynności sprawdzających, a także kontroli prowadzonej przez organy celne. Uzasadnienie do projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej z maja 2016 r.

40 Opinia Sądu Najwyższego Rzeczypospolitej Polskiej, Biuro Studiów i Analiz, BSA111-021-269-270/16.

JEDNOLITY PLIK KONTROLNY JAKO FORMA UDOSTĘPNIANIA INFORMACJI PODATKOWYCH

Przemysław Krawczyk

1. Wprowadzenie

Wdrożenie w Polsce rozwiązań odwołujących się do zastosowania struktur logicznych dokumentów księgowych stanowi istotny moment w kształtowaniu relacji określających sposób komunikacji między podatnikami a organami podatkowymi. Wygenerowanie pliku o określonej strukturze logicznej, do czego zobowiązuje ustawodawca, oznacza po pierwsze konieczność przeprowadzenia określonych zmian w funkcjonowaniu systemów księgowych i baz danych podatnika. Po drugie, oznacza to także pogłębienie procesu ujednoczenia treści przekazywanych danych. Po trzecie, proces ten zwiększa zakres zastosowania form elektronicznych przekazywania informacji. W rezultacie zwiększenie znaczenia rozwiązań technicznych w relacjach podatek – administracja podatkowa w dużej mierze przyczyni się do wzmocnienia postawy związanej z dobrowolnym wypełnianiem obowiązków podatkowych jak również podniesie skuteczność działań kontrolnych administracji podatkowej.

2. Pojęcie Jednolitego Pliku Kontrolnego

Już w toku prac legislacyjnych posługiwano się pojęciem jednolitego pliku kontrolnego. Jednolity plik kontrolny określa się jako elektroniczny zapis zawierający dane z ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych, zbudowany w oparciu o jedną ze struktur logicznych. W treści art. 193a o.p. posłużono się pojęciem struktury logicznej, nie definiując jej nazwy ani rodzaju. Natomiast opublikowane struktury logiczne opierają się na zalecanym w dokumencie OECD formacie XML¹. Wybór ten podyktowany jest potrzebą zastosowania najprostszego rozwiązania, co powinno ułatwić jego wdrożenie. Uważa się jednak, iż docelowo format ten ulegnie zmianie na rzecz XBRL. Wybór ten pozwoli na zastosowanie właściwych reguł walidacyjnych służących zweryfikowaniu poprawności dokumentu elektronicznego. Takiej funkcjonalności nie posiada aktualne rozwiązanie oparte na formacie XML. XML pozwala w środowisku elektronicznym dokładnie opisać poszczególne rodzaje informacji, takie jak liczba, tekst, data i wartość logiczna.

Celem wprowadzenia JPK jest usunięcie bariery poboru danych elektronicznych, umożliwienie automatycznej analizy danych, a także centralizacja procesów analizy podatkowej. Aktualnie spotykane formy udostępnianych przez podatników danych są bardzo zróżnicowane, poczynając od dokumentacji papierowej, arkuszy kalkulacyjnych, po dokumenty edytorów tekstowych (doc, rtf), pliki raportów (txt, pdf, html) albo zdjęcia. Przekształcenie tych formatów danych w jeden format w celu przeprowadzenia analizy jest działaniem bardzo czasochłonnym, co w rezultacie wydłuża czas trwania postępowań.

3. Ramy prawne

Na mocy ustawy z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw² dodano w Ordynacji podatkowej art. 193a zgodnie z którym „W przypadku prowadzenia ksiąg podatkowych przy użyciu programów komputerowych, organ po-

1 W maju 2005 r. OECD opublikowała pierwszą wersję przewodnika Standard Audit File-Tax – SAF-T, a w 2010 r. drugą wersję SAF-T.

2 Dz.U. z 2015 r. poz. 1649 ze zm.

datkowy może żądać przekazania całości lub części tych ksiąg oraz dowodów księgowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznych nośnikach danych, w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej, o której mowa w § 2, wskazując rodzaj ksiąg podatkowych oraz okres, którego dotyczą.”³ W myśl tego rozwiązania obowiązek stosowania struktury logicznej dokumentów księgowych stał się częścią normy proceduralnej, a nie częścią norm regulujących zasady prowadzenia ksiąg i ewidencji podatkowych i zasad przechowywania informacji podatkowych. Wydaje się jednak, iż wdrożenie JPK w efekcie spowoduje potrzebę zmian przepisów prawa regulujących zasady dokumentowania stanu faktycznego włącznie z zasadami prowadzenia ksiąg rachunkowych i sprawozdań finansowych.

Przystępując do analizy treści art. 193a Ordynacji podatkowej, wskazać należy, iż zastosowanie tego przepisu warunkowane jest „prowadzeniem ksiąg podatkowych przy użyciu programów komputerowych”. Pod pojęciem programu komputerowego należy rozumieć także sytuacje, w której księgowość jest prowadzona w dostępnych pakietach biurowych, np. Excel. Jednocześnie dla analizy wymienionego fragmentu przepisu prawa istotne jest to, iż przepis pozostawia poza zakresem normowania kwestię tego, czy podatnik prowadzi księgowość sam, czy powierzył jej prowadzenie podmiotowi trzeciemu.

Zgodnie z art. 3 pkt 4 o.p. przez księgi podatkowe rozumie się księgi rachunkowe, podatkową księgę przychodów i rozchodów, ewidencje oraz rejestry, do których prowadzenia do celów podatkowych na podstawie odrębnych przepisów są zobowiązani podatnicy, płatnicy lub inkasenci. W efekcie zakresem omawianej regulacji objęte są nie tylko dowody księgowe, ale także szeroko rozumiane księgi podatkowe. Stąd też w dniu 9 marca 2015 r. Ministerstwo Finansów opublikowało 7 struktur logicznych⁴ dla następujących dokumentów:

Struktura 1 – księgi rachunkowe – JPK_KR

Struktura 2 – wyciągi bankowe – JPK_WB

3 Wskazana nowelizacja ustawy – Ordynacja podatkowa nadała nowy kształt art. 274c i art. 287 tej ustawy oraz art. 13b ustawy o kontroli skarbowej. Przepisy te mają charakter stricte proceduralny i dają uprawnienia organom podatkowym (kontroli skarbowej) do żądania udostępnienia JPK w toku procedury kontroli podatkowej lub w ramach tzw. kontroli krzyżowych.

4 Ministerstwo Finansów w dniu 23 grudnia 2015 r. opublikowało zestaw 7 struktur z możliwością zgłaszania uwag do 26 stycznia 2016 r.

Struktura 3 – magazyn JPK_MAG

Struktura 4 – ewidencje zakupu i sprzedaży VAT – JPK_VAT

Struktura 5 – faktury VAT – JPK_FA

Struktura 6 – podatkowa księga przychodów i rozchodów – JPK_PKPIR

Struktura 7 – ewidencja przychodów – JPK_EWP

Określając ramy prawne obowiązku ustawodawca wskazał, iż „struktura logiczna postaci elektronicznej ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych, (...) jest dostępna w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych”. Uważa się, iż publikowanie struktur logicznych w BIP jest rozwiązaniem wymagającym zmiany na rzecz uregulowania tej kwestii w drodze rozporządzenia. Podzielając tę opinię, należy uznać, iż dotychczasowe rozwiązanie jest bardziej operatywne i właściwie przyczyni się do jego rozwoju.

4. Harmonogram implementowania JPK

Ustawodawca w przepisach przejściowych ww. nowelizacji Ordynacji podatkowej opowiedział się za etapowym wdrażaniem JPK. Zasadniczo regulacje dotyczące JPK weszły w życie z dniem 1 lipca 2016 r. w stosunku od dużych przedsiębiorców w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Natomiast mali, średni i mikroprzedsiębiorcy będą zobowiązani do stosowania tego rozwiązania od 1 lipca 2018 r. Następnie w wyniku nowelizacji art. 29 ustawy z dnia 10 września 2015 r., na mocy ustawy z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw⁵ wprowadzono wymóg, aby mali oraz średni przedsiębiorcy stosowali strukturę 4 – ewidencje zakupu i sprzedaży (JPK_VAT) od dnia 1 stycznia 2017 r. W przypadku mikroprzedsiębiorców termin ten przypada na 1 stycznia 2018 r.

W treści art. 29 ustawy z dnia 10 września 2015 r. odwołano się do pojęć użytych na gruncie ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, co spowodowało konieczność wyjaśnienia kwestii związanych

5 Dz.U. z 2016 r. poz. 846.

z momentem wejścia obowiązku dla nie przedsiębiorców. Minister Finansów w interpretacji ogólnej z 20 czerwca 2016 r.⁶ wyjaśnił, iż do podmiotów niemających statusu przedsiębiorcy w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, prowadzących księgi podatkowe przy użyciu programów komputerowych, należy odpowiednio zastosować okres przejściowy, jaki został przewidziany dla mikro-, małych i średnich przedsiębiorców. Słusznie wskazano, iż nie przedsiębiorcy powinni być traktowani w ten sam sposób co przedsiębiorcy. Dlatego też, realizując zasadę równości prawa, prawidłowo wskazano na potrzebę stosowania analogii. W rezultacie kryteria służące wyróżnieniu 4 grup przedsiębiorców, tj. liczba zatrudnionych osób, wielkość obrotu, a także suma aktywów będą determinowały moment, z którym nie przedsiębiorcy zostaną objęci omawianym obowiązkiem. Ten sposób określania momentu początkowego obowiązywania regulacji będzie miał zastosowanie m.in. do podmiotów prawa publicznego, w tym jednostek samorządu terytorialnego.

Na mocy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24 sierpnia 2016 r. w sprawie przedłużenia terminu przekazywania informacji, o której mowa w art. 82 § 1b Ordynacji podatkowej⁷, niektórym podmiotom sektora finansów publicznych, które byłyby zobowiązane do przekazywania informacji za miesiące, które przypadają od dnia 1 lipca 2016 r., przedłużono do dnia 31 stycznia 2017 r. termin przekazywania przedmiotowej informacji za miesiące, które przypadają od dnia 1 lipca 2016 r. do dnia 31 grudnia 2016 r. Przedłużenie terminu na przekazanie informacji dotyczy m.in. jednostek samorządu terytorialnego oraz ich związków, samorządowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych utworzonych przez jednostkę samorządu terytorialnego oraz urzędów obsługujących jednostkę samorządu terytorialnego działające w formie samorządowej jednostki budżetowej, jeżeli rozliczają się jako podatnicy podatku od towarów i usług odrębnie od jednostki samorządu terytorialnego.

Odesłanie do stosowania ustawy o swobodzie działalności gospodarczej spowodowało także potrzebę wyjaśnienia statusu przedsiębiorców zagranicznych. Zgodnie z art. 5 pkt 3 ustawy o swobodzie

6 Interpretacja ogólna Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2016 r., PK4.8012.55.2016.

7 Dz.U. z 2016 r. poz. 1337.

działalności gospodarczej przedsiębiorca zagraniczny oznacza osobę zagraniczną wykonującą działalność gospodarczą za granicą oraz obywatela polskiego wykonującego działalność gospodarczą za granicą. W myśl przywołanych przepisów przedsiębiorca zagraniczny uzyskał także status przedsiębiorcy.

Analizując przedstawioną kwestię, należy wskazać, iż w treści art. 193a par 1 o.p. odwołano się do dwóch warunków, których spełnienie powoduje aktualizację obowiązku przesyłania danych w strukturze logicznej. Jednym z nich jest wskazanie na rodzaj dokumentów, które, co istotne, mają znaczenie dla dokumentowania obowiązków podatkowych nakładanych ustawami podatkowymi. Jeżeli w myśl ustawy o podatku od towarów i usług przedsiębiorca tego rodzaju jest zobligowany do zarejestrowania się w Polsce wyłącznie na potrzeby podatku VAT, z czym wiąże się określone obowiązki ewidencyjne, to określenie struktury logicznej dla tych obowiązków determinuje obowiązek stosowania tej struktury także przez tego rodzaju podmiot wykonujący czynności opodatkowane w Polsce. W przypadku podmiotów, które są zarejestrowane w Polsce jedynie dla celów VAT, prowadzących ewidencje wyłącznie na podstawie ustawy o podatku od towarów i usług, będą miały zastosowanie następujące struktury JPK: ewidencje zakupu i sprzedaży VAT – JPK_VAT oraz faktury VAT – JPK_FA.

Podsumowując, odwołanie się do tego, jaki status na gruncie ustawy o swobodzie działalności gospodarczej posiada przedsiębiorca zagraniczny, jest istotne jedynie dla określenia momentu objęcia tym obowiązkiem tego przedsiębiorcy. Określenie tego momentu powinno nastąpić przy uwzględnieniu globalnej działalności podmiotu zagranicznego, a nie wyłącznie w oparciu o działalność wykonywaną na terytorium kraju.

5. Dwa tryby udostępniania JPK

Udostępnienie JPK będzie odbywało się w dwóch trybach, tj. obligatoryjnie miesięcznie oraz na żądanie organu prowadzącego postępowanie podatkowe (kontrolne), kontrolę krzyżową czy czynności sprawdzające.

Jak wyżej wskazano, na mocy ustawy z dnia 13 maja 2016 r. znowelizowano art. 82 o.p., dodając ust. 1b. Zakłada on przekazywanie informacji o prowadzonej ewidencji bez wezwania organu podatkowego, za pomocą środków komunikacji elektronicznej, ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych, w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej, o której mowa w art. 193a § 2, za okresy miesięczne w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym miesiącu, wskazując miesiąc, którego ta informacja dotyczy. Obowiązek miesięcznego raportowania dotyczy każdego podatnika bez względu na stosowanie miesięcznego albo kwartalnego sposobu rozliczania podatku.

Jednocześnie zobowiązano podmioty do prowadzenia w formie elektronicznej ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług. Ewidencja ta powinna zawierać, oprócz danych dotychczas wymaganych, również: wysokości kwoty korekt podatku należnego, korekt podatku naliczonego, numer, za pomocą którego kontrahent jest zidentyfikowany na potrzeby podatku lub podatku od wartości dodanej⁸. Nowy zakres ewidencji wchodzi w życie od 1 stycznia 2017 r.

Na uwagę zasługuje to, iż informacja o prowadzonej ewidencji VAT może być składana wyłącznie za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Na podstawie delegacji ustawowej przyznanej w art. 193a § 3 o.p. Minister Finansów wydał rozporządzenie w sprawie sposobu przesyłania za pomocą środków komunikacji elektronicznej ksiąg oraz wymagań technicznych dla informatycznych nośników danych, na których księgi mogą być zapisane i przekazywane. Rozporządzenie określa sposób przesyłania za pomocą środków komunikacji elektronicznej ksiąg podatkowych, części tych ksiąg oraz dowodów księgowych w postaci elektronicznej. Stosowanie tych rozwiązań oznacza, iż informacja o prowadzonej ewidencji VAT nie może być skutecznie złożona za pomocą innych środków technicznych, np. w drodze wysłania nośnika z danymi. Odnotowania wymaga także fakt, iż administratorem danych jest Minister Finansów, a nie urząd skarbowy albo izba skarbową.

Kwestią wymagającą osobnego omówienia jest zagadnienie sposobu przekazywania JPK w przypadku stosowania wspólnego rozlicza-

8 Art. 109 ust. 3 i 8a ustawy o podatku od towarów i usług.

nia podatku VAT przez jednostki samorządu terytorialnego. Zgodnie z art. 3 ustawy z dnia 5 września 2016 r. o szczególnych zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków publicznych przeznaczonych na realizację projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu przez jednostki samorządu terytorialnego⁹, jednostka samorządu terytorialnego jest obowiązana do podjęcia wspólnego rozliczania podatku VAT wraz ze wszystkimi jednostkami organizacyjnymi najpóźniej od dnia 1 stycznia 2017 r. W efekcie do przesyłania informacji o prowadzonej ewidencji, o której mowa w art. 109 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług, w związku z obowiązkiem wynikającym z art. 82 § 1b Ordynacji podatkowej, będą zobowiązane – jako posiadające status podatnika VAT – jednostki samorządu terytorialnego.

6. Ewidencja dla podatku od towarów i usług

Ponieważ kluczową rolę w drodze do ograniczania luki podatkowej w podatku VAT odgrywa struktura 4, stąd uzasadniona jest koncentracja uwagi na tej strukturze. Obowiązek prowadzenia ewidencji dla podatku od towarów i usług przewidziany jest w art. 109 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług. Podatnicy są obowiązani prowadzić ewidencję zawierającą:

- kwoty określone w art. 90 ustawy, czyli kwoty podatku naliczonego związane z czynnościami, w stosunku do których podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego;
- dane niezbędne do określenia przedmiotu i podstawy opodatkowania;
- wysokość podatku należnego;
- kwoty podatku naliczonego obniżające kwotę podatku należnego oraz kwotę podatku podlegającą wpłacie do urzędu skarbowego lub zwrotowi z tego urzędu oraz inne dane służące do prawidłowego sporządzenia deklaracji podatkowej;

9 Dz.U. z 2016 r. poz. 1454.

- w przypadkach określonych w art. 120 ust. 15, art. 125, art. 130d, art. 13s4 oraz art. 138 – dane określone tymi przepisami niezbędne do prawidłowego sporządzenia deklaracji podatkowej.

Struktura JPK_VAT składa się z następujących tabeli: Nagłówek, Podmiot, w którym zawarte są dane dotyczące danych identyfikujących kontrolowany podmiot (NIP, REGON, nazwę podmiotu oraz dane adresowe). Tabela JPK_VAT obejmuje także ewidencję sprzedaży VAT oraz nabycie towarów i usług dla których podmiot obowiązany jest naliczyć podatek należny oraz ewidencję zakupu VAT.

Struktura logiczna JPK ewidencja sprzedaży obejmuje część szczegółową zawierającą dla każdej pozycji m.in. następujące dane: datę sprzedaży, datę wystawienia, numer dokumentu, nazwę nabywcy, adres nabywcy, kwoty netto i kwoty podatku należnego w zależności od poszczególnych stawek. Podsumowanie zawiera dane dotyczące liczby wierszy oraz podatek należny według ewidencji sprzedaży, w okresie którego dotyczy JPK.

Podobnie ewidencja zakupu VAT w strukturze logicznej JPK obejmuje część szczegółową zawierającą dla każdej pozycji m.in. następujące dane: nazwę wystawcy, adres wystawcy, numer NIP lub inny numer służący identyfikacji podatkowej wystawcy, numer faktury, kwotę netto i kwotę podatku naliczonego. Ewidencja zakupu VAT opcjonalnie obejmuje także datę wpływu faktury oraz kwoty korekty podatku naliczonego. Podsumowanie ewidencji zakupu zawiera dane dotyczące liczby wierszy ewidencji zakupu, w okresie którego dotyczy JPK oraz kwotę podatku naliczonego do odliczenia.

Ewidencja zakupu i sprzedaży VAT w strukturze logicznej JPK powinna uzgadniać się z deklaracjami w podatku od towarów i usług. Zgodnie z założeniem algorytm badania danych powinien zakładać uzgadnianie się wartości pomiędzy ewidencją zakupu i sprzedaży a deklaracją VAT. Pola kwot netto oraz kwot podatku wskazane w strukturze JPK odpowiadają numeracji pól w deklaracji (np. pole nr 10 w deklaracji dotyczące podstawy opodatkowania w przypadku dostawy towarów oraz świadczenia usług na terytorium kraju, zwolnionych od podatku – odpowiada polu K_10).

7. Podsumowanie

JPK stanowi istotny etap zmian sposobu komunikacji między podatnikiem a administracją podatkową, jak również między podatnikami. Powszechne wdrożenie rozwiązania stworzy przestrzeń do zbudowania skutecznej e-kontroli. Pozwoli także na wzmocnienie potencjału analitycznego administracji podatkowej, a w wymiarze pojedynczych kontroli na minimalizację czasu jej trwania. Wdrożenie JPK stanowi także ważny komponent w drodze do centralizacji procesów analizy i kontroli.

WYNAGRODZENIE
PROFESJONALNEGO PEŁNOMOCNIKA
JAKO SZKODA ZWIĄZANA Z WYDANIEM WADLIWEJ
DECYZJI PODATKOWEJ

Ireneusz Krawczyk

1. Wstęp

Komplikacja stosunków społecznych i gospodarczych powoduje, że samodzielne prowadzenie spraw podatkowych zmniejsza szanse procesowe podatnika. Pamiętając o zasadach prowadzenia postępowania podatkowego i ciężących na organie podatkowym obowiązkach, należy brać pod uwagę przypadki nadużywania przez organy podatkowe swojej pozycji procesowej. Są one bowiem sędzią we własnej sprawie. Naturalną konsekwencją będzie dochodzenie w ramach odpowiedzialności odszkodowawczej, zwrotu zapłaconych kosztów pomocy prawnej, świadczonej przez profesjonalnych pełnomocników w przypadku, gdy roszczenia fiskusa okazały się niezasadne.

Generalne zasady odpowiedzialności odszkodowawczej reguluje art. 417 § 1 kc. Przepis ten odczytywany w związku z art. 77 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej powoduje, że zasadą jest ponoszenie przez Skarb Państwa odpowiedzialności odszkodowawczej za niezgodne z prawem działanie lub zaniechanie przy wykonywaniu władzy publicznej. Do przesłanek uzasadniających poniesienie odpowiedzialności przez Skarb Państwa należy zatem: 1) stwierdzenie, iż działanie organu wła-

dzy publicznej było obarczone niezgodnością z prawem, 2) wystąpienie szkody oraz 3) adekwatny związek przyczynowo-skutkowy pomiędzy bezprawnym działaniem władczym a szkodą. Są to normy ogólne i ze swej istoty nie mogą bezpośrednio odpowiedzieć na pytanie, czy taką szkodę stanowi wynagrodzenie profesjonalnego pełnomocnika za reprezentowanie podatnika w postępowaniu podatkowym, w którym wydano wadliwą decyzję podatkową. Istotną kwestią jest także to, czy fiskus odpowiada odszkodowawczo także za wydanie decyzji nieostatecznej skorygowanej przez organ odwoławczy oraz czy stopień naruszenia prawa ma znaczenie dla zakresu odpowiedzialności odszkodowawczej.

2. Bezprawność działania przy wykonywaniu władzy publicznej – art. 417 § 1 kc. w zw. z art. 77 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej

W orzecznictwie Sądu Najwyższego ugruntowany jest pogląd, że dla dokonania oceny, iż zaktualizowała się przesłanka pierwsza (bezprawność) wystarczające jest uchylene szkodzącego rozstrzygnięcia administracyjnego w toku postępowania odwoławczego¹. Należy bowiem wskazać, że Sąd Najwyższy w uzasadnieniu przywołanej uchwały składu 7. sędziów z dnia 26 kwietnia 2006 r. podkreślił, iż rozstrzygnięcie zagadnienia odpowiedzialności odszkodowawczej Skarbu Państwa „(...) musi uwzględniać fakt obowiązywania (...) art. 77 ust. 1 Konstytucji. (...) W przepisie tym wyraża się myśl ogólną, że bezprawne wyrządzenie szkody przez władzę publiczną daje prawo do odszkodowania. Jest to prawo konstytucyjne”.

Potwierdzeniem ukształtowania się przedstawionej wyżej linii orzeczniczej jest również wyrok Sądu Najwyższego z dnia 18 czerwca 2010 r.², w którym Sąd po raz kolejny wyraził pogląd, że „(...) brak jest upoważnienia ustawowego i nie znajduje przekonującego uzasadnienia wiązanie odpowiedzialności odszkodowawczej Skarbu Państwa z wadliwościami nieostatecznej decyzji organów podatkowych, które noszą

1 Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 6 lutego 2002 r., sygn. akt V CKN 1248/00, Lex nr 53725; uchwała 7. sędziów Sądu Najwyższego z dnia 26 kwietnia 2006 r., sygn. akt III CZP 125/05, Lex nr 177095.

2 Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 18 czerwca 2010 r., sygn. akt V CSK 422/09, Lex nr 602741.

znamiona «rażącego naruszenia prawa»”. W efekcie więc w judykaturze Sądu Najwyższego przesądzone, że każde naruszenie prawa przez organ administracji popełnione przy wykonywaniu władzy publicznej stanowi spełnienie przesłanki bezprawności aktualizującej odpowiedzialność odszkodowawczą Skarbu Państwa.

W istocie, mnogość sytuacji, które występują na gruncie postępowania odwoławczego (np. ujawnienie przez stronę istotnego dowodu, skutkujące uchynieniem decyzji organu I instancji dopiero na etapie odwoławczym), nie pozwalają na postawienie generalnej tezy, że każde uchynienie decyzji nieostatecznej, wypełniając co prawda dyspozycję bezprawności działania organu administracji, winno prowadzić do automatycznego zasądzenia odszkodowania. Przyczynienie się strony postępowania do wydania wadliwej decyzji nieostatecznej może bowiem zostać uwzględnione poprzez posłużenie się przez pozwanego Skarbu Państwa dostępnymi mu instytucjami prawa cywilnego (m.in. art. 362 kc. a w ostateczności art. 5 kc.).

W tej sytuacji nie sposób zaprzeczyć, że literalne brzmienie art. 417 § 1 kc. przewiduje formułę szeroką, uwzględniającą wszelkie możliwe przejawy działania władzy publicznej rzutujące w sposób szkodliwy na sytuację prawną podmiotu prawa i nie jest przy tym istotne, czy owa szkodliwość wynika z przymusowego wykonania rozstrzygnięcia, z wydania go z kwalifikowanym naruszeniem prawa.

W zaprezentowane wyżej podejście wpisuje się również w stanowisko wyrażone przez Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 6 lutego 2002 r.³, gdzie stwierdzono, że nie ma uzasadnienia pogląd, wyłączający szkody wyrządzone decyzjami uchylonymi w toku postępowania odwoławczego, gdyż istotne jest, że przesłankami odpowiedzialności są szkoda i jej przyczyna w postaci niezgodnego z prawem działania organu władzy publicznej. Sąd Najwyższy wyraźnie więc podkreślił, że „(...) co do zasady nie można wykluczyć powstania szkody w razie wydania aktu administracyjnego uchylonego następnie wskutek wniesienia środka odwoławczego”. Również w doktrynie wyrażono pogląd, że „(...) nie ma znaczenia forma działania, czy to, jaki organ i na którym szczeblu władzy wyrządził szkodę swym zachowaniem niezgodnym z prawem;

3 Sygn. akt V CKN 1248/00, Lex nr 53725.

art. 77 ust. 1 konstytucji łączy powstanie obowiązku odszkodowawczego w sposób kategoryczny z każdą sytuacją niezgodnego z prawem działania władzy publicznej”⁴.

3. Szkada – art. 417 § 1 w zw. z art. 361 § 2 kc. w zw. z art. 77 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej

Przepisy art. 417 § 1 kc. i art. 77 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej nie ograniczają pojęcia szkody i nie wykluczają tym samym kompensacji określonych uszczerbków majątkowych. Pozwala to postawić tezę, że Skarb Państwa ponosi odpowiedzialność za każdą formę szkody, która była wynikiem jego bezprawnego działania. Prowadzi to w konsekwencji do wniosku, że wynagrodzenie podmiotu świadczącego profesjonalną obsługę prawną w związku z postępowaniem podatkowym może być rozpatrywane w kategorii szkody poniesionej przez podatnika.

Również przepis art. 361 § 2 kc. nie definiuje szkody, posługuje się natomiast pojęciem straty, którą należy postrzegać jako obiektywny uszczerbek w majątku poszkodowanego⁵. „Stratą” jest bowiem „to, co się przestało posiadać”⁶. W literaturze wskazuje się z kolei, że „w języku potocznym przez szkodę rozumie się uszczerbek, pomniejszenie, utratę zarówno w sferze majątkowej, jak i niemajątkowej. Taki zakres definicji szkody jest najczęściej przyjmowany w nauce prawa cywilnego (...)”⁷.

4. Związek przyczynowo-skutkowy – art. 417 § 1 w zw. z art. 361 § 1 kc. w zw. z art. 77 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej

Dla prawidłowego stwierdzenia istnienia związku przyczynowego konieczne jest badanie relacji przyczynowej w rozbiciu na dwa ogniwa:

4 E. Bagińska, Odpowiedzialność Skarbu Państwa za szkodę wyrządzoną wydaniem i wykonaniem nieostatecznej decyzji, „Gdańskie Studia Prawnicze – Przegląd Orzecznictwa” 2007, nr 3, s. 51.

5 Por. stanowisko wyrażone w wyroku Sądu Okręgowego w Warszawie z dnia 12 maja 2009 r., sygn. akt XXV C 1415/08, oraz w wyroku Sądu Apelacyjnego w Poznaniu z dnia 29 lipca 2010 r., sygn. akt I ACa 512/10, Lex nr 756632.

6 Słownik języka polskiego PWN, <http://sjp.pwn.pl/szukaj/strata>

7 Z. Banaszczyk, [w:] K. Pietrzykowski (red.), Kodeks cywilny. Komentarz do artykułów 1-449¹¹, t. I, Warszawa 2008, s. 992-993; zob. również M. Kaliński, Szkada na mieniu i jej naprawienie, Warszawa 2008, s. 277 i n.

1) przesłanka odpowiedzialności – wypadek, 2) wypadek – szkoda, co należy wiązać z tym, że związek przyczynowy badany jest pomiędzy prawidłowo ustalonymi faktami prawotwórczymi (fakt wszczęcia postępowania; fakt wydania niezgodnych z prawem decyzji; fakt poniesienia wydatku). Wówczas, przy pomocy testu *conditio sine qua non* z jednoczesną selekcją następstw z punktu widzenia ich „normalności”, bada się, po pierwsze, czy „wypadek”, a więc zdarzenie, w którym ujawniło się niezgodne z prawem zachowanie sprawcy, jest normalnym następstwem tego zachowania będącego ustawową przesłanką odpowiedzialności, po drugie zaś, czy szkoda jest normalnym skutkiem owego zdarzenia ogniskującego w sobie czynnik szkodzący⁸.

Posługując się kryterium „normalności”, należy więc zauważyć, że normalnym następstwem wszczęcia postępowania podatkowego (kontrolnego) jest wydanie decyzji. Z kolei normalnym następstwem wydania decyzji jest podjęcie przez podatnika, wobec którego wydano decyzję, wszelkich możliwych działań, w tym zatrudnienie profesjonalnego pełnomocnika, mających na celu doprowadzenie sprawy do stanu zgodnego z prawem.

Kwestie związane z wynagrodzeniem profesjonalnego pełnomocnika jako szkodą rozstrzygane były rozbieżnie w orzecznictwie sądów powszechnych, które zastosowały wszelkie możliwe sposoby załatwienia sprawy, zarówno formalne (odrzućcie pozwu), jak i merytoryczne (oddalenie powództwa, zasądzenie). Istotny był przy tym rodzaj poniesionego uszczerbku, w którego poniesieniu strona powodowa upatrywała szkodę. W zależności więc od tego, który sąd rozpatrywał powództwo o odszkodowanie za niezgodne z prawem działanie przy wykonywaniu władzy publicznej, gdzie szkodę upatrywano w poniesieniu wydatku z tytułu zapłaty wynagrodzenia podmiotowi świadczącemu profesjonalną obsługę prawną w postępowaniu dotyczącym podatnika, w sposób rozbieżny interpretowano samą podstawę odpowiedzialności Skarbu Państwa w postaci niezgodnego z prawem działania przy wykonywaniu władzy publicznej, rozbieżnie kwalifikowano uszczerbek majątkowy w postaci przywołanego wynagrodzenia, wreszcie wypowiadano odmienne poglądy odnośnie do kwestii powiązania przyczyno-

8 *Vide* B. Lewaszkiwicz-Petrykowska, Wyrządzenie szkody przez kilka osób, Warszawa 1978, s. 67-69.

wo-skutkowego tego uszczerbku z wykonywaniem władzy publicznej. W konsekwencji sądy powszechne przyjmowały, że:

- droga sądowa jest niedopuszczalna, gdyż powód dochodzi zwrotu kosztów postępowania, które toczyło się przed organem administracji publicznej – co skutkowało odrzuceniem pozwu⁹,
- droga sądowa jest dopuszczalna, lecz pomimo wystąpienia szkody w postaci wydatku poniesionego tytułem wynagrodzenia i związku przyczynowo-skutkowego pomiędzy tym wydatkiem a wykonywaniem władzy publicznej nie ma możliwości pociągnięcia Skarbu Państwa do odpowiedzialności odszkodowawczej z uwagi na brak bezprawności działania organu administracji publicznej, względnie, że przesłanka odpowiedzialności w postaci niezgodnego z prawem działania przy wykonywaniu władzy publicznej wprawdzie zachodzi, niemniej brak jest szkody i związku przyczynowo-skutkowego, gdyż powód żąda w istocie zwrotu kosztów postępowania, które toczyło się przed organem administracji publicznej – co w każdym wypadku skutkowało oddaleniem powództwa¹⁰,
- droga sądowa jest dopuszczalna, występuje przesłanka odpowiedzialności w postaci niezgodnego z prawem działania przy wykonywaniu władzy publicznej, powód poniósł szkodę w postaci wydatku z tytułu zapłaty wynagrodzenia należnego profesjonalnemu podmiotowi świadczącemu obsługę prawną, zachodzi związek przyczynowo-skutkowy pomiędzy tak rozumianą szkodą a bezprawnym działaniem organu administracji publicznej – co skutkowało zasądzeniem roszczenia¹¹.

W pierwszym z przywołanych judykatów Sąd Okręgowy w Warszawie stwierdził, iż „powódka wykazała, że wobec bezprawności działania organu administracyjnego przy wydawaniu i wykonywaniu decyzji, poniosła konkretne straty w postaci wydatków na intensywną obronę prawną fachowców. (...) Państwo, co do zasady, może odpowiadać za

9 Postanowienie Sądu Okręgowego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 20 lutego 2008 r., sygn. akt V Cz 19/08.

10 Wyrok Sądu Okręgowego w Lublinie z dnia 8 czerwca 2011 r., sygn. akt II Ca 276/11.

11 Sąd Okręgowy w Warszawie w wyroku z dnia 12 maja 2009 r., sygn. akt XXV C 1415/08 oraz Sąd Apelacyjny w Poznaniu w wyroku z dnia 29 lipca 2010 r., sygn. akt I ACa 512/10, Lex nr 756632.

niezgodne z prawem decyzje. Przerzucenie ryzyka konsekwencji finansowych za uznane za bezprawne decyzje fiskusa na obywateli czy firmy, nie wydaje się stosowne w sytuacji, gdy angażują oni dla skutecznej obrony swoich racji kosztownych fachowców. Nie można tu mówić o nieadekwatności związku przyczynowego między szkodą a wydaną niezgodnie z prawem decyzją. (...) Wielkość odszkodowania musi uwzględniać kwoty wyłożone przez stronę na skuteczną obronę przed wadliwie wydaną decyzją. (...) Koszty poniesione przez powódkę na skuteczną – jak się okazało – obronę przed decyzją pozwanego, wydaną z naruszeniem prawa, są normalnym następstwem w tych okolicznościach. (...) Sąd nie znalazł podstaw do zakwestionowania utożsamiania przez powódkę szkody z kosztami poniesionymi przez nią na pomoc prawną w celu dochodzenia swych racji (...). Wskazywany przez powódkę uszczerbek majątkowy nie pozostawał poza granicami normalnego związku przyczynowego” (s. 6 uzasadnienia cytowanego wyroku).

W drugim z przywołanych judykatów Sąd Apelacyjny w Poznaniu podniósł natomiast, że „zasady doświadczenia życiowego wskazują, że bezskuteczność działań w zakresie samodzielnego dochodzenia swoich roszczeń wobec Skarbu Państwa zazwyczaj uzasadnia korzystanie z profesjonalnej pomocy prawnej. Oczywiście jest, że nie zawsze w takich sytuacjach, jak w rozważanej sprawie, poszkodowany ucieka się do pomocy fachowca. Przy dokonywaniu oceny normalności nie jest jednak konieczne ustalenie, że każdorazowemu zaistnieniu danej przyczyny towarzyszy badany skutek. Sformułowanie «normalne następstwo» nie musi oznaczać skutku koniecznego¹². Wobec tego wątpliwości pozwanego wyrażające się w istocie w zaprzeczeniu istnienia adekwatnego związku przyczynowego Sąd Apelacyjny uznał za bezzasadne. Brak było podstaw, w ocenie Sądu Apelacyjnego, do podzielenia stanowiska pozwanego, że dobrowolne poniesienie kosztów na profesjonalną pomoc prawną nie pozwalało ich uznać za szkodę. Dobrowolność poniesienia jakiegoś wydatku sama w sobie nie wyklucza możliwości uznania go za szkodę, pomimo tego, że szkoda to uszczerbek w majątku poszkodowanego, który nastąpił wbrew jego woli. Powód wprawdzie skutkiem swoich działań poniósł wydatki na wynagrodzenie doradcy, jednakże w okolicznościach faktycznych sprawy był on, w ocenie Sądu Apelacyjnego, do ich ponie-

12 Por. wyrok SN z 28 lutego 2006 r., sygn. akt III CSK 135/05, Lex nr 201033.

sienia zmuszony. Z prawdopodobieństwem graniczącym z pewnością można przyjąć, że gdyby nie fachowa pomoc, powód nie zdołałby w postępowaniu przed organami podatkowymi dowieść swoich racji. Innym zupełnie problemem pozostaje kwestia wysokości poniesionych wydatków. Przy uwzględnieniu stawek obowiązujących na rynku usług doradztwa podatkowego umowa, że wynagrodzenie doradcy będzie równe 4% uzyskanego w wyniku postępowania odwoławczego obniżenia zobowiązania powódki wobec Skarbu Państwa, nie wydaje się być wygórowane. Sąd Apelacyjny zwraca uwagę, że umowa obejmowała bardzo szeroki zakres działań (§ 2) począwszy od opracowania dokumentacji odwoławczej i uruchomienia procedur odwoławczych, a skończywszy na reprezentacji powódki przed organami skarbowymi (§ 3) i sądownictwem administracyjnym. Wymagało to zapoznania się z całą dokumentacją, dotychczas wydanymi decyzjami i podjęcia jak najkorzystniejszych, z punktu widzenia powoda, działań. To na pozwanym spoczywał ewentualny obowiązek (art. 6 kc.) wykazania, że szkoda była wygórowana, że powód przy zaangażowaniu niższych środków pieniężnych uzyskałby profesjonalną pomoc prawną z zakresu prawa podatkowego. Dowód taki nie został w sprawie w ogóle przeprowadzony. Okoliczność, że w świetle art. 264 i 265 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹³ wydatki poniesione w postępowaniu podatkowym przez stronę na wynagrodzenie pełnomocnika nie mogą być zakwalifikowane do kosztów postępowania, (...) nie wykluczało samo przez się ich dochodzenia w postępowaniu cywilnym, w procesie odszkodowawczym”.

5. Szkoda in concreto

Szkodą jest obiektywnie poniesiony uszczerbek majątkowy, a więc również wydatek, który przecież zmniejsza aktywa poszkodowanego. Nie jest więc zasadną odmowa uznania za szkodę obiektywnej poniesionej straty w postaci zapłaty wynagrodzenia należnego profesjonalnemu podmiotowi świadczącemu podatnikowi obsługę prawną w dotyczącym go postępowaniu podatkowym (kontrolnym) i egzekucyjnym. Za zasadnością tego poglądu, oprócz efektów wykładni literalnej art. 361

13 Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60.

§ 2 kc., przemawia również i ta okoliczność, że zestawienie treści obu paragrafów art. 361 kc. wyraźnie wskazuje na odrębność kategorii szkody i odszkodowania. O ile więc szkoda jest zjawiskiem obiektywnym, o tyle odszkodowanie jako rekompensata poniesionej obiektywnej szkody limitowane jest przez związek przyczynowo-skutkowy. Nie ma więc powodów, aby danemu uszczerbkowi majątkowemu odmawiać *a priori* charakteru straty, gdyż po pierwsze nie ma ku temu podstaw normatywnych, po drugie brak jest ryzyka automatycznego obciążenia odpowiedzialnością odszkodowawczą podmiotu, któremu zarzuca się wyrządzenie szkody, względnie przypisuje się odpowiedzialność za podmiot, który szkodę wyrządził, jak to ma miejsce w niniejszej sprawie. Może się przecież okazać, że pomimo obiektywnie istniejącej szkody podmiot pociągnięty do odpowiedzialności *ex delicto* nie poniesie jej jednak na skutek braku związku przyczynowo-skutkowego pomiędzy jego zachowaniem a szkodą.

Trzeba również w tym miejscu wyraźnie podkreślić, że omawiane wynagrodzenie w żadnym wypadku nie może być kwalifikowane jako koszt postępowania podatkowego. Sąd Okręgowy w Lublinie w wyroku z 18 czerwca 2011 r. wskazał, iż „w orzecznictwie sądów administracyjnych przyjmuje się, że „(...) przepisy (...) Ordynacji podatkowej nie dają możliwości zwrotu stronie kosztów postępowania obejmujących wynagrodzenie zawodowego pełnomocnika, gdyż nie są to wydatki bezpośrednio związane z rozstrzygnięciem sprawy¹⁴. W doktrynie najczęściej przywoływane jest to stanowisko orzecznictwa (...)”¹⁵. Dodatkowo należy podnieść, że w postępowaniu podatkowym, inaczej niż w procesie cywilnym czy karnym, brak jest dwóch przeciwstawnych stron prowadzących ze sobą spór rozstrzygany przez właściwy organ. Nie ma więc możliwości „wygrania” postępowania podatkowego i uzyskania zwrotu kosztów w takim sensie, w jakim jest to możliwe w postępowaniu cywilnym. Gdyby natomiast przyjąć, że istnieje taka możliwość, a więc, że „stronami” postępowania podatkowego są podatnik i organ, wówczas ten drugi byłby „sędzią we własnej sprawie”, gdyż sam w sposób wład-

14 Por. np. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 29 stycznia 2009 r., sygn. akt II FSK 1717/06, Lex nr 291125.

15 Strona 38 uzasadnienia zaskarżonego wyroku.

czy orzekałby o wysokości obciążających go kosztów, co do których konieczność zwrotu wynikła z popełnionego przezeń deliktu.

Autor odrzuca więc możliwość orzekania przez organ podatkowy o zwrocie kosztów zastępstwa poniesionych w związku z postępowaniem podatkowym z dwóch podstawowych względów: po pierwsze dlatego, że koszty te stawałyby się wymagalne w związku z bezprawnym działaniem organu podatkowego, zaś o ich wysokości miałby orzekać on sam (a nie jest to przecież orzekanie o kosztach kserokopii dokumentów wydawanych na podstawie akt sprawy), po drugie natomiast z tego względu, że procedura podatkowa nie przewiduje kryteriów, według których organ powinien wydać postanowienie o kosztach postępowania obejmujące swym zakresem koszty profesjonalnego pełnomocnika, co w efekcie oznacza, że kwestie te wymykają się spod kontroli sądów administracyjnych, które badają prawidłowość aktów stosowania prawa tylko z punktu widzenia legalności.

W związku z powyższym nie powinno ulegać wątpliwości, że każda strata obiektywnie doznana przez powoda powinna zostać zbadana z punktu widzenia jej relacji przyczynowych ze zdarzeniem szkodzącym, bez czynienia w tym zakresie odgórnych założeń, w szczególności takich, że wydatek poniesiony tytułem wynagrodzenia należącego się profesjonalnemu podmiotowi za obsługę prawną świadczoną podatnikowi w postępowaniu podatkowym i egzekucyjnym nie może być uznany za szkodę w ujęciu prawa cywilnego, gdyż błędne przekonanie nakazuje go uznać za koszt tego postępowania.

6. Związek przyczynowo-skutkowy in concreto

Związek przyczynowy należy badać pomiędzy faktami adekwatnymi dla rozstrzygnięcia sprawy, tj. pomiędzy szkodą (stratą, uszczerbkiem) a prawidłowo zidentyfikowanym działaniem władczym, w którym ujawniło się niezgodne z prawem działanie przy wykonywaniu władzy publicznej.

Zdarzeniami relewantnymi z punktu widzenia przypisania odpowiedzialności odszkodowawczej Skarbowi Państwa za niezgodne z prawem działanie przy wykonywaniu władzy publicznej są: uchwytny efekt

tego działania, dający się skwantyfikować jako zgodny albo niezgodny z prawem oraz szkoda poniesiona przez dochodzącego odszkodowania. Należy więc wyraźnie podkreślić, że samo wszczęcie postępowanie nie może być postrzegane w kategorii faktu, którego pozostawanie w adekwatnym związku przyczynowym ze szkodą należy badać. Dopóki bowiem nie zapadnie decyzja wieńcząca postępowanie, której zgodność lub niezgodność z prawem można stwierdzić, samo prowadzenie postępowania nie pozwala na wysuwanie żadnych roszczeń, w tym odszkodowawczych. Nie wiadomo bowiem, ze względu na brak decyzji, do wydania której ono zmierza, czy podejmowane w jego toku działania okażą się zgodne z prawem czy też z nim niezgodne.

Analizując problem z tej perspektywy należy stwierdzić, że zachodzi powiązanie przyczynowo-skutkowe pomiędzy wydaniem niekorzystnej dla podatnika decyzji podatkowej nieostatecznej, następnie zmodyfikowanej na jego korzyść przez organ odwoławczy (a więc niezgodnej z prawem), a zapłatą wynagrodzenia podmiotowi profesjonalnemu świadczącemu podatnikowi obsługę prawną w dotyczącym go postępowaniu podatkowym (kontrolnym) i egzekucyjnym. Przemawia bowiem za tym sama praktyka sądowa wypracowana w innych stanach faktycznych w związku z badaniem relacji przyczynowych pomiędzy faktami istotnymi dla uznania odpowiedzialności odszkodowawczej danego podmiotu i w związku z ustalaniem rozmiaru należnego odszkodowania, będąca wyrazem prawidłowego odczytania art. 361 § 1 kc. Sądy intuicyjnie badają przyczynowość w rozbiciu na dwa ogniwa, a więc: 1) przesłankę odpowiedzialności i czynnik szkodzący (tzw. wypadek), 2) wypadek i szkodę¹⁶. Tytułem przykładu wypada wskazać, że w sprawie o odszkodowanie za szkodę na osobie wyrządzoną ruchem mechanicznego środka komunikacji sąd cywilny rozpatruje związek przyczynowy pomiędzy ruchem pojazdu i wypadkiem (ogniwo pierwsze) oraz pomiędzy wypadkiem a szkodą na osobie (ogniwo drugie). Jeśli więc sąd cywilny dojdzie do przekonania, że normalnym następstwem ruchu pojazdu był wypadek (przykładowo zderzenie z pieszym), zaś normalnym skutkiem tego zderzenia była szkoda na osobie, samoistny posiadacz mechanicznego środka komunikacji zostanie obciążony obowiązkiem na-

16 Co jest aprobowane w doktrynie prawa – B. Lewaszkiwicz-Petrykowska, Wyrządzenie szkody przez kilka osób, Warszawa 1978, s. 67-69.

prawienia szkody poniesionej przez poszkodowanego pieszego. Sąd cywilny nie będzie natomiast badał związku przyczynowego pomiędzy samym ruchem pojazdu a szkodą na osobie, a więc z pominięciem wypadku, tj. zderzenia się pojazdu z pieszym. Takie postawienie kwestii musiałoby bowiem, w każdym przypadku, doprowadzić do konkluzji, że obiektywnie powstała szkoda na osobie nie będzie podlegała naprawieniu, gdyż nie stanowi normalnego następstwa ruchu pojazdu.

Istnienie relacji przyczynowej należy badać pomiędzy wszczęciem postępowania podatkowego a wydaniem decyzji (pierwsze ogniwo), jak również pomiędzy wydaniem decyzji a szkodą (drugie ogniwo). Samo bowiem wszczęcie postępowania i jego prowadzenie, jeśli jego finalny efekt w postaci orzeczenia co do istoty sprawy nie zostanie uznany za niezgodny z prawem, nie może być uznane za działanie niezgodne z prawem. Nie będzie więc rodzilo odpowiedzialności odszkodowawczej Skarbu Państwa – ze względu na brak przesłanki bezprawności, ale nie będzie też można, opierając się na badaniu relacji przyczynowych pomiędzy nim a szkodą, z pominięciem „wypadku” w postaci wydania wadliwego orzeczenia, odpowiedzialności tej wykluczyć – ze względu na brak związku przyczynowo-skutkowego.

7. Podsumowanie

Dochodzenie odszkodowania rekompensującego zapłacone wygradzenia dla profesjonalnego pełnomocnika w realiach obecnych jest utrudnione. Należy przewidywać, że takie sprawy z biegiem czasu przestaną być incydentalne i będą naturalną konsekwencją wygrania sprawy przez podatnika. *De lege ferenda* można postulować, aby na koszty postępowania podatkowego składały się zryczałtowane koszty obsługi prawnej ponoszonej przez podatnika. W przypadku wyeliminowania rozstrzygnięcia podatkowego czy to w trybie zwykłym, czy trybach nadzwyczajnych organ podatkowy byłby zobowiązany do ich zapłaty na rzecz strony postępowania, która wygrała sprawę.

MODYFIKACJA ZASAD ZASTOSOWANIA ŚRODKÓW KOMUNIKACJI ELEKTRONICZNEJ W PROJEKCIE NOWEJ ORDYNACJI PODATKOWEJ

Piotr Pietrasz

1. Wprowadzenie

Przepisy nowej Ordynacji podatkowej uwzględniają zmiany zachodzące w otoczeniu organów podatkowych, w szczególności powodujące konieczność informatyzacji stosowanych procedur. Konieczność uwzględnienia nowoczesnych technologii komunikacyjnych i informacyjnych¹ w procedurach podatkowych wiąże się z wynikającą z preambuły Konstytucji RP² zasadą zapewnienia działania instytucji publicznych rzetelności i sprawności³. Wskazana zasada jest determinantem informatyzacji instytucji publicznych, w tym również procedur stosowanych

-
- 1 Technologiczne i komunikacyjne (*Information and Communication Technology* – ICT) to narzędzia pozwalające na komunikację między ludźmi. Technologie informacyjno-komunikacyjne, nazywane też technologiami informacyjnymi (IT), są technologiami związanymi ze zbieraniem, przechowywaniem, przetwarzaniem, przesyłaniem, rozdzielaniem i prezentacją informacji (tj. tekstów, obrazów, dźwięku). Obejmują one w szczególności technologie komputerowe (sprzęt i oprogramowanie) i technologie komunikacyjne. Technologie informacyjne to także dziedzina wiedzy obejmująca: informatykę, telekomunikację i inne technologie powiązane z informacją. Dostarczają narzędzi, za pomocą których można pozyskiwać informacje, selekcjonować je, analizować, przetwarzać i przekazywać odbiorcom – zob. K.B. Matusiak (red.), *Innowacje i transfer technologii. Słownik pojęć*, Warszawa 2008, s. 339.
 - 2 Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.
 - 3 Zob. P. Pietrasz, *Konstytucyjne uwarunkowania informatyzacji postępowania przed sądami administracyjnymi*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2016, nr 2.

przez te podmioty, a zatem również organy podatkowe działające w procedurach podatkowych.

Jedną z idei przyświecających nowej Ordynacji podatkowej jest uproszczenie otoczenia prawnego i stworzenie ułatwień dla obywateli i przedsiębiorców. Wskazane mechanizmy i instrumenty prawne są konieczne dla rozwoju e-administracji i e-gospodarki. Stanowią one dowód zmian, jakie zachodzą w sposobie komunikowania się administracji z jednostką. Świadczą o ukierunkowaniu na pomoc jednostce i umożliwienie jej bardziej sprawnych i efektywnych kontaktów z administracją. Rozwijanie nowych technologii informacyjnych i komunikacyjnych, w tym środków komunikacji elektronicznej, pozytywnie wpływa na rozwój społeczeństwa cyfrowego, co jest szczególnie ważne przy tak szybkim tempie rozwoju otaczającego świata.

Wykorzystywanie w komunikacji pomiędzy organami podatkowymi a podatnikami nowoczesnych technologii komunikacyjnych i informacyjnych oceniane jest jako działanie w celu zapewnienia sprawnej i przyjaznej obsługi podatnika oraz zwiększenia zaufania podatników do organów podatkowych⁴.

2. Ramy prawne

Obowiązujące przepisy Ordynacji podatkowej przewidują rozwiązania umożliwiające zastosowanie środków komunikacji elektronicznej w postępowaniu podatkowym. Przypomnieć należy, że pierwsza próba informatyzacji postępowania podatkowego podjęta została w związku z uchwaleniem ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw⁵. Kolejna zmiana – istotna z punktu widzenia informatyzacji postępowania podatkowego – wynikała z ustawy z dnia 12 lutego 2010 r. o zmianie ustawy o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne oraz niektórych innych ustaw⁶ i obowiązywała od 17 czerwca

4 Zob. Informacja o wynikach kontroli: Przestrzeganie praw podatników przez wybrane urzędy i izby skarbowe. Najwyższa Izba Kontroli (KBF-4101-06-00/2013, Nr ewid. 26/2014/P/13/039KBF), Warszawa, 3 czerwca 2014 r., s. 48 i n.

5 Dz.U. Nr 143, poz. 1031.

6 Dz.U. Nr 40, poz. 230.

2010 r. Następne zmiany istotne z perspektywy informatyzacji wiązały się z uchwaleniem ustawy z dnia 10 stycznia 2014 r. o zmianie ustawy o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne oraz niektórych innych ustaw⁷ oraz ustawy z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw⁸.

Pierwsze spostrzeżenie, jakie nasuwa się po analizie przepisów obowiązującej Ordynacji podatkowej odnoszących się do problematyki zastosowania środków komunikacji elektronicznej w stosunkach prawopodatkowych, zwłaszcza procesowych, to nieuporządkowane rozproszenie regulacji w tym zakresie. Aktualnie przepisy regulujące zasady komunikacji elektronicznej są rozproszone niemal w całej o.p., brak jest ponadto przepisów o charakterze ogólnym, które wprowadzałyby pewne standardy zastosowania środków komunikacji elektronicznej w kontaktach organów podatkowych z podatnikami. Ponadto należy wskazać na odmienne zasady obowiązujące w związku z kontaktami z państwowymi organami podatkowymi oraz z samorządowymi organami podatkowymi. Przykładem tego jest art. 3d o.p., zgodnie z którym składanie deklaracji za pomocą środków komunikacji elektronicznej wójtowi, burmistrzowi (prezydentowi miasta), staroście, marszałkowi województwa regulują odrębne przepisy. Odrębność, a w konsekwencji również odmiennosc regulacji odnoszących się do zasad składania deklaracji za pomocą środków komunikacji elektronicznej samorządowym organom podatkowym od regulacji i zasad doręczania deklaracji przewidzianych w o.p. należy ocenić negatywnie. Nie wydaje się zasadne, ażeby materię związaną z czynnościami materialno-technicznymi, jakimi jest wnoszenie deklaracji drogą elektroniczną w realiach funkcjonowania samorządowych organów podatkowych, traktować w sposób tak dalece odmienny od zasad ogólnie przewidzianych. Podkreślenia wymaga, że jednostki samorządu terytorialnego i ich organy, zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne⁹, zaliczono do katalogu podmiotów publicznych w rozumieniu tego aktu prawnego. W konsekwencji,

7 Dz.U. z 2014 r. poz. 183.

8 Dz.U. z 2015 r. poz. 1649 ze zm.

9 Ustawa z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne, tekst jedn. Dz.U. z 2013 r. poz. 235 ze zm., dalej: ustawa o informatyzacji.

zgodnie z art. 16 ust. 1a tej ustawy, podmiot publiczny udostępnia elektroniczną skrzynkę podawczą, spełniającą standardy określone i opublikowane na ePUAP przez ministra właściwego do spraw informatyzacji oraz zapewnia jej obsługę. Już z tego powodu brak jest podstaw, ażeby różnicować zasady zastosowania środków komunikacji elektronicznej przez samorządowe i państwowe organy podatkowe.

3. Propozycje rozwiązań

Podstawowe zagadnienia z zakresu zastosowania komunikacji elektronicznej w projekcie ordynacji podatkowej, nad którym pracuje Komisja Kodyfikacyjna Ogólnego Prawa Podatkowego, ujęto w odrębnym rozdziale usytuowanym w przepisach ogólnych. W nauce pod pojęciem przepisów ogólnych rozumie się te spośród przepisów merytorycznych ustawy, które zawierają materię wspólną dla wszystkich przepisów merytorycznych danej ustawy. Jeżeli zatem w ustawie można wyróżnić takie przepisy, które odnoszą się do wszystkich lub do większości przepisów merytorycznych, postuluje się wydzielenie ich spośród przepisów merytorycznych i ujęcie w odrębną jednostkę systematyzacyjną wyższego stopnia¹⁰. Problematyka zastosowania środków komunikacji elektronicznej w kontaktach pomiędzy podmiotami stosunków podatkowoprawnych ma jak najbardziej charakter ogólny w porównaniu do zagadnień ujętych w dalszych przepisach merytorycznych nowej Ordynacji podatkowej. W konsekwencji postanowienia regulujące te zagadnienia stanowią swoisty punkt odniesienia oraz oparcie dla pozostałych przepisów Ordynacji podatkowej.

Rozdział poświęcony zasadom zastosowania środków komunikacji elektronicznej zawiera dwa oddziały, z których jeden poświęcono przepisom ogólnym, natomiast drugi zasadom składania deklaracji podatkowych, wniosków i innych dokumentów. Ponadto w dalszych przepisach projektu Ordynacji podatkowej znajdują się regulacje o charakterze szczególnym, związane wykorzystaniem nowoczesnych technologii informacyjnych i komunikacyjnych w powiązaniu z konkretnymi instytu-

10 T. Bąkowski, P. Bielski, K. Kaszubowski, M. Kokoszczński, J. Stelina, J. Warylewski, G. Wierczyński, *Zasady techniki prawodawczej. Komentarz do rozporządzenia*, Warszawa 2003, s. 115 i n.

cjami prawa podatkowego (np. przepisy o pełnomocnictwie w formie dokumentu elektronicznego w przepisach o reprezentacji i pełnomocnictwie, przepisy o rejestracji elektronicznej w przepisach o identyfikacji i ewidencja podatników, przepisy o wydawaniu decyzji w formie dokumentu elektronicznego w przepisach o decyzjach, możliwości elektronicznej kontroli opartej o standardowy, logiczny plik informatyczny pozwalający drogą komunikacji elektronicznej wymieniać informacje pomiędzy organami podatkowymi a podatnikami w przepisach o kontroli podatkowej, doręczanie pism z wykorzystaniem środków komunikacji elektronicznej w przepisach o doręczeniach itd.).

Jeżeli chodzi o modyfikację zasad zastosowania środków komunikacji elektronicznej w projekcie nowej Ordynacji podatkowej, w pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę na art. 85 projektu. Zgodnie z tym przepisem określony w ustawie lub w innych przepisach warunek pisemności uważa się za zachowany, jeżeli dokument elektroniczny zawierający tekst został podpisany kwalifikowanym podpisem elektronicznym lub podpisem elektronicznym potwierdzonym profilem zaufanym e-PUAP lub w inny sposób określony przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych w odrębnych przepisach.

Przepis ten wzorowano na regulacji zawartej w art. 12b ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi¹¹. Zauważyć należy, że projekt Ordynacji podatkowej w art. 29 reguluje zasadę pisemności, zgodnie z którą sprawy podatkowe załatwiane są w formie pisemnej, w tym również w formie dokumentu elektronicznego, chyba że przepisy szczególne stanowią inaczej. Zatem forma dokumentu elektronicznego mieści się w pojęciu pisemności. Z art. 85 projektu można wyprowadzić wniosek, że warunek pisemności związany z formą pisemną oznacza warunek wyrażenia pismem, czyli tekstem składającym się między innymi z liter, cyfr i innych znaków specjalnych. Stąd też warunek formy pisemnej (a nie audiowizualnej, dźwiękowej czy też obrazkowej). W przypadku dokumentu elektronicznego warunek pisemności uważa się za zachowany, jeżeli dokument elektroniczny zawierający tekst został ponadto podpisany w ściśle określony sposób, a mianowicie kwalifikowanym podpisem elektronicznym

11 Tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 718 ze zm.

nym lub podpisem elektronicznym potwierdzonym profilem zaufanym e-PUAP lub ewentualnie w inny sposób określony przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych w odrębnych przepisach.

Kolejna istotna zmiana nawiązuje do obowiązującego art. 144 § 5 o.p., zgodnie z którym doręczanie pism pełnomocnikowi będącemu adwokatem, radcą prawnym lub doradcą podatkowym oraz organom administracji publicznej następuje za pomocą środków komunikacji elektronicznej albo w siedzibie organu podatkowego. Wynikającemu z ww. regulacji obowiązkowi dokonywania doręczeń pełnomocnikom zawodowym za pomocą środków komunikacji elektronicznej, na zasadach określonych w przepisach o.p., nie sprzyja brak wyraźnego zobowiązania tych podmiotów do posiadania adresów elektronicznych w portalu podatkowym lub w systemie teleinformatycznym organu podatkowego, który obsługuje elektroniczną skrzynkę podawczą tego organu. W konsekwencji brak takiego adresu nie stanowi naruszenia przepisu prawa powszechnie obowiązującego. W związku z powyższym w art. 90 projektu na pełnomocnika będącego adwokatem, radcą prawnym lub doradcą podatkowym nałożono obowiązek posiadania adresu elektronicznego i posługiwania się tym adresem w kontaktach z organami podatkowymi. Na marginesie należy wskazać, że zgodnie z art. 13 pkt 1 projektu Ordynacji podatkowej ilekroć w ustawie jest mowa o adresie elektronicznym – rozumie się przez to oznaczenie systemu teleinformatycznego umożliwiające porozumiewanie się za pomocą środków komunikacji elektronicznej przez elektroniczną skrzynkę podawczą organu podatkowego lub portal podatkowy. Natomiast zgodnie z art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 18 lipca 2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną¹² adres elektroniczny to oznaczenie systemu teleinformatycznego umożliwiające porozumiewanie się za pomocą środków komunikacji elektronicznej, w szczególności poczty elektronicznej. W proponowanym art. 13 pkt 1 nie chodzi o jakiegokolwiek oznaczenie systemu teleinformatycznego umożliwiające porozumiewanie się za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Istotne jest natomiast, ażeby było to oznaczenie systemu teleinformatycznego umożliwiające porozumiewanie się za pomocą środków komunikacji elektronicznej przez elektroniczną skrzynkę podawczą organu podatkowego lub portal podatkowy, czyli

12 Tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 1030 ze zm.

wyłącznie na zasadach przewidzianych w projektowanych przepisach Ordynacji podatkowej.

Kolejne nowe rozwiązanie dotyczy składania do organów podatkowych wniosków oraz innych dokumentów. W tym zakresie na wstępie należy zaznaczyć, że funkcjonujące w obowiązującej o.p. pojęcie „podania” w projekcie zastąpiono pojęciem „wniosku”. W konsekwencji do organu podatkowego nie będą już wnoszone podania, ale składane wnioski.

W projekcie Ordynacji podatkowej jako zasadę przyjęto, że jeżeli odrębne przepisy nie wprowadzają takiego obowiązku, istnieje możliwość składania za pomocą środków komunikacji elektronicznej przez elektroniczną skrzynkę podawczą organu podatkowego lub portal podatkowy wniosków oraz innych dokumentów (art. 93 § 1 projektu). Rozwiązanie to przewiduje zatem nie obowiązek, ale uprawnienie do składania wniosków oraz innych dokumentów drogą elektroniczną. Zauważyć należy, że zasada prawa do komunikacji elektronicznej nie powinna mieć charakteru bezwzględnego. Przepisy szczególnie będą mogły przewidywać wyjątki od tej zasady, w szczególności w przypadkach, gdy zastosowanie środków komunikacji elektronicznej w ściśle określonych i uzasadnionych przypadkach będzie nie uprawnieniem, ale obowiązkiem.

Ponadto wskazany art. 93 § 1 projektu Ordynacji podatkowej reguluje składanie za pomocą środków komunikacji elektronicznej do organu podatkowego, oprócz wniosków, również innych dokumentów. Do kategorii „innych dokumentów” zaliczyć można np. dokumenty stanowiące materiał dowodowy w sprawie. Niemniej jednak zagadnienie wnoszenia różnego rodzaju dokumentów do organu podatkowego nie jest wyłączną problematyką postępowania podatkowego, lecz dotyczy również wnoszenia dokumentów o charakterze pozaprocesowym, takich jak np. oświadczenia: o wyborze opodatkowania w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, o wyborze sposobu opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych, a także o opodatkowaniu przez jednego z małżonków całości dochodu osiągniętego z określonych źródeł dochodu małżonków oraz na zawiadomienie o rezygnacji ze zwolnienia od podatku od towarów i usług.

Z art. 93 § 4 projektu wynika wprost, że wnioski oraz inne dokumenty składane za pomocą środków komunikacji elektronicznej w inny

sposób niż przez elektroniczną skrzynkę podawczą organu podatkowego lub portal podatkowy, a zatem np. na adres poczty elektronicznej organu podatkowego, nie wywołują skutków prawnych. W takim przypadku organ podatkowy zawiadamia składającego wniosek lub inny dokument o bezskuteczności czynności i informuje o zasadach składania wniosków i innego dokumentu za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

Kolejnym nowym rozwiązaniem jest przyjęcie zasady, zgodnie z którą, jeżeli przepis wymaga złożenia deklaracji, wniosku lub innego dokumentu za pomocą środków komunikacji elektronicznej, konieczne jest zapewnienie innego sposobu dokonania takich czynności w sytuacji, gdy skorzystanie z tej drogi transmisji danych stało się obiektywnie niemożliwe lub istotnie utrudnione (art. 94 § 1 projektu). Reguła ta znajduje uzasadnienie w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego¹³. Oprócz rozwiązania przewidującego substytucyjny sposób złożenia deklaracji, wniosku lub innego dokumentu koniecznym stało się wprowadzenie rozwiązania chroniącego podatnika przed ujemnymi konsekwencjami sytuacji, w której z przyczyn technicznych, niezależnych od składającego, nie jest możliwe wniesienie wskazanych wyżej dokumentów za pomocą środków komunikacji elektronicznej w wymaganym terminie. Rozwiązania takie przewidziane zostały także w innych procedurach, w których doręczenia następują przy wykorzystaniu środków komunikacji elektronicznej, w tym w szczególności w art. 125³ § 2 ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego¹⁴. Zgodnie z art. 94 § 2 projektu Ordynacji podatkowej jeżeli z przyczyn technicznych niezależnych od wnoszącego nie jest możliwe wniesienie deklaracji, wniosku lub innego dokumentu za pomocą środków komunikacji elektronicznej w wymaganym terminie, stosuje się odpowiednio przepisy art. 81 i art. 82 projektu, czyli przepisy dotycząc przywrócenia terminu procesowego oraz uznania za zachowany terminu innego niż procesowy.

Również nowym rozwiązaniem jest wyposażenie organu podatkowego w uprawnienie do przekształcania postaci złożonych wniosków i innych dokumentów oraz deklaracji (art. 95 § 1 projektu Ordynacji podatkowej). Przepis ten umożliwia przekształcenie postaci złożonych

13 Zob. wyrok TK z dnia 6 lutego 2007 r., sygn. akt P 25/06, OTK ZU 2007, nr 2A, poz. 9.

14 Tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 1822 ze zm.

wniosków i innych dokumentów oraz deklaracji: po pierwsze, do postaci dokumentu elektronicznego, poprzez sporządzenie odwzorowania cyfrowego; po drugie, do postaci papierowej, poprzez sporządzenie uwierzytelnionego wydruku z zachowaniem wymogów określonych w przepisach wydanych na podstawie art. 16 ust. 3 ustawy o informatyzacji podmiotów realizujących zadania publiczne. Zaproponowane w projekcie Ordynacji podatkowej wyposażenie organu podatkowego w takie uprawnienie było nieodzowne ze względu na konieczność prowadzenia akt administracyjnych w określonej postaci, a mianowicie papierowej lub elektronicznej. Ponadto należy mieć na uwadze, że w postępowaniu podatkowym może brać udział wiele stron, z których każda może oczekiwać dostępu do akt w różnej postaci, a mianowicie elektronicznej lub papierowej. Zauważyć jednak należy, że uprawnienie przewidziane w art. 95 § 1 projektu Ordynacji podatkowej odnosi się jedynie do wniosków, innych dokumentów oraz deklaracji, które wpłynęły (zostały złożone) do organu podatkowego, w postaci papierowej lub elektronicznej. Przepis ten nie będzie miał zastosowania w odniesieniu do dokumentów generowanych przez organ podatkowy.

Przekształcanie postaci złożonych wniosków i innych dokumentów oraz deklaracji wiąże się z kwestią skuteczności prawnej sporządzonych kopii (elektronicznych lub papierowych). Zgodnie z art 95 § 2 projektu uwierzytelniony wydruk oraz dokument odwzorowany cyfrowo, sporządzone zgodnie z art 95 § 1 projektu, są równoważne pod względem skutków prawnych wnioskowi, dokumentowi i deklaracji, sporządzonym odpowiednio w postaci dokumentu elektronicznego lub w postaci papierowej. Przyjęcie zasady równoważności pod względem skutków prawnych nie wyklucza możliwości przeprowadzenia dowodu przeciwko wskazanym kopiom, a zatem przeciwko wnioskowi, innemu dokumentowi lub deklaracji odwzorowanym cyfrowo oraz przeciwko uwierzytelnionym wydrukom dokumentów sporządzonych w postaci dokumentu elektronicznego. Problematykę tę reguluje art. 95 § 3 projektu.

4. Podsumowanie

W projektowanej Ordynacji podatkowej w sposób kompleksowy uregulowano kwestie dotyczące wykorzystywania środków komunikacji elektronicznej w prawie podatkowym. Podstawowe zasady z tym związane ujęto w odrębnym rozdziale Ordynacji podatkowej. Reguły tam zawarte porządkują wykorzystywanie nowoczesnych technologii informacyjnych i komunikacyjnych komunikacji nie tylko w kontaktach z podatnikiem, ale również w szczególności w procesie tworzenia dokumentacji podatkowej, przekazywania i uzyskiwania informacji podatkowych, kontroli podatkowej, rejestracji podatników.

Generalną zasadą, od której mogą być jednak przewidziane wyjątki, jest uprawnienie, a nie obowiązek składania do organów podatkowych wszelkiego rodzaju dokumentów drogą elektroniczną, jeśli tylko ich rodzaj na to pozwala, co postulowano w doktrynie¹⁵. Nie zmieniono obowiązującej w o.p. zasady dotyczącej doręczania pism przez organy podatkowe, zgodnie z którą doręczanie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej następuje za zgodą, w tym także konkludentną lub na wniosek adresata, z zastrzeżeniem obowiązku doręczania pism w ten sposób pełnomocnikom zawodowym oraz organom administracji publicznej (zob. art. 144 § 5 oraz art. 144a § 1 o.p.).

15 Zob. C. Kosikowski, *Naprawa finansów publicznych w Polsce*, Białystok 2011, s. 341.

ZAPŁATA PODATKU ZA POMOCĄ „INNEGO INSTRUMENTU PŁATNICZEGO”

Zbigniew Ofiarski

1. Wprowadzenie

Przepis art. 61a Ordynacji podatkowej obowiązuje od dnia 1 stycznia 2009 r.¹ i dotychczas był trzykrotnie nowelizowany. W pierwotnej wersji dopuszczał możliwość zapłaty podatków, stanowiących dochody odpowiednio budżetu gminy, powiatu lub województwa, kartą płatniczą. W wyniku nowelizacji, dokonanej z dniem 7 października 2013 r.², umożliwiono dokonywanie zapłaty tych podatków instrumentem płatniczym, w tym instrumentem płatniczym, na którym przechowywany jest pieniądz elektroniczny. Od dnia 1 stycznia 2016 r. zapłata takich podatków może nastąpić z użyciem „innego instrumentu płatniczego”, w tym instrumentu płatniczego, na którym przechowywany jest pieniądz elektroniczny³. Ostateczny kształt tego przepisu jest rezultatem poprawki zaproponowanej przez Senat RP, której celem było dalsze poszerzenie możliwości zapłaty należności podatkowych w formie bezgotówkowej

-
- 1 Ustawa z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. Nr 209, poz. 1318.
 - 2 Ustawa z dnia 12 lipca 2013 r. o zmianie ustawy o usługach płatniczych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2013 r. poz. 1036.
 - 3 Ustawa z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2015 r. poz. 1649 ze zm.

i zniesienie barier prawnych dla dokonywania płatności innymi instrumentami płatniczymi, w tym instrumentami płatności mobilnych (np. za pomocą telefonu komórkowego). Podkreślono jednocześnie, że możliwość zapłaty należności podatkowych kartą płatniczą i innymi instrumentami płatności mobilnych powinna być uzależniona od posiadania przez organ podatkowy odpowiedniego urzędu do autoryzacji transakcji płatniczych⁴. Sejmowa Komisja Finansów Publicznych rekomendowała przyjęcie poprawki Senatu RP⁵.

Zgodnie z art. 2 pkt 10 ustawy o usługach płatniczych pojęcie „instrument płatniczy” oznacza zindywidualizowane urządzenie lub uzgodniony przez użytkownika i dostawcę zbior procedur, wykorzystywane przez użytkownika do złożenia zlecenia płatniczego i w rezultacie zrealizowania transakcji płatniczej. Nie jest jednocześnie prawnym środkiem płatniczym. Pojęcie „instrument płatniczy” to w praktyce zbiór różnych rodzajów instrumentów, np. elektronicznych instrumentów płatniczych, kart płatniczych, instrumentów pieniądza elektronicznego. Obejmuje także inne procedury umożliwiające zrealizowanie transakcji płatniczej, np. w ramach bankowości internetowej ustalony numer klienta, indywidualne hasło lub kod dostępu⁶. Stosownie do postanowień art. 2 pkt 34 u.u.p. użytkownik to osoba fizyczna, osoba prawna oraz jednostka organizacyjna niebędąca osobą prawną, której ustawa przyznaje zdolność prawną, korzystająca z usług płatniczych w charakterze płatnika lub odbiorcy.

Dostawcą, według art. 4 ust. 2 pkt 8 u.u.p., może być m. in. organ władzy publicznej. Do kategorii „organy władzy publicznej” kwalifikowane są również organy samorządu terytorialnego⁷. Zgodnie z art. 16

4 Uchwała Senatu RP z dnia 7 sierpnia 2015 r. w sprawie ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw – druk nr 3824 Sejmu RP VII kadencji (poprawka nr 8).

5 Sprawozdanie Komisji Finansów Publicznych o uchwale Senatu RP w sprawie ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw – druk nr 3899 Sejmu RP VII kadencji.

6 B. Bajor, Komentarz do art. 2 pkt 10, [w:] A. Zalcewicz (red.), Ustawa o usługach płatniczych. Komentarz, Warszawa 2016, s. 65.

7 H. Izdebski, Domniemanie zadań samorządu terytorialnego i domniemanie zadań gminy w obrębie samorządu terytorialnego – klauzule generalne dotyczące zadań samorządu, „Samorząd Terytorialny” 2015, nr 1-2, s. 70; J. Kremis, Skutki prawne w zakresie odpowiedzialności odszkodowawczej państwa na tle wyroku Trybunału Konstytucyjnego, „Państwo i Prawo” 2002, z. 6, s. 39.

ust. 2 Konstytucji RP⁸ samorząd terytorialny uczestniczy w sprawowaniu władzy publicznej, a przysługującą mu w ramach ustaw istotną część zadań publicznych wykonuje w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność.

2. Inny instrument płatniczy

W treści art. 61a o.p. posłużono się określeniem „inny instrument płatniczy”, ale nie zostało ono zdefiniowane, ani nawet nie wskazano – w formie przykładu – wybranych rodzajów takich instrumentów. Częściowo problem ten można rozwiązać w oparciu o postanowienia art. 60 o.p., który reguluje termin zapłaty podatku w razie dokonywania zapłaty gotówką lub z wykorzystaniem form obrotu bezgotówkowego. Terminem zapłaty w obrocie bezgotówkowym jest dzień obciążenia rachunku bankowego podatnika, rachunku podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej lub rachunku płatniczego podatnika w instytucji płatniczej lub instytucji pieniądza elektronicznego na podstawie polecenia przelewu lub zapłaty za pomocą innego niż polecenie przelewu instrumentu płatniczego. Według tego przepisu „innym instrumentem płatniczym” jest każdy instrument inny niż polecenie przelewu, które zdefiniowano w art. 63c ustawy – Prawo bankowe⁹.

Według art. 63c ustawy – Prawo bankowe polecenie przelewu stanowi udzieloną bankowi dyspozycję dłużnika obciążenia jego rachunku określoną kwotą i uznania tą kwotą rachunku wierzyciela. Bank wykonuje dyspozycję dłużnika w sposób przewidziany w umowie rachunku bankowego. Polecenie przelewu stanowi podstawowy i najczęściej stosowany sposób dokonywania rozliczeń pieniężnych za pośrednictwem banków¹⁰, a odpowiedzialność za niewykonanie lub niewłaściwe wykonanie polecenia przelewu kształtują zarówno przepisy ustawy o usługach płatniczych, jak również przepisy odrębnych ustaw (w tym przepisy prawa bankowego), a także postanowienia umowy rachunku banko-

8 Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

9 Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe, tekst jedn. Dz.U. z 2015 r. poz. 128 ze zm.

10 Z. Woźniak, Polecenie przelewu w bankowości elektronicznej, „Monitor Prawniczy” 2005, nr 12 (dodatek Prawo Mediów Elektronicznych nr 3, s. 34-40).

wego przewidujące stosowanie tej formy rozliczeń pieniężnych z wykorzystaniem urządzenia ewidencyjnego w postaci rachunku bankowego¹¹.

Z przepisu art. 60 o.p. wynika jedynie, że „inny instrument płatniczy” jest instrumentem płatniczym odmiennym od polecenia przelewu. Zawiera się zatem w ogólnej i uniwersalnie skonstruowanej kategorii „instrumentów płatniczych” określonej w cytowanym wyżej art. 2 pkt 10 u.u.p. Bliższa identyfikacja pojęcia „inny instrument płatniczy” jest jednak niezbędna m. in. w celu wyznaczenia zakresu uprawnień i obowiązków stron stosujących ten instrument w procesie rozliczeń pieniężnych, ich odpowiedzialności oraz kosztów związanych z użyciem tego instrumentu.

Pojęcia „inny instrument płatniczy” nie zdefiniowano także w ustawie o usługach płatniczych. W przepisach tej ustawy kilkakrotnie użyto natomiast określenia „podobny instrument płatniczy”, ale również nie zostało ono zdefiniowane ani nawet przykładowo nie wymieniono żadnego instrumentu zaliczanego do tej kategorii pojęciowej. W art. 3 ust. 2 u.u.p., definiując usługi płatnicze, określono, że jest to także działalność polegająca na wykonywaniu transakcji płatniczych, w tym transfer środków pieniężnych na rachunek płatniczy u dostawcy użytkownika lub u innego dostawcy przy użyciu karty płatniczej lub podobnego instrumentu płatniczego. W piśmiennictwie akcentuje się, że tzw. płatności błyskawiczne, czyli płatności z udziałem integratorów płatności elektronicznych, oparte na przelewach wewnątrzbankowych (zwane też w pewnym ich zakresie płatnościami *pay – by – link*), powinny być kwalifikowane jako transakcje kartą płatniczą lub podobnym instrumentem¹².

W art. 56 u.u.p. również posłużono się tym określeniem, stanowiąc, że dostawca odbiorcy przekazuje zlecenie płatnicze zainicjowane przez odbiorcę lub za jego pośrednictwem dostawcy płatnika w terminie uzgodnionym między odbiorcą a jego dostawcą, umożliwiając w przypadku transakcji polecenia zapłaty rozrachunek tej transakcji w uzgodnionym terminie płatności. Przepis ten stosuje się odpowiednio do

11 L. Kociucki, Odpowiedzialność za niewykonanie polecenia przelewu na tle ustawy o usługach płatniczych, „Monitor Prawniczy” 2012, nr 17, s. 908-914.

12 K. Korus, Pojęcie usługi płatniczej w ustawie o usługach płatniczych, „Monitor Prawa Bankowego” 2012, nr 7-8, s. 40.

transakcji płatniczych kartą płatniczą lub podobnym instrumentem płatniczym zainicjowanych przez odbiorcę.

Nie można jednak sformułować wniosku, że „inny instrument płatniczy”, o którym mowa w art. 60 o.p. i w art. 61a o.p. to synonim pojęcia „podobny instrument płatniczy” stosowanego w przepisach ustawy o usługach płatniczych. Są to pojęcia, które powinny być rozumiane odmiennie. Określenie „podobny” to inaczej analogiczny (zbieżny, bliski), izomorficzny (odwzorowany), paralelny (równoległy), zbliżony, pokrewny¹³. Podobny to także mający pewne cechy zbieżne, wspólne, prawie identyczne z czymś lub kims¹⁴. Określenie „inny” to odmienny, niepodobny, przeciwny, różny¹⁵, nie ten sam, pozostały, zmieniony¹⁶.

Konkludując, „instrument płatniczy podobny do karty płatniczej” w rozumieniu ustawy o usługach płatniczych powinien w pewnym zakresie posiadać cechy zbieżne z kartą płatniczą. Inny instrument płatniczy, o którym mowa w przepisach art. 60 o.p. oraz art. 61a o.p., to instrument płatniczy odmienny od polecenia przelewu, a więc odznaczający się odrębnymi cechami od tej formy rozliczeń w obrocie bezgotówkowym. Innym instrumentem płatniczym w rozumieniu Ordynacji podatkowej może zatem być również karta płatnicza. Pojęcia „inny instrument płatniczy” oraz „podobny instrument płatniczy” nie mogą być jednak utożsamiane. Wyżej wymienione pojęcia łączy natomiast to, że powinny być zaliczane do uniwersalnej ustawowej kategorii „instrument płatniczy”.

3. Ustawowe warunki zapłaty podatków „innym instrumentem płatniczym”

Z postanowień art. 60 § 1 pkt 2 o.p. wynika, że zapłata każdego podatku może nastąpić w obrocie bezgotówkowym za pomocą „innego instrumentu płatniczego”. W związku z tym, że w przepisach Ordynacji podatkowej dla określenia „podatek” przyjmowane są szerokie granice przedmiotowe, to zapłata w tej formie jest dopuszczalna nie tylko w od-

13 M. Bańko (red.), *Wielki słownik wyrazów bliskoznacznych* PWN, Warszawa 2005, s. 560.

14 S. Dubisz (red.), *Uniwersalny słownik języka polskiego*, t. III, Warszawa 2003, s. 561.

15 M. Bańko (red.), *Wielki słownik wyrazów bliskoznacznych* PWN, Warszawa 2005, s. 233.

16 S. Dubisz (red.), *Uniwersalny słownik języka polskiego*, t. II, Warszawa 2003, s. 113.

niesieniu do podatków, ale również może obejmować zaliczki na podatki, raty podatków, opłaty oraz niepodatkowe należności budżetowe. Należy jednocześnie podkreślić, że zapłata takich należności z użyciem „innego instrumentu płatniczego” jest uprawnieniem zobowiązanego, a nie jego obowiązkiem. Może on zatem w konkretnej sytuacji dokonać wyboru formy zapłaty spośród różnych form obrotu bezgotówkowego, a nawet obrotu gotówkowego, chyba że taki wybór został z mocy ustawy wyłączony (np. zgodnie z art. 61 o.p. zapłata podatków przez podatników prowadzących działalność gospodarczą i obowiązanych do prowadzenia księgi rachunkowej lub podatkowej księgi przychodów i rozchodów następuje w formie polecenia przelewu, a wyjątkiem jest zapłata w gotówce opłaty skarbowej przez takich podatników lub zapłata podatków przez mikroprzedsiębiorców¹⁷).

Od 2009 r. w jednostkach samorządu terytorialnego (jst.) można było regulować podatki i opłaty lokalne z wykorzystaniem kart płatniczych. Wszelkie prowizje za dokonywane transakcje ponosiła gmina. W związku z nowelizacją ustawy – Ordynacja podatkowa, od 2016 r. jst. nie może ponosić opłat za prowizje wynikające z regulowania podatków i opłat za pomocą innych instrumentów płatniczych. Zgodnie z art. 60 § 2a o.p. w przypadku zapłaty podatku za pomocą innego instrumentu płatniczego podatnik ponosi koszty opłat i prowizji związanych z taką zapłatą. Jest to przede wszystkim opłata *interchange*, opłata na rzecz organizacji kartowej oraz marża agenta rozliczeniowego. Stosownie do postanowień art. 2 pkt 19a u.u.p. opłatę *interchange* ustala organizacja kartowa, z tytułu transakcji płatniczej wykonywanej przy użyciu karty płatniczej, która jest uiszczana przez agenta rozliczeniowego na rzecz wydawcy karty płatniczej. Niniejsza opłata jest zaliczana – zgodnie z art. 2 pkt 19aa u.u.p. – do szerszej kategorii, jaką jest opłata akceptanta pobierana przez agenta rozliczeniowego od akceptanta z tytułu transakcji płatniczej wykonywanej przy użyciu karty płatniczej. Na opłatę akceptanta składa się: opłata *interchange*, opłata systemowa oraz marża agenta rozliczeniowego.

17 Zgodnie z art. 104 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, tekst jedn. Dz.U. z 2015 r. poz. 584 ze zm., za mikroprzedsiębiorcę uważa się przedsiębiorcę, który w co najmniej jednym z dwóch ostatnich lat obrotowych: – zatrudniał średniorocznie mniej niż 10 pracowników oraz – 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.

Według art. 2 pkt 19ab u.u.p. opłata systemowa z tytułu transakcji płatniczej wykonywanej przy użyciu karty płatniczej stanowi przychód organizacji kartowej.

Od dnia 29 stycznia 2015 r. znowelizowano art. 38a u.u.p., obniżając maksymalną stawkę opłaty *interchange* z 0,5% do 0,2% wartości jednostkowej krajowej transakcji płatniczej wykonanej przy użyciu karty debetowej. Niniejsza opłata nie może natomiast przekroczyć 0,3% wartości jednostkowej krajowej transakcji płatniczej wykonanej przy użyciu karty kredytowej. W przypadku karty płatniczej innej niż karta debetowa lub karta kredytowa stawka opłaty *interchange* nie może przekroczyć 0,3% wartości jednostkowej krajowej transakcji płatniczej¹⁸. Oceniono, że istotne obniżenie opłaty *interchange* dla płatności kartami płatniczymi z tytułu podatków powinno pozytywnie wpłynąć na upowszechnienie tej formy zapłaty należności także w zakresie podatków (na gruncie ustawy o usługach płatniczych rozwiązania przewidziane dla kart płatniczych odnoszone są także do podobnych instrumentów płatniczych). Nałożony na podatnika w art. 60 § 2a o.p. obowiązek poniesienia kosztów opłat i prowizji w przypadku zapłaty podatku za pomocą innego instrumentu płatniczego zwiększa ciężar ekonomiczny zobowiązania podatkowego, ale pozostawiono podatnikowi wybór dotyczący możliwości zapłaty „innym instrumentem płatniczym”¹⁹ lub z wykorzystaniem innej formy rozliczeń wiążącej się z poniesieniem niższych dodatkowych wydatków.

Z art. 60 § 2b o.p. wynika, że w miejscu zapłaty innym instrumentem płatniczym organ podatkowy jest obowiązany zamieścić informację o pobieraniu i wysokości opłat i prowizji z tytułu płatności za pomocą tego instrumentu. Przed dokonaniem płatności podatku za pomocą innego instrumentu płatniczego podatnik jest informowany o pobieraniu i wysokości opłat i prowizji z tytułu płatności za pomocą tego instrumentu. Otrzymując taką informację, podatnik może dokonać kalkulacji kosztów związanych z zapłatą podatku i świadomie wybrać inny instrument płatniczy lub z niego zrezygnować na rzecz innej formy zapłaty podatku.

18 Ustawa z dnia 28 listopada 2014 r. o zmianie ustawy o usługach płatniczych, Dz.U. z 2014 r. poz. 1916.

19 Uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw – druk nr 3462 Sejmu RP VII kadencji.

Możliwość dokonywania zapłaty podatków, stanowiących źródła dochodów budżetów jednostek samorządu terytorialnego, za pomocą innego instrumentu płatniczego (tzn. innego niż polecenie przelewu), uwarunkowana jest uprzednim podjęciem uchwały przez organ stanowiący jst., w której zostanie dopuszczony taki sposób zapłaty tych podatków. Z art. 61a o.p. wynika, że uchwałą można dopuścić zapłatę tych podatków (opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych) za pomocą innego instrumentu płatniczego, w tym instrumentu płatniczego, na którym przechowywany jest pieniądz elektroniczny. Zgodnie z art. 2 pkt 21a u.u.p. pieniądzem elektronicznym jest wartość pieniężna przechowywana elektronicznie, w tym magnetycznie, wydawana, z obowiązkiem jej wykupu, w celu dokonywania transakcji płatniczych, akceptowana przez podmioty inne niż wyłącznie wydawca pieniądza elektronicznego. Elektroniczny znak pieniężny, traktowany jako informacja cyfrowa, może być nośnikiem sumy pieniężnej, a więc może potwierdzać i dokumentować istnienie prawa podmiotowego do dokonywania zapłaty²⁰.

Szerokie rozumienie pojęcia „podatek” na gruncie przepisów Ordynacji podatkowej sprawia, że taka forma zapłaty może być dopuszczona na każdym stopniu samorządu terytorialnego (gminnym, powiatowym oraz województwa), a jej zastosowanie uzależnione jest od podjęcia odpowiedniej uchwały przez radę gminy, radę powiatu lub sejmik województwa. Jednak z uwagi na strukturę źródeł dochodów własnych jst., w szczególności podatków lokalnych występujących na poziomie gminy, większość uchwał dopuszczających stosowanie omawianej formy zapłaty podjęły rady gmin. Stosunkowo niewiele takich uchwał podjęły natomiast rady powiatów, co można racjonalnie uzasadnić, bowiem powiaty nie mają źródeł dochodów własnych w postaci podatków lokalnych, a opłaty lokalne stanowią marginalne źródło dochodów w ich budżetach.

20 M. Grabowski, *Instrumenty płatnicze*, Warszawa 2013, s. 212-213; W. Srokosz, *Istota prawna pieniądza elektronicznego*, „Prawo Bankowe” 2002, nr 12, s. 69.

4. Analiza wybranych uchwał jst. w sprawach dopuszczenia zapłaty podatków za pomocą „innego instrumentu płatniczego”

Podstawę prawną do podejmowania uchwał dopuszczających stosowanie „innego instrumentu płatniczego”, za pomocą którego może być dokonywana zapłata podatków stanowiących źródło dochodów budżetu gminy, powiatu lub województwa, stanowi przepis art. 61a w związku z art. 60 § 2a o.p. oraz przepisy odpowiedniej samorządowej ustawy ustrojowej²¹. Trafny jest pogląd, według którego wykładnia językowa art. 61a o.p. nie przesądza jednoznacznie o tym, że organ stanowiący jst. może podjąć wyłącznie jedną, zbiorczą uchwałę w sprawie zapłaty wszystkich podatków za pomocą innego instrumentu płatniczego. Możliwe jest przyjęcie takiego rozumienia tego przepisu, zgodnie z którym organ stanowiący jst. może w odrębnej uchwale lub uchwałach dopuścić zapłatę innym instrumentem płatniczym tylko wybranych podatków lokalnych lub opłat. Wykładnia językowa przepisu art. 61a o.p. nie stoi na przeszkodzie takiemu rozwiązaniu, które polega na podjęciu kilku odrębnych uchwał w przedmiocie zapłaty poszczególnych podatków lokalnych (opłat lub niepodatkowych należności budżetowych) innym instrumentem płatniczym²².

Zgodnie z art. 18 ust. 2 pkt 8 u.s.g. do wyłącznej właściwości rady gminy należy podejmowanie uchwał w sprawach podatków i opłat w granicach określonych w odrębnych ustawach. Mogą to być zatem wszelkie sprawy dotyczące tych danin publicznych, w tym dotyczące określenia sposobów ich zapłaty, o ile przepis odrębnej ustawy wyznacza przedmiotowy zakres takich spraw. Kompetencja rady powiatu, określona w art. 12 pkt 7 u.s.p., jest węższa bowiem obejmuje tylko podejmowanie uchwał w sprawach wysokości podatków i opłat w granicach określonych ustawami, a więc powinna być uzupełniana kompetencją określoną w art. 12 pkt 11 u.s.p., zgodnie z którą do wyłącznej właści-

21 Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym, tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 446 ze zm., dalej: u.s.g.; ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym, tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 814 ze zm., dalej: u.s.p.; ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa, tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 486 ze zm., dalej: u.s.w.

22 D. Antonów, Uchwała rady gminy w sprawie opłaty skarbowej jako przedmiot nadzoru regionalnych izb obrachunkowych, „Finanse Komunalne” 2012, nr 4, s. 35.

wości tego organu należy podejmowanie uchwał w innych sprawach zastrzeżonych ustawami do jego kompetencji. Szerzej, w porównaniu do kompetencji rady powiatu, określono natomiast w art. 18 pkt 11 u.s.w. kompetencję sejmiku województwa do uchwalania, w granicach określonych ustawami, przepisów dotyczących podatków i opłat lokalnych. We wszystkich zatem przypadkach ustawodawca wskazuje na granice tych kompetencji wyznaczone odrębnymi ustawami. Jedynie w przypadku powiatów kompetencję tę wiąże tylko z określaniem wysokości podatków i opłat. Niekiedy w uchwałach podatkowych gmin przywoływany jest dodatkowo przepis art. 40 ust. 1 u.s.g. stanowiący, że na podstawie upoważnień ustawowych gminie przysługuje prawo stanowienia aktów prawa miejscowego obowiązujących na obszarze gminy, a także art. 41 ust. 1 u.s.g., zgodnie z którym akty prawa miejscowego ustanawia rada gminy w formie uchwały²³ oraz art. 42 u.s.g. odsyłający do ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych²⁴ w zakresie zasad i trybu ogłaszania aktów prawa miejscowego²⁵.

Konkludując, przepisy art. 18 ust. 2 pkt 8 u.s.g., art. 12 pkt 7 u.s.p. w związku z art. 12 pkt 11 u.s.p., a także art. 18 pkt 11 u.s.w. nie stanowią samoistnej podstawy prawnej do podejmowania uchwał podatkowych przez organy stanowiące jst.²⁶ Podstawa prawna do podjęcia określonej kategorii uchwały podatkowej powinna jednoznacznie wynikać z przepisu szczególnego²⁷, którym w omawianym przypadku jest art. 61a o.p. Do działalności organów w sferze zobowiązań publiczno-prawnych (np. podatków) nie stosuje się zasady „co nie jest zakazane jest

23 Np. uchwała nr XVI/178/2016 Rady Miasta Ustronń z dnia 31 marca 2016 r. w sprawie zapłaty podatków instrumentem płatniczym, Dz.Urz. Woj. Śląskiego z 2016 r. poz. 2212.

24 Dz.U. z 2016 r. poz. 296 ze zm.

25 Np. uchwała nr XV/239/15 Rady Miasta Mysłowice z dnia 26 listopada 2015 r. w sprawie dopuszczenia zapłaty podatków innym instrumentem płatniczym, Dz.Urz. Woj. Śląskiego poz. 6428; uchwała nr PR.0007.24.2014 Rady Miasta Ruda Śląska z dnia 27 lutego 2014 r. w sprawie dopuszczenia zapłaty podatków instrumentem płatniczym, Dz.Urz. Woj. Śląskiego poz. 1518 ze zm.; uchwała Nr XVII/163/15 Rady Miejskiej w Świętochłowicach z dnia 21 grudnia 2015 r. w sprawie dopuszczalności zapłaty podatków innym instrumentem płatniczym, Dz.Urz. Woj. Śląskiego poz. 7807.

26 P. Borszowski, Glosa do wyroku NSA z dnia 31 stycznia 2003 r., sygn. akt SA/Rz 542/02, „Finanse Komunalne” 2004, nr 9, s. 66.

27 Rozstrzygnięcie nadzorcze Wojewody Dolnośląskiego z dnia 2 lipca 1999 r., PN II 0914/69/99, Lex nr 1731442.

dozwolone”, lecz zasadę „dozwolone jest tylko to, co prawo wyraźnie przewiduje”²⁸.

W większości badanych uchwał podatkowych nie ograniczano się do zamieszczenia ogólnego stwierdzenia, że zapłata podatków stanowiących źródło dochodów budżetu jst. może być dokonywana również za pomocą innego instrumentu płatniczego, ale dodatkowo wskazywano, że może to być także instrument płatniczy, na którym przechowywany jest pieniądz elektroniczny²⁹. Tylko w jednym przypadku doprecyzowano, że w szczególności może to być karta płatnicza lub telefon komórkowy z kodami BLIK³⁰.

Analiza uchwał organów jst., przede wszystkim rad gmin, podjętych w 2016 r., tj. po nowelizacji art. 61a o.p., już pozwala wyodrębnić pewne tendencje dotyczące dopuszczania możliwości posługiwania się innym instrumentem płatniczym przy regulowaniu zobowiązań publicznoprawnych na rzecz budżetu jst. Dominującą tendencją jest wskazywanie na możliwość stosowania tego sposobu zapłaty do należności budżetowych z tytułu podatków lokalnych i tylko niektórych opłat lokalnych. W ramach takiego wyliczenia pomijane są w treści uchwał podatkowych jst. należności z tytułu niepodatkowych należności budżetowych, a przecież w Ordynacji podatkowej są one traktowane równorzędnie z podatkami i opłatami publicznymi.

Wskazując na należności z tytułu podatków lokalnych oraz niektórych opłat lokalnych, które mogą być zapłacone za pomocą innego in-

28 Uchwała RIO w Poznaniu z dnia 19 listopada 2010 r., 21/1857/2010, Dz.Urz. Woj. Wielkopolskiego z 2011 r. Nr 7, poz. 189.

29 Np. uchwała nr VIII/82/15 Rady Miejskiej w Brusach z dnia 4 grudnia 2015 r. w sprawie dopuszczenia zapłaty podatków instrumentem płatniczym, Dz.Urz. Woj. Pomorskiego z 2015 r. poz. 4210; uchwała nr XXVII/561/16 Rady Miasta Katowice z dnia 29 czerwca 2016 r. w sprawie zapłaty podatków stanowiących dochody budżetu miasta Katowice, za pomocą innego instrumentu płatniczego, w tym instrumentu płatniczego, na którym przechowywany jest pieniądz elektroniczny, Dz.Urz. Woj. Śląskiego poz. 3941; uchwała nr XVI/205/2016 Rady Miasta Zamość z dnia 29 lutego 2016 r. w sprawie dopuszczenia zapłaty podatków, stanowiących dochody budżetu Miasta Zamość, za pomocą innego instrumentu płatniczego, w tym instrumentu płatniczego, na którym przechowywany jest pieniądz elektroniczny, Dz.Urz. Woj. Lubelskiego poz. 1099; uchwała nr XIX/192/16 Rady Miejskiej w Sochaczewie z dnia 27 września 2016 r. w sprawie dopuszczenia zapłaty podatków, stanowiących dochody budżetu Gminy Miasto Sochaczew, za pomocą innego instrumentu płatniczego, w tym instrumentu płatniczego, na którym przechowywany jest pieniądz elektroniczny, Dz.Urz. Woj. Mazowieckiego poz. 8545.

30 Uchwała nr XXVI/678/16 Rady Miasta Gdańska z dnia 30 czerwca 2016 r. w sprawie zapłaty podatków i opłat stanowiących dochody budżetu gminy za pomocą innego instrumentu płatniczego, Dz.Urz. Woj. Pomorskiego poz. 2757.

strumentu płatniczego, rady gmin wymieniają wyczerpująco następujące podatki lokalne (od nieruchomości, rolny, leśny oraz od środków transportowych)³¹ oraz niektóre opłaty lokalne (przede wszystkim opłatę skarbową), a niekiedy także opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi³². W odniesieniu do tych podatków i opłat właściwymi organami podatkowymi są wójtowie (burmistrzowie, prezydenci miast).

W jednym przypadku, oprócz wyżej wymienionych danin, dopuszczono możliwość zapłaty za pomocą innego instrumentu płatniczego również opłaty targowej, należności wynikających z faktur za wodę i ścieki, za wywóz nieczystości płynnych i z innych faktur z tytułu należności cywilnoprawnych, np. dochody z najmu i dzierżawy składników majątkowych, z tytułu sprzedaży składników majątkowych oraz należności za przekształcenie prawa użytkowania wieczystego w prawo własności³³. Poza opłatą targową jest to jednak wykroczenie poza ramy upoważnienia ustawowego, na które w przedmiotowej uchwale powołała się rada gminy, tzn. poza granice określone przepisem art. 18 ust. 2 pkt 8 u.s.g. oraz art. 61a o.p. W tej części postanowienia uchwały podatkowej powinny być zakwestionowane w trybie nadzoru przez regionalną izbę obrachunkową. Generalnie płatność wyżej wymienionych należności może być dokonana za pomocą innego instrumentu płatniczego, ale powinno to zostać określone w odrębnej uchwale rady gminy, a nie w uchwale podatkowej wydawanej w wykonaniu art. 18 ust. 2 pkt 8 u.s.g. oraz art. 61a o.p.

Można także wskazać na stosowanie pewnych podmiotowych ograniczeń w dopuszczaniu możliwości zapłaty podatków lokalnych za

31 Np. uchwała nr XII.87.2016 Rady Gminy Krzemieniewo z dnia 22 lutego 2016 r. w sprawie zapłaty podatków i opłat za pomocą innego instrumentu płatniczego, w tym instrumentu płatniczego, na którym przechowywany jest pieniądz elektroniczny, Dz.Urz. Woj. Wielkopolskiego poz. 1507.

32 Uchwała nr XXIV/194/2016 Rady Miejskiej w Zakliczynie z dnia 30 września 2016 r. w sprawie dopuszczenia zapłaty podatków i opłat za pomocą innego instrumentu płatniczego, w tym instrumentu płatniczego, na którym przechowywany jest pieniądz elektroniczny, Dz.Urz. Woj. Małopolskiego poz. 5793; uchwała nr XXI/130/16 Rady Miejskiej w Dąbrowie Białostockiej z dnia 13 września 2016 r. w sprawie zapłaty podatków i opłat za pomocą innego instrumentu płatniczego, w tym instrumentu płatniczego, na którym przechowywany jest pieniądz elektroniczny, Dz.Urz. Woj. Podlaskiego poz. 3595.

33 Uchwała nr XIX/113/16 Rady Gminy Skrwilno z dnia 13 września 2016 r. w sprawie dopuszczenia zapłaty podatków stanowiących dochody budżetu Gminy Skrwilno instrumentem płatniczym, Dz.Urz. Woj. Kujawsko- Pomorskiego poz. 3207.

pomocą innego instrumentu płatniczego. W uchwale podatkowej wymieniane są podatki lokalne, które mogą być zapłacone za pomocą tego instrumentu, ale uprawnienie do skorzystania z tego sposobu zapłaty przysługuje tylko określonym kategoriałnie podatnikom, tzn. osobom fizycznym będącym podatnikami podatku od nieruchomości, podatku rolnego oraz podatku leśnego. Pozostali podatnicy tych podatków (osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej) nie uzyskują takich uprawnień³⁴.

Pomimo szerokiego rozumienia pojęcia „podatek” na gruncie przepisów Ordynacji podatkowej w niektórych uchwałach podatkowych wprost określa się, że możliwość dokonywania zapłaty za pomocą innego instrumentu płatniczego odnosi się zarówno do podatków, opłat, jak i niepodatkowych należności budżetowych stanowiących źródła dochodów gminy³⁵.

Stosowany jest także inny sposób regulacji polegający na zamieszczeniu w treści uchwały podatkowej ogólnego stwierdzenia, że dopuszcza się możliwość zapłaty podatków i opłat stanowiących dochody budżetu danej gminy instrumentem płatniczym, w tym instrumentem płatniczym, na którym przechowywany jest pieniąż elektroniczny³⁶. Cytowana regulacja nie jest jednak precyzyjna i może być źródłem różnych wątpliwości. Status prawny podatków „stanowiących dochody budżetu gminy” mają również następujące podatki: od spadków i darowizn, od czynności cywilnoprawnych oraz zryczałtowany podatek dochodowy w formie karty podatkowej. W odniesieniu do tych podatków gminie nie przysługują atrybuty władztwa podatkowego, a więc również nie przysługuje jej uprawnienie do wprowadzania możliwości ich za-

34 Np. uchwała nr XXV/156/16 Rady Miasta i Gminy Prusice z dnia 27 stycznia 2016 r. w sprawie zmiany uchwały nr X/59/11 Rady Miasta i Gminy Prusice z dnia 4 maja 2011 roku w sprawie wyznaczenia inkasentów oraz ustalenia wynagrodzenia za inkaso, Dz.Urz. Woj. Dolnośląskiego poz. 646.

35 Np. uchwała nr XXVIII/186/16 Rady Miejskiej w Bełchatowie z dnia 28 kwietnia 2016 r. w sprawie dopuszczenia zapłaty podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, stanowiących dochód budżetu Miasta Bełchatowa, za pomocą innego instrumentu płatniczego, Dz.Urz. Woj. Łódzkiego poz. 2274.

36 Np. uchwała nr XXVIII/150/16 Rady Miasta Świdwin z dnia 25 maja 2016 r. w sprawie dopuszczenia zapłaty podatków instrumentem płatniczym, Dz.Urz. Woj. Zachodniopomorskiego poz. 2258; uchwała nr XV/117/16 Rady Gminy Buczkowice z dnia 24 lutego 2016 r. w sprawie dopuszczenia zapłaty podatków instrumentem płatniczym. Dz.Urz. Woj. Śląskiego poz. 1407; uchwała Nr XVI/112/16 Rady Miejskiej w Lipsku z dnia 29 września 2016 r. w sprawie zapłaty podatków instrumentem płatniczym, Dz.Urz. Woj. Podlaskiego poz. 3791.

płaty za pomocą innego instrumentu płatniczego. Organami właściwymi w sprawach tych podatków są państwowe organy podatkowe (naczelnicy urzędów skarbowych oraz – jako organy odwoławcze – dyrektorzy izb skarbowych). Zapłata tych podatków następuje na rachunki bankowe otwierane i prowadzone w związku z bankową obsługą urzędów skarbowych, a następnie środki pieniężne z tych tytułów są przekazywane na rachunki budżetów właściwych gmin w terminach określonych w ustawie o dochodach jst.³⁷

W większości przypadków uchwały podatkowe dopuszczające możliwość dokonywania zapłaty podatków lokalnych za pomocą innego instrumentu płatniczego podejmowane są na czas nieokreślony. Można jednak przywołać przykłady podejmowania takich uchwał na czas określony, np. na jeden rok kalendarzowy. Zostało to uzasadnione uczestnictwem gminy w programie pilotażowym Ministerstwa Rozwoju oraz Krajowej Izby Rozliczeniowej SA i brakiem dodatkowych kosztów w tym okresie, zarówno po stronie podatnika, jak i gminy związanych z dokonywaniem zapłaty za pomocą innego instrumentu płatniczego³⁸.

W niektórych uchwałach „wzmacniano” uzasadnienia wprowadzanych nowych technologii do sposobów zapłaty podatków i opłat lokalnych poprzez odwołanie się w treści uchwały podatkowej do wcześniej przeprowadzonych konsultacji (np. z Radą Działalności Pożytku Publicznego lub organizacjami pozarządowymi i innymi podmiotami reprezentującymi interesy różnych środowisk)³⁹. W uzasadnieniach niektórych projektów omawianych uchwał podatkowych wprost określano, że zapłata za pomocą innego instrumentu płatniczego będzie możliwa tylko w kasie urzędu gminy⁴⁰.

37 Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, tekst jedn. Dz.U. poz. 198 ze zm..

38 Np. uchwała nr XIX/233/2016 Rady Gminy Bartoszyce z dnia 29 września 2016 r. w sprawie dopuszczenia zapłaty podatków stanowiących dochody budżetu Gminy Bartoszyce za pomocą instrumentu płatniczego, Dz.Urz. Woj. Warmińsko-Mazurskiego poz. 3834; uchwała Nr XXXI/133/16 Rady Miasta Sejny z dnia 30 września 2016 r. w sprawie dopuszczenia zapłaty podatków stanowiących dochód budżetu Miasta Sejny instrumentem płatniczym, Dz.Urz. Woj. Podlaskiego poz. 3800.

39 Np. uchwała nr IV/25/2015 Rady Miasta Racibórz z dnia 25 lutego 2015 r. w sprawie dopuszczenia zapłaty podatków instrumentem płatniczym, Dz.Urz. Woj. Śląskiego poz. 1320.

40 Np. uchwała nr II/126/16 Rady Gminy Kościerzyna z dnia 3 marca 2016 r. w sprawie dopuszczenia zapłaty podatków stanowiących dochody budżetu Gminy Kościerzyna instrumentem płatniczym, Dz.Urz. Woj. Pomorskiego poz. 1220; uchwała nr XVII/138/2016 Rady Miejskiej w Janowcu Wielkopolskim z dnia 30 maja 2016 r. w sprawie dopuszczenia zapłaty podat-

Zauważalną tendencją jest również szczególnego rodzaju ewolucja sposobu zapłaty podatków lokalnych w tych gminach, w których uprzednio już dopuszczano możliwość dokonywania zapłaty z użyciem karty płatniczej. Wraz z odpowiednimi zmianami przepisu art. 61a o.p. wprowadzano również zmiany dostosowujące w już obowiązujących uchwałach podatkowych, dopuszczając w ten sposób możliwość wykorzystywania przez podatników bardziej złożonych instrumentów płatniczych przy zapłacie podatków lokalnych⁴¹.

Podobne wnioski można sformułować po analizie wybranych uchwał podatkowych rad powiatów. Dopuszczając możliwość dokonywania zapłaty określonych należności budżetowych za pomocą innego instrumentu płatniczego, wymieniano poszczególne kategorie takich należności (np. opłaty geodezyjne, opłaty komunikacyjne)⁴² lub ogólnie odnoszono się do należności stanowiących źródło dochodów powiatu, ale pobieranych przez określoną jednostkę organizacyjną, np. przez Powiatowe Centrum Sportu i Rekreacji⁴³.

5. Uwagi końcowe

Możliwość zapłaty podatków i opłat lokalnych, a w niektórych przypadkach również niepodatkowych należności budżetowych jst., innym instrumentem płatniczym uzupełnia katalog istniejących sposobów re-

ków stanowiących dochód budżetu Gminy Janowiec Wielkopolski instrumentem płatniczym, Dz.Urz. Woj. Kujawsko-Pomorskiego poz. 1952; uchwała nr XXIII/244/16 Rady Miejskiej Gminy Rawicz z dnia 25 maja 2016 r. w sprawie dopuszczenia zapłaty podatków stanowiących dochód budżetu Gminy Rawicz instrumentem płatniczym, Dz.Urz. Woj. Wielkopolskiego poz. 3608.

- 41 Np. uchwała nr XLI/583/2013 Rady Miasta Knurów z dnia 18 grudnia 2013 r. w sprawie dopuszczenia zapłaty podatków instrumentem płatniczym, Dz.Urz. Woj. Śląskiego poz. 7770; uchwała nr XXVIII/469/12 Rady Miasta Chorzów z dnia 29 listopada 2012 r. w sprawie dopuszczenia zapłaty podatków instrumentem płatniczym, Dz.Urz. Woj. Śląskiego poz. 92; uchwała nr XXXVIII/772/2013 Rady Miejskiej w Gliwicach z dnia 7 listopada 2013 r. w sprawie dopuszczenia zapłaty podatków instrumentem płatniczym, Dz.Urz. Woj. Śląskiego poz. 7292 ze zm.
- 42 Uchwała nr XVI/225/2016 Rady Powiatu Aleksandrowskiego z dnia 22 września 2016 r. w sprawie dopuszczenia zapłaty podatków stanowiących dochody budżetu Powiatu Aleksandrowskiego instrumentem płatniczym, Dz.Urz. Woj. Kujawsko-Pomorskiego poz. 3322; uchwała nr XVI/93/2016 Rady Powiatu Toruńskiego z dnia 31 marca 2016 r. w sprawie dopuszczenia zapłaty podatków stanowiących dochody budżetu Powiatu Toruńskiego instrumentem płatniczym, Dz.Urz. Woj. Kujawsko-Pomorskiego poz. 1350.
- 43 Uchwała nr XI/100/2016 Rady Powiatu Przysuskiego z dnia 27 kwietnia 2016 r. w sprawie dopuszczenia zapłaty należności stanowiących dochód budżetu Powiatu Przysuskiego instrumentem płatniczym, Dz.Urz. Woj. Mazowieckiego poz. 4601.

gulowania zobowiązań wobec jst. takich jak: zapłata gotówką w kasie urzędu, zapłata gotówką w placówce Poczty Polskiej lub bezgotówkowo na podstawie polecenia przelewu. W większości uchwał podatkowych, podejmowanych głównie przez rady gmin, dopuszczono wprost możliwość stosowania tego sposobu zapłaty tylko w odniesieniu do podatków stanowiących źródła dochodów ich budżetów. Przyjmując szerokie rozumienie pojęcia „podatek” w przepisach Ordynacji podatkowej, można takie postanowienia interpretować również szeroko, tzn. dopuszczając zapłatę także opłat i niepodatkowych należności budżetowych za pomocą innego instrumentu płatniczego. Tylko w tych przypadkach, w których wymieniono konkretne rodzaje lokalnych danin publicznych (np. podatek od nieruchomości, podatek od środków transportowych, podatek rolny), powyższa interpretacja nie może być stosowana, ponieważ taki sposób zapłaty wyraźnie ograniczono do niektórych źródeł dochodów budżetu jst.

Po nowelizacji ustawy o usługach płatniczych, ograniczającej wysokość opłat z tytułu posługiwania się instrumentami płatniczymi, dodanie z dniem 1 stycznia 2016 r. w art. 60 o.p. przepisu § 2a, zgodnie z którym w przypadku zapłaty podatku za pomocą innego instrumentu płatniczego podatnik ponosi koszty opłat i prowizji związanych z taką zapłatą, nie powinno stanowić dla podatnika istotnej bariery ekonomicznej. Należy bowiem pamiętać o tym, że w przypadku korzystania z tradycyjnej formy zapłaty w postaci przelewu z rachunku bankowego koszty tego przelewu (opłata dla banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej z tytułu złożonego polecenia przelewu) obciążają podatnika, z którego rachunku dokonywany jest przelew. Podatnik wpłacający gotówkę na rachunek budżetu gminy, ale korzystający z pośrednictwa banku lub operatora pocztowego, również ponosi koszty dodatkowe w postaci opłat bankowych lub pocztowych. Jedynie dokonując wpłaty gotówki bezpośrednio w kasie urzędu gminy (starostwa powiatowego lub urzędu marszałkowskiego) nie ponosi dodatkowych kosztów. Porównanie wysokości tych kosztów może stanowić dla podatników określone przesłankę przy dokonywaniu wyboru sposobu zapłaty podatków i innych należności stanowiących źródła dochodów budżetów jst.

Zapłata podatków oraz innych niepodatkowych należności budżetowych jst. za pomocą innego instrumentu płatniczego jest formą (spo-

sobem) zapłaty w obrocie bezgotówkowym. Zgodnie z art. 61a § 2 o.p. w takim przypadku za termin dokonania zapłaty podatku uważa się dzień obciążenia rachunku płatniczego podatnika, płatnika lub inkasenta lub jego rachunku w banku lub spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, innego niż rachunek płatniczy, albo dzień pobrania wartości pieniężnej z pieniądza elektronicznego. Momentem obciążenia rachunku jest zapisanie transakcji na danym rachunku, o ile znajdują się na nim środki finansowe w niezbędnej wysokości w tym dniu⁴⁴.

Z treści art. 61a o.p. w związku z art. 60 § 1 pkt 2 o.p. wynika, że pojęcie „inny instrument płatniczy” umożliwia podatnikowi dokonanie zapłaty podatków każdym innym niż polecenie przelewu instrumentem płatniczym, o ile spełnia on kryteria określone przepisami ustawy o usługach płatniczych. Sposób zredagowania treści art. 61a o.p. sprawia zatem, że wprowadzane do oferty instytucji finansowych świadczących usługi płatnicze nowe rodzaje instrumentów płatniczych, będące efektem wykorzystywania nowoczesnych technologii, będą mogły być wykorzystywane przez podatników regulujących swoje zobowiązania publicznoprawne wobec jst. Warunkiem *sine qua non* jest jednak zainstalowanie odpowiednio zaawansowanych pod względem technologicznym urządzeń w urzędach jst.

⁴⁴ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 4 czerwca 2014 r., sygn. akt V SA/Wa 2313/13, Lex nr 1548278.

DYLEMATY KODYFIKACJI OGÓLNEGO PRAWA PODATKOWEGO – RELACJA PROCEDURY PODATKOWEJ DO PROCEDURY ADMINISTRACYJNEJ

Krzysztof Radzikowski

1. Wstęp

Gromadzenie dochodów podatkowych stanowi jedną z form działalności administracyjnej państwa i samorządu terytorialnego, zaś niezależnie od sposobu regulacji normatywnej postępowanie przed organami podatkowymi pozostaje rodzajem postępowania administracyjnego, a wydana w jego toku decyzja nosi wszystkie cechy instytucji decyzji administracyjnej. Działalność organów podatkowych podlega jednolitej dla całej administracji publicznej kontroli sądowno-administracyjnej, zaś realizację dochodów podatkowych zabezpiecza jednolita procedura postępowania egzekucyjnego w administracji¹. Trzeba jednak pamiętać, że różnorodność spraw administracyjnych, często regulowanych także przez inne gałęzie prawa, powoduje, iż trudno mówić o jednolitym postępowaniu administracyjnym (w przeciwieństwie do postępowania karnego czy postępowania cywilnego), lecz mamy do czynienia z ogólnym postępowaniem administracyjnym i grupie szczególnych postępowa-

1 Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 599 ze zm.

niach administracyjnych². Powyższe rodzi wątpliwości, czy procedura podatkowa „zasługuje” na odrębną regulację, czy powinna pozostawać częścią tej samej regulacji, w reżimie której procedują inne organy administracji publicznej?

Występują trzy zasadnicze modele regulacji procedury podatkowej (wg klasyfikacji W. Olszowego)³:

- rozłączny: odrębna regulacja postępowania podatkowego i postępowania przed innymi organami administracji, bez bezpośredniego stosowania tej ostatniej do rozstrzygnięcia spraw podatkowych;
- inkorporacyjny: całkowite włączenie procedury podatkowej do regulacji ogólnego postępowania administracyjnego (traktuje się go jako koncepcję teoretyczną, która w Polsce nigdy nie znalazła zastosowania);
- mieszany: bezpośrednie stosowanie wielu (większości) instytucji ogólnego postępowania administracyjnego, z zastrzeżeniem regulacji odrębnych.

De lege lata zastosowanie znajduje zastosowanie model rozłączny. Zgodnie z art. 3 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego nie stosuje się jej do spraw uregulowanych ustawą z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, z wyjątkiem, mających marginalne znaczenie dla funkcjonowania organów podatkowych, skarg i wniosków oraz udziału prokuratora. Model mieszany znajdował zastosowanie w latach 1981-1997. Procedurę podatkową regulowały bezpośrednio przepisy działów I i II k.p.a., z uwzględnieniem działu III tej ustawy pt. „Przepisy szczególne postępowania w sprawach zobowiązań podatkowych oraz ubezpieczeń społecznych” (obecnie wspomina on tylko o ubezpieczeniach społecznych). Wcześniej obowiązywał model rozłączny: w okresie przedwojennym procedurę podatkową regulowała ustawa z dnia 15 marca 1934 r. – Ordynacja podatkowa⁴, zastąpiona dekretem z 16 maja 1946 r. o postę-

2 J. Filipek, Założenia strukturalne procesu administracyjnego, [w:] L. Bar (red.), Studia z dziedziny prawa administracyjnego, Wrocław 1971, s. 196.

3 W. Olszowy, Decyzja podatkowa. Podejmowanie i kontrola, Warszawa 1997, s. 36-37.

4 Dz.U. Nr 39, poz. 346 ze zm.

powaniu podatkowym⁵. Został on uchylony ustawą z dnia 31 stycznia 1980 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym oraz o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego⁶, włączającą postępowanie podatkowe do zakresu regulacji kodeksowej.

2. Uwarunkowania historyczne i kontrowersje doktrynalne

Każdej zmianie modelu regulacji towarzyszyły liczne kontrowersje, przy czym jako niekwestionowaną wartość traktowano ujednoczenie procedur administracyjnych w ramach jednego aktu prawnego⁷. W okresie przedwojennym początkowo prawie każdy resort tworzył dla swoich potrzeb odrębne przepisy o postępowaniu i niechętny był ich ujednoczeniu; w konsekwencji art. 112-116 rozporządzenia Prezydenta RP z 22 marca 1928 r. o postępowaniu administracyjnym⁸ zawierały liczne wyłączenia spod jego mocy (w tym postępowań dotyczących państwowych podatków bezpośrednich i pośrednich, opłat stemplowych oraz ceł i monopolii)⁹. Na podstawie art. 117 ust. 1 tego rozporządzenia Rada Ministrów została upoważniona do rozciągnięcia jego mocy obowiązującej w drodze rozporządzenia (zwykłego) na sprawy wyłączone,

5 Dz.U. Nr 27, poz. 174 ze zm.

6 Dz.U. Nr 4, poz. 8.

7 Podkreśla się jednak, że żadna z dotychczasowych kodyfikacji nie osiągnęła w pełni swoich celów, a wszystkim towarzyszyły silne tendencje dekodyfikacyjne, gdyż dążeniu do zapewnienia standardów proceduralnych ochrony praw jednostki odpowiada dążenie do deregulacji i uproszczeń; w konsekwencji, wbrew nadziejom wyrażanym w literaturze po nowelizacji ma mocy ustawy z dnia 31 stycznia 1980 r., zakres spraw wyłączonych spod regulacji Kodeksu postępowania administracyjnego nieustannie rośnie (szerzej: J. Borkowski, A. Krawczyk, [w:] R. Hauser (red.), Z. Niewiadomski, A. Wróbel, System prawa administracyjnego, t. 9, Prawo procesowe administracyjne, Warszawa 2014, s. 81 i nast.; Z. Kmiecik, Zarys teorii postępowania administracyjnego, Warszawa 2014, s. 69 i nast.; R. Orzechowski, [w:] J. Borkowski, J. Jendrośka, R. Orzechowski, A. Zieliński, Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, Warszawa 1985, s. 17-19 oraz referaty: Z. Kmiecika, Jednolitość procedury – mit, standard legislacyjny czy niezrealizowany postulat w sferze regulacji prawa administracyjnego? (dwugłos); H. Knysiak-Molczyk, Jednolitość procedury – mit, standard legislacyjny czy niezrealizowany postulat w sferze regulacji prawa administracyjnego? (dwugłos) i M. Jaśkowskiej, Atomizacja procedury administracyjnej a tworzenie specustaw inwestycyjnych, [w:] Źródła prawa administracyjnego a ochrona wolności i praw obywateli, Warszawa 2014, a także: Z. Janku, M. Szewczyka, M. Waligórskiego i K. Wojtczak, Z zagadnień dekodyfikacji polskiego prawa o postępowaniu administracyjnym, [w:] Procedura administracyjna wobec wyzwań współczesności, Łódź 2004).

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

9 Szerzej: R. Hauser, Geneza rozporządzenia Prezydenta R.P. o postępowaniu administracyjnym, „Gazeta Administracji i Policji Państwowej” 1933, nr 15, s. 502-503; J. Borkowski, A. Krawczyk, [w:] R. Hauser (red.), Z. Niewiadomski, A. Wróbel, System..., *op. cit.*, s. 55-63.

wprowadzając w odpowiednie zmiany, stosownie do charakteru załatwianych spraw i potrzeb odnośnych działów administracji oraz wydając potrzebne przepisy przechodnie i wykonawcze. W zakresie postępowania podatkowego nigdy to jednak nie nastąpiło, obowiązywały zaś liczne przepisy odrębne o wyraźnym nastawieniu profiskalnym. Przedwojenny model rozłączny nie wynikał więc z dekodyfikacji ogólnej procedury administracyjnej ale wręcz przeciwnie: był skutkiem kodyfikacji w ramach Ordynacji podatkowej przepisów procesowych rozproszonych w wielu ustawach i aktach wykonawczych, które wcześniej nie zostały ujednolicone w ramach wspomnianego rozporządzenia¹⁰. Mimo dalszego obowiązywania tego rozporządzenia w okresie powojennym (i to bez żadnych nowelizacji) lista wyłączeń spod jego mocy rosła, zaś w wielu aktach normatywnych całościowo regulowano odrębne postępowania administracyjne (najczęściej szło o „uwolnienie się” organów administracyjnych od skrępowania przepisami omawianego rozporządzenia)¹¹. Bezpośrednio przed wejściem w życie Kodeksu postępowania administracyjnego procedurę postępowania przed organami administracyjnymi regulowało w sumie aż 301 aktów normatywnych¹².

Podjęte pod koniec lat 50. prace kodyfikacyjne dążyły do objęcia jedną ustawą każdej, bez żadnych wyjątków, indywidualnej sprawy administracyjnej. Niemniej, podobnie jak w okresie przedwojennym z powodu sprzeciwu wielu ministerstw, a zwłaszcza resortu finansów, nie zniesiono wszystkich odrębności proceduralnych, w tym w zakresie postępowania podatkowego (por. art. 194 § 1 i 2 k.p.a. w pierwotnym brzmieniu)¹³. Zasadniczo zrealizowano jednak postulat wyłączności re-

10 Szerzej na temat stosunku i różnic przedwojennej Ordynacji podatkowej wobec wcześniejszych regulacji proceduralnych: P. Pietrasz, [w:] L. Etel (red.), System prawa finansowego, t. III, Prawo daninowe, Warszawa 2010, s. 727-728; R. Mastalski, Ochrona interesu podatnika w postępowaniu wymiarowym według ordynacji podatkowej z 15 marca 1934 r., „Przegląd Prawa i Administracji” 1973, t. IV, s. 80-88.

11 J. Litwin, Postępowanie administracyjne, postępowanie karno-administracyjne, postępowanie przymusowe w administracji, Łódź 1948, s. 7-8, pisał o „folwarkach proceduralnych” w ustawach i rozporządzeniach dotyczących zagadnień szczegółowych, czy wręcz „rezerwatach” w postaci całych dziedzin i kompleksów spraw administracyjnych wyłączonych spod procedury ogólnej.

12 J. Litwin, Z zagadnień mocy obowiązującej niektórych przepisów proceduralnych pod rządem Kodeksu postępowania administracyjnego, „Palestra” 1961, nr 10, s. 21.

13 Szerzej: E. Iserzon, [w:] E. Iserzon, J. Starościk, Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, teksty, wzory i formularze, Warszawa 1970, s. 330-331; S. Rozmaryn, O projekcie kodeksu postępowania administracyjnego, „Państwo i Prawo” 1959, nr 4, s. 632-634.

gulacji kodeksowej w zakresie spraw nim objętych, rugując wszystko, co przez lata nagromadziło się w wycinkowych zakresach równoległe z ogólną procedurą administracyjną (por. art. 195 § 1 k.p.a. w pierwotnym brzmieniu)¹⁴. W założeniu wszystkie inne regulacje w sprawach procesowych miały charakter pomocniczy albo miały obowiązywać przejściowo i być stopniowo uchylane, dzięki czemu rozszerzyłyby się zakres stosowania kodeksu (część z nich znacznie odbiegała od wzorca kodeksowego, więc proces ujednoczenia powinien być poprzedzony wnikliwą analizą)¹⁵. W literaturze podkreślano konieczność unifikacji procedury administracyjnej i ograniczenia do niezbędnego minimum odrębności wynikających ze specyfiki poszczególnych spraw załatwianych przez administrację państwową, przy czym szło o uzasadnione różnice, nie zaś o odstępstwa od regulacji kodeksowej poprzez powtarzanie jej treści w innym akcie prawnym (zdawano sobie przy tym sprawę z odrębności postępowania podatkowego i braku możliwości pełnej inkorporacji do materii kodeksowej)¹⁶. Co ważne, dostrzegając walory Kodeksu postępowania administracyjnego, postulaty rozciągnięcia jego przepisów na postępowanie podatkowe formułowano także w nauce prawa finansowego (zwracano uwagę m.in. na – nieznaną wcześniej – regulacjom – normatywne ujęcie zasad ogólnych postępowania)¹⁷. Niemniej prezentowany był także pogląd przeciwny włączeniu postępowania podatkowego do Kodeksu postępowania administracyjnego, lecz podkreślający potrzebę całościowej regulacji postępowania finansowego

14 J. Litwin, *Z zagadnień...*, *op. cit.*, s. 20.

15 J. Borkowski, *Administracyjne postępowanie szczególne*, Łódź 1972, s. 18-19.

16 Szerzej: J. Borkowski, *Problemy rozszerzenia i zakresu ujednoczenia postępowania administracyjnego*, „Państwo i Prawo” 1979, nr 10, s. 39 i nast.; *idem*, *Administracyjne...*, *op. cit.*, s. 88; S. Zawadzki, R. Orzechowski, *Przesłanki i kierunki aktualizacji kodeksu postępowania administracyjnego*, „Państwo i Prawo” 1979, nr 8-9, s. 17-18; Z. Janowicz, *Uwagi o doskonaleniu postępowania administracyjnego*, „Państwo i Prawo” 1978, nr 5, s. 57 i nast.; J. Jendroška, *Kodeks postępowania administracyjnego a proces doskonalenia funkcjonowania administracji państwowej*, „Państwo i Prawo” 1977, nr 4, s. 27-28; L. Bar, K. Siarkiewicz, *Doskonalenie postępowania administracyjnego*, „Państwo i Prawo” 1977, nr 3, s. 6 i 15; E. Ochendowski, *Propozycje udoskonalenia niektórych instytucji postępowania administracyjnego*, „Państwo i Prawo” 1977, nr 12, s. 51-52; A. Andrzejewski, *O jednolite postępowanie administracyjne*, „Państwo i Prawo” 1969, nr 12, s. 1026-1027; W. Dawidowicz, *Rola kodyfikacji postępowania administracyjnego w zabezpieczeniu praworządności socjalistycznej*, „Państwo i Prawo” 1962, nr 1, s. 18.

17 M. in. R. Mastalski, *Ustalenie podstawy wymiaru w polskim postępowaniu podatkowym*, Wrocław 1973, s. 14 i nast.; M. Gintowt-Jankowicz, *Postępowanie podatkowe a ogólne postępowanie administracyjne*, „Finanse” 1971, nr 1, s. 43-47 i 51; K. Jandy-Jendroška, [w:] M. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. I, Wrocław 1982, s. 457-460.

(kodeksu postępowania finansowego) – wykracza ono bowiem poza materię podatkową, jest odrębnym rodzajem postępowania prawnego i nie jest możliwe zastosowanie wobec niego jednolitego rozwiązania proceduralnego¹⁸. Warto wspomnieć, że w wielu sprawach podatkowych stosowano zarówno Kodeks postępowania administracyjnego, jak i dekret z dnia 16 maja 1946 r. (*notabene* „ostało się” w nim zadziwiająco dużo instytucji recypowanych z rozporządzenia z dnia 22 marca 1928 r., np. brak obowiązku uzasadniania decyzji uznaniowych – art. 147 ust. 1) oraz szereg przepisów szczególnych¹⁹.

Rada Ministrów nigdy nie skorzystała z przyznanego w art. 194 § 3 k.p.a. (w pierwotnym brzmieniu) uprawnienia do rozciągnięcia w drodze rozporządzenia jego przepisów na postępowania z niego wyłączone – wręcz przeciwnie, powoli zaczęły odradzać się separatyzmy resortowe, wskutek czego ponownie zaczęto lokować w aktach materialnego prawa administracyjnego odrębne przepisy proceduralne²⁰. Zarysowane powyżej postulaty w zasadniczy sposób zrealizowała natomiast powołana wcześniej ustawa z dnia 31 stycznia 1980 r., zaś literatura podkreślała płynące z niej korzyści (przede wszystkim poszerzenia kodeksowej ochrony słusznego interesu strony, stawianego na jednej płaszczyźnie z interesem społecznym)²¹. Z drugiej strony podnoszono, że znowelizowany Kodeks postępowania administracyjnego nadal nie regulował całości instytucji procesowych postępowania podatkowego, zaś część regulacji zawarto w aktach prawnych szczegółowego prawa podatkowego bądź przeniesiono z dekretu z dnia 16 maja 1946 r. do ustawy z dnia 19

18 C. Kosikowski, *Postępowanie finansowe w systemie prawa polskiego*, Acta Universitatis Lodzianensis, Folia Iuridica 1979, nr 65, s. 57-59 (pogląd ten, podobnie jak sformułowana przez powołanego autora koncepcja kompleksowego kodeksu finansowego, nie znalazł szerszego uznania i obie pozostały jedynie na płaszczyźnie stricte teoretycznej).

19 A. Andrzejewski, *O jednolite...*, *op. cit.*, s. 1021 i nast.; R. Mastalski, *Stosowanie dekretu o postępowaniu podatkowym*, „Gospodarka i Administracja Terenowa” 1972, nr 10, s. 37-38.

20 K. Jandy-Jendrońska, J. Jendrońska, [w:] T. Rabska (red.), J. Łętowski (red.), *System prawa administracyjnego*, t. III, Wrocław 1987, s. 160-161; S. Zawadzki, R. Orzechowski, *Przesłanki...*, *op. cit.*, s. 5; K. Światała, [w:] J. Borkowski, J. Jendrońska, R. Orzechowski, A. Zieliński, *Kodeks...*, *op. cit.*, s. 9 (słowo wstępne).

21 R. Mastalski, *Postępowanie podatkowe jako szczególne postępowanie administracyjne*, [w:] *Kodeks postępowania administracyjnego po nowelizacji*, Warszawa 1980, s. 207 i nast.; A. Gomułowicz, R. Hauser, *Postępowanie podatkowe po nowelizacji Kodeksu postępowania administracyjnego*, „Organizacja, Metody, Technika” 1980, nr 10, s. 26 i nast.

grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych²², a nie do Kodeksu postępowania administracyjnego²³.

Obecnie obowiązujący model regulacji procedury podatkowej krytycznie oceniają przede wszystkim administratywiści – rozbił on bowiem z trudem budowaną przez dziesięciolecia unifikację, zaś dekodyfikacja to istotny krok wstecz, burzący strukturę kodeksową, opartą na regulacji postępowania ogólnego i połączonych z nim procedur szczególnych²⁴. Co do zasady, proponują powrót do jednolitej regulacji procedur administracyjnych, przy pozostawieniu bądź w Ordynacji podatkowej, bądź jako przepisów szczególnych w ramach kodeksowych jedynie tych kwestii, które różnią się bądź uzupełniają wzorzec ogólny²⁵.

Obecnemu modelowi regulacji procedury podatkowej stawiane są dwojakiego rodzaju zarzuty. Po pierwsze (zwłaszcza w początkowym okresie), dotyczące osłabienia gwarancji procesowych stron (uczestników) postępowania w kontaktach z organami podatkowymi. Samo ujednoczenie przepisów wymusza spójność terminologii i systematyki aktu prawnego, a w konsekwencji ułatwia jego interpretację i stosowanie, zaś wprowadzanie wyczerpujących, odrębnych od kodeksowych procedur administracyjnych burzy spójność porządku prawnego i niekorzystnie wpływa na ochronę praw obywatela²⁶. Po drugie, idzie o zbędne tworzenie całościowych postępowań szczególnych tam, gdzie właściwe byłoby

22 Tekst jedn. Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.

23 Szerzej: O. Niedziałkowski, *Postępowanie podatkowe w świetle noweli do k.p.a.*, „Finanse” 1980, nr 6, s. 31-32; C. Kosikowski, *Postępowanie finansowe*, Warszawa 1986, s. 29 i 56-58; B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Zobowiązania podatkowe. Przepisy ogólne, procedura, egzekucja*, Szczecin 1991, s. 100.

24 Oprócz opracowań powołanych w innych przypisach m.in.: M. Gajda-Durlik, *Dekodyfikacja postępowania administracyjnego*, [w:] J. Zimmemann (red.), *Koncepcja systemu prawa administracyjnego*, Warszawa 2007, s. 525; P. Golaszewski, K. Wąsowski, [w:] R. Hauser (red.), M. Wierzbowski (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2016, s. 50; Cz. Martysz, [w:] G. Łaszczycza, Cz. Martysz, A. Matan, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, t. I, Warszawa 2010, s. 58-59; K. Klonowski, [w:] H. Knysiak-Molczyk (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2015, s. 40.

25 M. in.: J. Jendrośka, *Potrzeba nowego modelu procedury prawnej w administracji*, „Państwo i Prawo” 2003, nr 3, s. 28-29; J. Borkowski, *Przepisy...*, *op. cit.*, s. 4; ku odmiennemu wnioskowi, podkreślając specyfikę spraw podatkowych, skłaniają się: P. Przybysz, *Przesłanki kodyfikacji postępowania administracyjnego (uwagi wstępne)*, [w:] J. Nicyporuk (red.), *Kodyfikacja postępowania administracyjnego na 50-lecie k.p.a.*, Lublin 2010, s. 661-662; H. Knysiak-Molczyk, *Jednolitość...*, *op. cit.*, s. 37.

26 E. Ochendowski, *O dekodyfikacji postępowania administracyjnego na przykładzie Ordynacji podatkowej*, [w:] A. Łopatka (red.), A. Wróbel (red.), S. Kiewlicz (red.), *Państwo prawa, administracja, sądownictwo. Prace dedykowane prof. dr. hab. Januszowi Łętowskiemu w 60. rocznicę urodzin*, Warszawa 1999, s. 221 i nast.

stworzenie jedynie niektórych przepisów odrębnych, czy to w ramach Kodeksu postępowania administracyjnego, czy innego aktu prawnego²⁷. Przepisywanie przepisów z jednego aktu prawnego do drugiego dowodzi braku realnych podstaw do tworzenia osobnego aktu prawnego, aspirującego do roli wyłącznego źródła prawa w wybranej grupie spraw administracyjnych; dochodzi natomiast do paradoksalnej sytuacji, gdy jedna norma procesowa ma swoją podstawę w dwóch jednobrzmiących przepisach dwóch aktów prawnych²⁸. Dublowanie aktów normatywnych jest zjawiskiem nieracjonalnym, przy czym wszelkie zmiany brzmienia i usytuowania poszczególnych przepisów wprowadzą zupełnie niepotrzebne wątpliwości interpretacyjne²⁹. Poddaje się krytyce, określaną mianem „osobliwej” bądź „kuriozalnej”, technikę legislacyjną Ordynacji podatkowej: przeniesienie przepisów z Kodeksu postępowania administracyjnego bez żadnych zmian lub ze zmianami nieistotnymi; niemniej, dzięki temu, a także dzięki wspólnemu zasobowi pojęć podstawowych możliwe jest, co często uważa się za jedyny walor zastosowanego rozwiązania legislacyjnego, wzajemne przenikanie się doktryny i judykatury na gruncie postępowania administracyjnego i postępowania podatkowego³⁰. W konsekwencji formułuje się tezę, iż z materialnego punktu widzenia w postępowaniu podatkowym w dalszym ciągu obowiązuje znaczna część przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego inkorporowanych do Ordynacji podatkowej³¹. Zwróćmy jednak uwagę, że powtórzenia i zapożyczenia nie są dosłowne: niekiedy zmodyfikowano terminologię, zastępując utarte i sprawdzone pojęcia języka prawnego na rzecz potocznego, zaś brzmienie wielu przepisów Ordynacji podatkowej różni się w detalach od swoich odpowiedników kodeksowych³².

27 E. Ochendowski, O dekodyfikacji..., *op. cit.*, s. 222.

28 J. Borkowski, Przepisy postępowania podatkowego na tle kodeksu postępowania administracyjnego, „Przegląd Podatkowy” 1999, nr 3, s. 4.

29 J. Zimmermann, Ordynacja podatkowa – komentarz. Postępowanie podatkowe, Toruń 1998, s. 7.

30 J. Borkowski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, Warszawa 2016, s. 35-36; W. Chróścielewski, [w:] W. Chróścielewski, J. P. Tamo, Postępowanie administracyjne i postępowanie przed sądami administracyjnymi, Warszawa 2016, s. 226.

31 W. Chróścielewski, W. Nykiel, Ordynacja podatkowa a przepisy kodeksu postępowania administracyjnego, [w:] B. Brzeziński (red.), C. Kosikowski (red.), Ordynacja podatkowa. Studia, Łódź – Toruń 1999, s. 33; tychże, Postępowanie podatkowe w świetle ordynacji podatkowej, Warszawa 2000, s. 17.

32 Por. typologię różnic pomiędzy przepisami Kodeksu postępowania administracyjnego i Ordynacji podatkowej zaproponowaną przez A. Chróścielewski, W. Nykiel, Ordynacja..., *op. cit.*,

Często trudno domyśleć się przyczyn tych modyfikacji, rzucają się natomiast w oczy powtórzenia i sprzeczności w treści przepisów, podważając ugruntowany dorobek doktryny i judykatury³³. Niepokój budzą zwłaszcza przypadki, które dowodzą przypadkowości w przepisaniu wzorca kodeksowego albo, co częstsze, restrykcyjnych tendencji w normowaniu praw uczestników postępowania podatkowego (w szczególności dotyczy to zasad ogólnych postępowania podatkowego, a zwłaszcza braku pełnego odpowiednika art. 7 k.p.a.) w celu stworzenia lepszej pozycji procesowej organu podatkowego w porównaniu do wzorca kodeksowego³⁴. Z drugiej strony, szereg przepisów zawierających nowe i celowe rozwiązania prawne na gruncie postępowania podatkowego gubi się w morzu powtórzeń i zapożyczeń z Kodeksu postępowania administracyjnego³⁵.

Przedstawiciele nauki prawa finansowego zazwyczaj popierają ideę kodyfikacji ogólnego prawa podatkowego inkorporującą procedurę podatkową, aczkolwiek dość krytycznie oceniają obecnie obowiązujące przepisy (powszechnie panuje natomiast przekonanie o wysokiej jakości legislacyjnej Kodeksu postępowania administracyjnego). Trzeba pamiętać, że przełom lat 80. i 90. to okres kształtowania się poglądu o autonomii prawa podatkowego jako gałęzi prawa, która wymaga również odrębnej regulacji proceduralnej. Konieczne więc było skorelowanie regulacji procesowych z materialnym prawem podatkowym, zaś wzrost ich objętości uniemożliwił czytelne ulokowanie w strukturze działu III k.p.a.³⁶

Jak podkreśla R. Mastalski, o ile w postępowaniu administracyjnym większość rozstrzygnięć zwrócona jest „na przyszłość” (przyznając uprawnienia/nakładając obowiązki, które wcześniej nie istniały), to rozstrzygnięcie sprawy podatkowej zmierza przeważnie ku „odtworzeniu” przeszłości: weryfikacji przesłanek prawnopodatkowego stanu faktycz-

s. 64 czy porównanie ich brzmienia w komentarzu do poszczególnych przepisów J. Zimmermann, *Ordynacja...*, *op. cit.*

33 J. Zimmermann, *Ordynacja...*, *op. cit.*, s. 7.

34 J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne ogólne i szczególne*, [w:] *Księga pamiątkowa Profesora Eugeniusza Ochendowskiego*, Toruń 1999, s. 74-76; *idem*, *Ordynacja podatkowa a kontrola sądu administracyjnego*, [w:] B. Brzeziński (red.), C. Kosikowski (red.), *Ordynacja...*, *op. cit.*, s. 219-224; *idem*, *Przepisy...*, *op. cit.*, s. 4.

35 J. Borkowski, *Przepisy...*, *op. cit.*, s. 4.

36 J. Małecki, [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2011, s. 418.

nego warunkującego obowiązek podatkowy o danej treści oraz prawidłowości samoobliczenia podatku przez podatnika³⁷. W konsekwencji, bardziej rozbudowane i sformalizowane w stosunku do postępowania ogólnoadministracyjnego powinny być przepisy dotyczące dowodów i postępowania dowodowego. Niemniej w ocenie powołanego autora obecnie obowiązująca Ordynacja podatkowa nie uwzględnia tak rozumianej specyfiki spraw podatkowych; przyłącza się on natomiast do krytyki modyfikacji wzorca kodeksowego, tak noszącej cechę przypadkowości, jak też dążącej do stworzenia procedury wygodnej dla organów administracji, pomijającej zaś prawa i interesy podatnika. W konsekwencji powołany autor także postuluje na powrót objęcie postępowania podatkowego Kodeksem postępowania administracyjnego, przy jednoczesnym uregulowaniu w Ordynacji podatkowej jedynie tych zagadnień, które przesądzają o specyfice postępowania podatkowego w stosunku do ogólnego postępowania administracyjnego³⁸. Jednocześnie krytykuje – zważywszy na kodeksowy charakter Ordynacji podatkowej – pozostawieniem poza jej regulacjami szeregu zagadnień postępowania podatkowego (np. kontroli skarbowej czy kwestii proceduralnych regulowanych w szczegółowym prawie podatkowym). Podobne wnioski, przy jednoznacznie negatywnej ocenie odrębnej regulacji postępowania podatkowego, formułują W. Chróścielewski i W. Nykiel³⁹. B. Brzeziński uważa przepisy dotyczące postępowania podatkowego za najlepszą część – co do zasady wadliwej – Ordynacji podatkowej, lecz tylko z tego powodu, że stanowią dość wierną kopię przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego, zaś modyfikacje w stosunku do wzorca kodeksowego dały fatalne rezultaty⁴⁰. H. Dzwonkowski twierdzi, że mimo krytyki i wad obecnych przepisów odejście od postępowania administracyjnego zaowocowało rozwojem ogólnego prawa podatkowego, zaś cofnięcie się do formuły kodeksowej byłoby nieuzasadnionym regresem w roz-

37 R. Mastalski, Projekt ordynacji podatkowej. Postępowanie podatkowe, „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 5, s. 5.

38 R. Mastalski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Wrocław 2015, s. 15.

39 W. Chróścielewski, W. Nykiel, Ordynacja..., *op. cit.*, s. 33-34; tychże, Postępowanie..., *op. cit.*, s. 18.

40 B. Brzeziński, Reforma ogólnego prawa podatkowego w Polsce – od idei po konkretne działania, [w:] R. Dowgier (red.), Ordynacja podatkowa. Stan obecny i kierunki zmian, Białystok 2015, s. 18.

woju procedur podatkowych⁴¹. Podkreśla jednak, że ustawodawca nie podjął żadnego wysiłku w celu stworzenia oryginalnego postępowania podatkowego, lecz przemianował tylko dotychczasowy Kodeks postępowania administracyjnego, nazywając go postępowaniem podatkowym i umieszczając w nowym akcie prawnym⁴². Z zarzutami administratywistów wobec dekodyfikacji postępowania administracyjnego polemizuje A. Gorgol⁴³. Autor ten dostrzega logikę regulacji procesowych Ordynacji podatkowych, nie widzi zaś zagrożeń dotyczących praw i interesów uczestników postępowania. Jako istotny argument za modelem rozłącznym traktuje normatywne wyodrębnienie trybów czynności sprawdzających i kontroli podatkowej, dla których ramy kodeksowe byłyby „za ciasne”⁴⁴.

3. Stanowisko autora

Swoje stanowisko w sprawie modelu regulacji postępowania podatkowego wyraziłem w referacie pt. *Procedura podatkowa a procedura administracyjna – razem czy osobno? O wadach i zaletach łącznej i odrębnej regulacji*, wygłoszonym na zorganizowanej przez Uniwersytet Warszawski w dniu 17 stycznia 2014 r. konferencji naukowej pt. *Nowa Ordynacja podatkowa – debata o koncepcji*. W powołanym referacie poddałem krytyce obecnie obowiązujący model rozłączny, przy jednoczesnym podkreśleniu swoistego „przyzwyczajenia się” tak podatników, jak i organów podatkowych do jego funkcjonowania⁴⁵. Najpoważniejszą wadą obecnej regulacji jest multiplikowanie

-
- 41 H. Dzwonkowski, O potrzebie zmian ordynacji podatkowej, [w:] R. Dowgier (red.), *Ordynacja...*, *op. cit.*, s. 31.
- 42 H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury podatkowe*, Warszawa 2006, s. 19.
- 43 A. Gorgol, Dekodyfikacja postępowań administracyjnych w sprawach finansowych, [w:] J. Nicyporuk (red.), *Kodyfikacja...*, *op. cit.*, s. 194 i nast.
- 44 Z drugiej strony wyrażany jest pogląd, że tryby te nie są samodzielne, lecz stanowią element postępowania wyjaśniającego służącego finalizacji postępowania jurysdykcyjnego w formie decyzji podatkowej; w konsekwencji powinny zostać włączone do działu IV o.p. (tak m. in.: J. Małecki, [w:] A. Gomułowicz, [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki...*, *op. cit.*, s. 342; H. Dzwonkowski, [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2014, s. 11; R. Mastalski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja...*, *op. cit.*, s. 7, 14 i 17-18). Gdy przyjąć ten punkt widzenia, lecz odnieść go do modelu inkorporacyjnego bądź mieszanego, odpadną argumenty za brakiem możliwości ulokowania regulacji dotyczących kontroli podatkowej i czynności sprawdzających w ramach Kodeksu postępowania administracyjnego.
- 45 Referat wraz z relacją z konferencji opublikowano [w:] „Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych – Doradztwo Podatkowe” 2014, nr 1.

przepisów, przy realnej groźbie niezgodności, błędów i zróżnicowania ich brzmienia poprzez nieparalelne nowelizacje, dokonywane według potrzeb, stanu wiedzy i poglądów poszczególnych resortów władzy wykonawczej i zespołów parlamentarnych. Tymczasem konieczne jest całościowe spojrzenie na postępowanie przed organami administracji oraz jasna dyspozycji ustawodawcy co do tożsamości albo odmienności poszczególnych norm procedury podatkowej i procedury administracyjnej. Nie powinny obowiązywać dwa podobne, ale nie zawsze tożsame co do językowych sformułowań, przepisy dotyczące bliźniaczych zagadnień – z jednej strony, nawet gdy brzmią tak samo, pozostaną wątpliwości, czy relacje systemowe wewnątrz aktu prawnego, do którego przynależą, nie prowadzą do zróżnicowania wynikających z nich norm prawnych, zaś z drugiej, nawet drobna różnica formuły słownej tworzy takie domniemanie, choć często okaże się, że domniemanie to nie znajdzie potwierdzenia w wykładni systemowej i celowościowej. Zawsze pozostaną też wątpliwości co to wzajemnej „przystawalności” doktryny i judykatury, w tym przede wszystkim korzystania na gruncie Ordynacji podatkowej z ukształtowanego przez dziesięciolecia dorobku dotyczącego postępowania administracyjnego.

Aktualne warunki społeczno-gospodarcze, specyfika i autonomia prawa podatkowego oraz jego funkcje i wysoce inwazyjny charakter w stosunki majątkowe obywateli i przedsiębiorców uzasadniają odrębną regulację postępowania i kontrolnych procedur podatkowych. Prowadzi to do wniosku o konieczności zachowania regulacji procedur podatkowych w ramach Ordynacji podatkowej, a nie powrotnej inkorporacji do Kodeksu postępowania administracyjnego. Ze względu na znacznie bardziej intensywny rozwój (i rozrost) regulacji procedury podatkowej niż procedury administracyjnej taka inkorporacja byłaby utrudniona i mogłaby zburzyć strukturę kodeksową. W konsekwencji bezpośrednią podstawę prawną działań władz skarbowych powinna stanowić Ordynacja podatkowa, niemniej w jej ramach sposób regulacji jurysdykcyjnego postępowania podatkowego powinien mieścić się w modelu mieszanym, zachowującym w maksymalnym stopniu wspólne elementy postępowań przed wszystkimi organami administracyjnymi. Regulacja ta powinna w sposób modułowy odwoływać się do Kodeksu postępowania admini-

stracyjnego: po pierwsze, odzwierciedlać systematykę tego kodeksu; po drugie, eliminować powtórzenia oraz regulacje jedynie zbliżone, choć nietożsame, na rzecz odesłań albo przepisów wyraźnie odrębnych (przy zachowaniu dążenia do minimalizacji regulacji odrębnej). Przy czym nie idzie o jedno zbiorcze, tracące czytelność odwołanie grupujące wszystkie przepisy kodeksowe stosowane odpowiednio w postępowaniu podatkowym, ale o wskazanie w każdym rozdziale nowej Ordynacji podatkowej konkretnych artykułów (ew. paragrafów i punktów) Kodeksu postępowania administracyjnego znajdujących zastosowanie w postępowaniu podatkowym. Odrębny problem stanowi przy tym model regulacji, niemających swojego odpowiednika na gruncie Kodeksu postępowania administracyjnego, procedur niejurysdykcyjnych (tj. kontroli podatkowej i czynności sprawdzających, a także kontroli skarbowej i kontroli celno-skarbowej).

Zaproponowane rozwiązanie ma następujące zalety:

- wyraźne określenie miejsca i roli jurysdykcyjnego postępowania podatkowego jako szczególnego postępowania administracyjnego, przy jednoczesnym uszanowaniu jego autonomii i ukształtowanej przez ostatnie 20 lat praktyki funkcjonowania,
- zachowanie jednolitego brzmienia i rozumienia przepisów wspólnych dla wszystkich postępowań administracyjnych oraz wyeliminowanie ich sztucznego powielania i wynikających stąd błędów i niezgodności,
- jasna komunikacja dyspozycji ustawodawcy co do tożsamości albo odmienności treściowej norm prawnych, ułatwienie interpretacji i stosowania prawa zgodnie z postulatem jego pewności,
- wymuszenie większej dyscypliny i dbałości ustawodawcy o jakość legislacyjną obu aktów prawnych, także przy ich kolejnych nowelizacjach; prace te powinni prowadzić wspólnie administratywiści i specjaliści do spraw podatkowych pod łącznym kierunkiem ministra właściwego do spraw finansów i Ministra Sprawiedliwości.

4. Model regulacji proceduralnych w nowej Ordynacji podatkowej

Omawiane zagadnienie stanowi jeden z najistotniejszych problemów ogólnego prawa podatkowego i należy odnieść je do aktualnych prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego (dalej: Komisja).

W „Kierunkowych założeniach nowej ordynacji podatkowej” z dnia 11 marca 2015 r. czytamy o potrzebie harmonizacji nowej ustawy z innymi przepisami z zakresu prawa podatkowego oraz spoza tego obszaru, w tym jasne i precyzyjne określenie jej stosunku m. in. do przepisów o swobodzie działalności gospodarczej, kontroli skarbowej i egzekucji administracyjnej oraz Kodeksu postępowania administracyjnego (s. 9). Na s. 12 „Kierunkowych założeń” Komisja negatywnie odniosła się do postulatu przyjęcia reguł Kodeksu postępowania administracyjnego, przy uregulowaniu w Ordynacji podatkowej jedynie niektórych instytucji specyficznych dla postępowania podatkowego; wskazano argument o prawie 20-letnim funkcjonowaniu odrębnej procedury podatkowej i braku potrzeby powracania do stanu poprzedniego (s. 13 „Kierunkowych założeń”). Co ciekawe, kierując się przeciwstawną logiką, tj. chcąc uniknąć rozrostu i dublowania się regulacji, mimo trudnej do zanegowania specyfiki egzekucji świadczeń daninowych, Komisja zdecydowanie odrzuciła pomysł rozbicia jednolitej regulacji egzekucji administracyjnej na egzekucję podatków, którą włączono by do Ordynacji podatkowej, oraz egzekucję innych obowiązków wynikających z przepisów prawa administracyjnego, którą regulowałyby odrębne przepisy (s. 12 „Kierunkowych założeń”).

Powyższe przesądza o kształcie przyszłej regulacji – będzie nim kontynuacja modelu rozłącznego, zaś lektura „Kierunkowych założeń” dowodzi, że Komisja nie uwzględniła w wystarczający sposób licznych głosów krytyki pod jego adresem. Przypomnijmy, idzie o: 1) pogorszenie położenia procesowego strony postępowania podatkowego względem wzorca kodeksowego, 2) niepotrzebne multiplikowanie przepisów, przy jednoczesnym 3) zagubieniu specyfiki spraw podatkowych oraz 4) pozostawienie poza kodyfikacją Ordynacji podatkowej odrębnych

aktów prawnych regulujących kontrolę przedsiębiorcy⁴⁶, kontrolę skarbową (do 1 marca 2017 r.)⁴⁷ i kontrolę celno-skarbową (od 1 marca 2017 r.)⁴⁸.

Odnosząc się do pierwszego i trzeciego z zarzutów stawianych obecnej Ordynacji podatkowej, należy podkreślić, że Komisja uważa ochronę praw podatnika za zasadniczy, traktowany na równi ze zwiększeniem efektywności i skuteczności wymiaru i poboru podatków, cel prac kodyfikacyjnych (s. 15 „Kierunkowych założeń”). Planuje się m. in. nadanie rangi normatywnej ogólnym zasadom prawa podatkowego, obejmującym także kwestie procesowe, z uwzględnieniem dążenia do ugodowego załatwiania sporów oraz rozszerzenia katalogu niewładczych form działania organów podatkowych, m. in. procedury konsultacyjnej, interpretacji podatkowych, mediacji i tzw. *cooperative compliance* (s. 16-47 „Kierunkowych założeń”). Powyższe pozwala oddalić zarzut odejścia od kodeksowego wzorca ochrony uprawnień strony postępowania, a jednocześnie zachować specyfikę spraw podatkowych, gdyż instrumenty przyjęte przez Komisję są bardziej adekwatne dla działania współczesnej administracji podatkowej.

Niemniej lektura „Kierunkowych założeń” nie pozwala odeprzeć drugiego z zarzutów stawianych obecnej Ordynacji podatkowej. Komisja uważa, że układ regulacji procesowych wypracowany na gruncie Kodeksu postępowania administracyjnego i recypowany do Ordynacji podatkowej sprawdził się; podkreśla także co do zasady symetryczne nowelizacje obu aktów prawnych (s. 77 „Kierunkowych założeń”). Należy więc założyć, że nowa Ordynacja podatkowa będzie powtarzała – uznaną w literaturze za „osobliwą” – technikę legislacyjną polegającą na kompilacji regulacji kodeksowych, z groźbą przypadkowych odstępstw i niezgodności. Technika ta rozrywa strukturalne i funkcjonalne związki pomiędzy w gruncie rzeczy tożsamymi instytucjami ogólnego i szczególnego postępowania administracyjnego oraz utrudnia przejmowanie korzystnych zmian w ramach jednej z nich przez drugą – także wówczas, gdy to Ordynacja podatkowa szybciej i trafniej niż Kodeks po-

46 Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 1829 ze zm.

47 Ustawa z dnia 28 września 1991 o kontroli skarbowej, tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 720 ze zm.

48 Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, Dz.U. z 2016 r. poz. 1947.

stępowania administracyjnego dostrzega potrzeby życia społecznego; takim przykładem będzie regulacja postępowania uproszczonego, dotyczącego spraw nieskomplikowanych merytorycznie bądź o niedużej wartości przedmiotu sporu (s. 78-80 „Kierunkowych założeń”)⁴⁹.

Komisja podkreśla konieczność unormowania w przepisach nowej Ordynacji podatkowej jednolitej, zintegrowanej procedury kontrolnej, czyli połączenie przepisów do tej pory funkcjonujących w wielu aktach prawnych (s. 97-99 „Kierunkowych założeń”). Znow jednak wydaje się, że idzie o „osobliwą” technikę legislacyjną przepisania dotychczasowych regulacji ustawy o swobodzie działalności gospodarczej do Ordynacji podatkowej (wskutek tego reguły dotyczące kontroli przedsiębiorców zostaną rozciągnięte na wszystkich podatników) oraz zerwania z odesłaniami do regulacji dotyczących postępowania jurysdykcyjnego (zob. art. 292 o.p.). Co do zasady kontrola na podstawie Ordynacji podatkowej ma dotyczyć podatników wywiązujących się prawidłowo z obowiązków podatkowych, natomiast kontrola mająca na celu przeciwdziałanie i zwalczanie oszustw i przestępczości podatkowej będzie uregulowana w odrębnym akcie prawnym, inkorporującym postanowienia Ordynacji podatkowej, dotychczasowej ustawy o kontroli skarbowej oraz przepisów o postępowaniu karnym (sugeruje to zerwanie z odesłaniami ustawy regulującej taką kontrolę do Ordynacji podatkowej na rzecz techniki kompilacji i powtórzeń). Komisja przewiduje także zwiększenie roli czynności sprawdzających jako najprostszej i najmniej uciążliwej formy kontaktu organu podatkowego z podatnikiem, m. in. poprzez wprowadzenie zasady pierwszeństwa tego trybu przed kontrolą podatkową (s. 99-101 „Kierunkowych założeń”). Także w tym przypadku widzi konieczność odrębnej regulacji zamiast stosowanych *de lege lata* odesłań do przepisów o kontroli podatkowej i o postępowaniu jurysdykcyjnym (zob. art. 280 o.p.).

49 Zagadnienie to wywołuje od dawna żywą dyskusję na gruncie Kodeksu postępowania administracyjnego; por. Z. Kmiecik, *Koncepcja trybu uproszczonego w postępowaniu administracyjnym ogólnym*, „Państwo i Prawo” 2014, nr 8.

5. Podsumowanie

Szkoda, że – podobnie jak przed 20 laty – prace nad nową Ordynacją podatkową prowadzone są wyłącznie w ramach resortu finansów, co determinuje dążenie do autonomizacji procedur podatkowych względem postępowania administracyjnego. Jak wynika w przeprowadzonej analizie, nawet w modelu rozłącznym nigdy nie zostaną zerwane strukturalne i funkcjonalne związki postępowania podatkowego i podejmowanych w sprawach podatkowych trybów kontrolnych z ogólną procedurą administracyjną, zaś brak świadomości tych zależności ujemnie wpływa na legislacyjną jakość tworzonych przepisów. Dotyczy to zarówno naturalnego czerpania procedury podatkowej z dorobku procedury administracyjnej, ale także „zwrotnego” przepływu rozwiązań wypracowanych w stosunkach finansowych na grunt Kodeksu postępowania administracyjnego.

W mojej ocenie najpoważniejszym zarzutem, jaki można postawić obecnie obowiązującej Ordynacji podatkowej, jest – postrzegana w literaturze jako „osobliwa” – kompilacyjna technika legislacyjna polegająca na powtórzeniach, zaburzanych mniej lub bardziej przypadkowymi różnicami. Jak wynika z lektury „Kierunkowych założeń”, ryzyko ponownego zastosowania tego typu techniki legislacyjnej jest bardzo wysokie, i to w znacznie szerszym zakresie niż dotychczas. *De lege lata* regulacje kodeksowe „twórczo” przepisano w dziale IV o.p., natomiast działy V i VI tej ustawy zawierają zbiorcze odwołanie do stosowanych odpowiednio przepisów działu IV; podobnie – ustawa o kontroli skarbowej i ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej odwołują się do wybranych przepisów Ordynacji podatkowych (zbiorczo, odpowiednio art. 31 ust. 1 u.k.s. i art. 94 ust. 1 ustawy o KAS oraz rozmieszczone w innych miejscach przepisy bezpośrednio odwołujące się do konkretnych regulacji Ordynacji podatkowej). W przyszłej Ordynacji podatkowej tryby kontrolne mają natomiast zyskać całościową regulację poprzez przeniesienie do nich przepisów dotyczących m. in. postępowania jurysdykcyjnego (dział IV o.p.). Można więc mówić o dekodyfikacji procedury podatkowej na rzecz kolejnych grup przepisów odrębnych, równolegle normujących tę samą materię. Komisja nie dostrzega natomiast zalet bezpośredniego odwołania do konkretnie wskazanych przepisów Kodeksu postępowania

nia administracyjnego oraz ustanowienia wyraźnej regulacji odrębnej jedynie w niezbędnym, pojmowanym zawężająco, zakresie a także odpowiedniego zastosowania tej techniki w relacji trybów kontrolnych wobec podatkowego postępowania jurysdykcyjnego. Można się więc spodziewać, że podobnie jak przed 20 laty, także przyszła kodyfikacja ogólnego prawa podatkowego nie uwzględni w wystarczającym stopniu dorobku nauki i orzecznictwa z zakresu postępowania administracyjnego, a w konsekwencji będą jej stawiane podobne zarzuty jak obecnej Ordynacji podatkowej.

Część II

ZAGADNIENIA PROCEDURALNE

PROKURENT JAKO PEŁNOMOCNIK PODATNIKA W ŚWIETLE ZNOWELIZOWANEJ ORDYNACJI PODATKOWEJ

Grzegorz Dudar

1. Uwagi ogólne

Z dniem 1 stycznia 2016 r. oraz 1 lipca 2016 r. uległy istotnym zmianom przepisy ustawy – Ordynacja podatkowa w zakresie pełnomocnictw. Dodano do działu IV o.p. nowy rozdział 3a „Pełnomocnictwo”, w którym w sposób kompleksowy (za wyjątkiem pełnomocnictwa do podpisywania deklaracji) uregulowano tę instytucję, wprowadzono nowe rodzaje pełnomocnictw (ogólne, szczególne, pełnomocnika do doręczeń, tymczasowego pełnomocnika szczególnego) oraz zmieniono zasady dokumentowania przez organy podatkowe faktu udzielenia pełnomocnictwa. Na tle powyższych przepisów pojawiły się wątpliwości związane z osobą prokurenta, w jakim charakterze może on występować w postępowaniu podatkowym, czy też składając deklaracje na podatek oraz czy musi przedłożyć do akt prowadzonego postępowania dodatkowe pełnomocnictwo procesowe dla reprezentowania swojego mocodawcy.

Zasadniczym celem niniejszej publikacji jest przybliżenie instytucji prokury i prokurenta oraz wyjaśnienie, w świetle nowych regulacji o.p., na jakich zasadach prokurent może występować przed organami podat-

kowymi, zarówno poza, jak i ramach prowadzonych postępowań podatkowych, czynności sprawdzających czy kontroli podatkowej.

2. Istota prokury

Ordynacja podatkowa w żadnym miejscu nie odnosi się do instytucji prokury, dlatego też, mając na uwadze generalne odesłanie wynikające z art. 138o o.p., należy sięgnąć do przepisów kodeksu cywilnego oraz kodeksu postępowania cywilnego¹. Jedynie w art. 151 § 1 o.p. ustawodawca przewidział, że doręczenia pism osobom prawnym oraz jednostkom organizacyjnym niemającym osobowości prawnej następuje w lokalu ich siedziby lub w miejscu prowadzenia działalności – osobie upoważnionej do odbioru korespondencji lub prokurentowi. Powyższy przepis dotyczy jednak wyłącznie doręczeń przesyłek i w żadnym zakresie nie wyjaśnia, czym jest prokura i kim jest prokurent.

Zgodnie z art. 109¹ kc. prokura jest pełnomocnictwem udzielonym przez przedsiębiorcę podlegającego obowiązkowi wpisu do rejestru przedsiębiorców, które obejmuje umocowanie do czynności sądowych i pozasądowych, jakie są związane z prowadzeniem przedsiębiorstwa. Prokura stanowi szczególny rodzaj pełnomocnictwa, jest formą (postacią) umocowania do działania w cudzym imieniu, opartą na oświadczeniu reprezentowanego (art. 96 kc.). Udzielenie prokury jest przy tym uznawane za jednostronną czynność prawną. Do udzielenia prokury wystarczające jest zatem złożenie oświadczenia woli przez podmiot do tego uprawniony, a zatem powołanie do pełnienia określonych funkcji jest stosunkiem prawnym jednostronnym. Stosownie do art. 109² § 1 i 2 kc. prokura pod rygorem nieważności powinna być udzielona na piśmie. Prokurentem może być wyłącznie osoba fizyczna mająca pełną zdolność do czynności prawnych. Ustawodawca przyjął również, że prokura może być udzielona kilku osobom łącznie (prokura łączna) lub samodzielnie (prokura samoistna). W sytuacji udzielenia prokury łącznej kierowane do przedsiębiorcy oświadczenia lub doręczenia pism mogą być dokonywane wobec jednej z osób, którym udzielono prokury łącznej – art.

1 Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego, tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 1822 ze zm.

109⁴ § 1 i 2 kc. Udzielenie i wygaśnięcie prokury przedsiębiorca powinien zgłosić do rejestru przedsiębiorców. Zgłoszenie o udzieleniu prokury powinno określać jej rodzaj, a w przypadku prokury łącznej także sposób jej wykonywania – art. 109⁸ § 1 i 2 kc.

Z powyższych regulacji wynika kilka podstawowych kwestii. Po pierwsze, prokurę może ustanowić wyłącznie przedsiębiorca wpisany do rejestru przedsiębiorców. Rejestr przedsiębiorców jest prowadzony w ramach Krajowego Rejestru Sądowego w oparciu o ustawę o Krajowym Rejestrze Sądowym. Oznacza to, że prokura może być ustanowiona wyłącznie przez podmioty, o których mowa w art. 36 u.k.r.s., a zatem będą to przede wszystkim: spółki prawa handlowego (zarówno osobowe: spółka jawna, partnerska, komandytowa, komandytowo-akcyjna, jak i kapitałowe: spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, akcyjna), spółdzielnie, przedsiębiorstwa państwowe i towarzystwa ubezpieczeń wzajemnych, zarówno krajowe, jak i zagraniczne. Konsekwencją takiej regulacji jest to, że prokury nie może ustanowić przedsiębiorca będący osobą fizyczną i podlegający wpisowi do Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej. Po drugie, prokura musi być udzielona na piśmie, zaś prokurentem może być wyłącznie osoba fizyczna posiadająca pełną zdolność do czynności prawnych. Nie mogą być zatem prokurentem osoby prawne czy jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej. Skoro prokurentem może być osoba fizyczna, nie ma przeciwwskazań, aby był nim profesjonalny pełnomocnik – adwokat, radca prawny lub doradca podatkowy. Istotne jest również to, że o fakcie ustanowienia prokury i jej rodzaju oraz zakresie jej wykonywania przedsiębiorca jest zobowiązany umieścić informację w rejestrze przedsiębiorców. Tym samym organy podatkowe, mając dostęp do Krajowego Rejestru Sądowego, mają możliwość zweryfikowania, czy określona osoba jest prokurentem danego podatnika, w jaki sposób może go reprezentować (samodzielnie czy łącznie z innymi osobami) oraz w jakim zakresie dana prokura została ustanowiona.

W świetle powyższych regulacji przyjęć należy, że prokura jest pełnomocnictwem szczególnego rodzaju. Jest umocowaniem do działania w imieniu i na rzecz mocodawcy. Jego istota tkwi w tym, że czynność prawna dokonana przez prokurenta w granicach jego umocowania wywiera bezpośrednio skutki w sferze prawnej mocodawcy. Dotyczy więc,

tak jak każde pełnomocnictwo, jedynie stosunków zewnętrznych między mocodawcą a osobami trzecimi, a nie sfery wewnętrznej mocodawcy. Obejmuje ona występowanie we wszelkich stosunkach prawnych związanych z prowadzeniem przedsiębiorstwa, polegające na ujawnianiu woli mocodawcy na zewnątrz. Określenie „umocowanie” wyraźnie wskazuje, że prokura polega na uprawnieniu prokurenta do reprezentowania mocodawcy, a nie na nałożeniu obowiązku reprezentowania. Jej udzielenie (tak jak i pełnomocnictwa) nie rodzi po stronie prokurenta zobowiązania do działania w imieniu i na rzecz mocodawcy. Tym samym fakt udzielenia prokury nie wyłącza prawa mocodawcy (strony postępowania podatkowego) do ustanowienia pełnomocnictwa procesowego do jej reprezentowania innemu podmiotowi, z wszystkimi konsekwencjami tego stanu rzeczy, w tym z konsekwencjami wynikającymi z art. 145 § 1 i § 2 o.p.²

Konsekwencją powyższych rozważań jest to, że prokurent nie może być traktowany jako organ czy też quasi-organ osoby prawnej. Co do zasady, w zależności od formy organizacyjnej, spółki są reprezentowane bądź to przez wspólników (spółki osobowe), bądź przez powołane do tego organy – najczęściej zarząd (spółki kapitałowe). Owszem, ustawodawca odpowiednio w art. 205 § 1 k.s.h. i art. 373 § 1 k.s.h. wskazał w odniesieniu do spółek kapitałowych, że jeżeli zarząd jest wieloosobowy, sposób reprezentowania spółki określa jej statut. Jeżeli statut nie zawiera żadnych postanowień w tym przedmiocie, do składania oświadczeń w imieniu spółki wymagane jest współdziałanie dwóch członków zarządu albo jednego członka zarządu łącznie z prokurentem. Powyższy zapis w żadnej mierze nie może jednak wskazywać, że prokurent jest członkiem zarządu osoby prawnej – ustawodawca przewidział, że w sytuacji zarządu wieloosobowego prokurent może niejako zastąpić członka zarządu przy składaniu oświadczeń w imieniu spółki, ale nie oznacza to, że jest członkiem takiego organu. W przypadku łącznej dwuosobowej reprezentacji przez organ dopuszczalne jest więc występowanie dwóch piastunów organu albo członka zarządu i prokurenta. Ten drugi przypadek oznacza mieszaną reprezentację spółki, czyli łączne występowanie członka zarządu ograniczonego w sposobie wykonywania reprezentacji

2 Zob. wyrok NSA z dnia 13 stycznia 2016 r., sygn. akt II GSK 741/14.

przez prokurenta.³ Konieczność współdziałania członka zarządu z innym członkiem zarządu lub prokurentem dla reprezentowania spółki w żadnym zakresie nie oznacza, że w takiej sytuacji mamy do czynienia z prokurentem jako samoistnym pełnomocnikiem reprezentującym spółkę. Spółka w takiej sytuacji działa samodzielnie (bez pełnomocnika), zaś prokurent występuje wyłącznie jako zastępca członka zarządu, gwarantujący właściwą reprezentację spółki na zewnątrz. Konieczność współdziałania prokurenta z członkiem zarządu przy reprezentacji spółki nie jest prokurą łączną.

3. Kompetencje prokurenta

Poczynione rozważania jednoznacznie wskazują, że prokurent jest nikim innym jak pełnomocnikiem przedsiębiorcy w zakresie związanym z prowadzeniem przedsiębiorstwa. Skoro prokurent jest stałym pełnomocnikiem przedsiębiorcy (podatnika), musi być osobą fizyczną posiadającą pełną zdolność do czynności prawnych (art. 109² § 2 kc.), nie ulega więc wątpliwości, że w świetle brzmienia art. 138b § 1 o.p. spełnia wymagania stawiane przez Ordynację podatkową dla osoby pełnomocnika. Tym samym prokurent może być pełnomocnikiem podatnika (strony postępowania podatkowego) i to zarówno pełnomocnikiem ogólnym, szczególnym jak i do doręczeń. Może również, stosownie do art. 80a § 1 o.p., podpisać deklarację, w tym deklarację składaną za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Pozostaje do rozstrzygnięcia, w jakiej formie przedsiębiorca (podatnik) ma zakomunikować organowi podatkowemu wolę reprezentowania go przez prokurenta na etapie postępowania podatkowego, czy też składania deklaracji podatkowej.

3.1 Pełnomocnik ogólny

Ustawodawca w zakresie pełnomocnictwa ogólnego (art. 138d § 1 o.p.), czyli pełnomocnictwa upoważniającego do działania we wszystkich sprawach podatkowych oraz w innych sprawach należących do właściwości organów podatkowych lub organów kontroli skarbowej,

3 P. Antoszek, Prokura łączna niewłaściwa oraz reprezentacja mieszana w spółce kapitałowej, „Przegląd Prawa Handlowego” 2010, nr 5, s. 26-31.

przewidział, że musi być ono ustanowione i złożone, na odpowiednim wzorze, za pomocą środków komunikacji elektronicznej Ministrowi Finansów (od 1 marca 2017 r. – Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej). Jedynie w sytuacji wystąpienia problemów technicznych uniemożliwiających złożenie pełnomocnictwa ogólnego, jego zmianę, odwołanie lub wypowiedzenie w formie dokumentu elektronicznego pełnomocnictwo będzie można złożyć w formie pisemnej, ale również ono musi być doręczone Ministrowi Finansów (Szefowi KAS). Informacje o ustanowieniu pełnomocnictwa ogólnego Minister Finansów (Szef KAS) umieszcza w Centralnym Rejestrze Pełnomocnictw Ogólnych, do którego dostęp mają organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej. Ustanowienie pełnomocnictwa ogólnego będzie skutkowało tym, że organ podatkowy przed podjęciem jakiejkolwiek czynności na gruncie o.p., będzie zobowiązany do zweryfikowania, czy dany podatnik nie ustanowił pełnomocnika ogólnego, a jeżeli to uczynił, o wszelkich czynnościach będzie zobowiązany do poinformowania pełnomocnika, a nie podatnika. Oznaczać to będzie m.in., że takiemu pełnomocnikowi będzie trzeba doręczyć postanowienie o wszczęciu postępowania podatkowego, wezwanie do złożenia wyjaśnień w zakresie złożonej deklaracji czy zawiadomienia o zamiarze przeprowadzenia kontroli podatkowej.

Nałożenie na podatnika obowiązku złożenia dokumentu pełnomocnictwa w drodze elektronicznej (wyjątkowo papierowej) bezpośrednio Ministrowi Finansów (Szefowi KAS) skutkuje tym, że aby prokurent był skutecznie ustanowiony pełnomocnikiem ogólnym, mocodawca jest zobowiązany do poinformowania Ministra Finansów (szefa KAS) o powyższym fakcie poprzez złożenie takiego dokumentu. Nie wystarczy samo ujawnienie prokury i osoby prokurenta w Krajowym Rejestrze Sądowym; niezbędne jest dodatkowe ustanowienie prokurenta pełnomocnikiem ogólnym w formie dokumentu pełnomocnictwa, przekazanego drogą elektroniczną. Pełnomocnictwo ogólne ma bardzo szeroki zakres i dla zapewnienia z jednej strony ochrony praw podatnika, a z drugiej sprawności i rzetelności wykonywanych obowiązków przez organy podatkowe, nie może być wątpliwości, czy dana osoba, w tym przypadku prokurent, jest pełnomocnikiem ogólnym czy też nie. Zatem przedsiębiorca (podatnik), chcąc ustanowić prokurenta pełnomocnikiem ogólnym w prawie podatkowym, powinien o powyższym poinformować

Ministra Finansów, składając dokument pełnomocnictwa w drodze elektronicznej, według określonego wzoru. W doktrynie wskazuje się, że niedochowanie wymogu złożenia pełnomocnictwa według ustalonego wzoru nie powinno rzutować na ważność i skuteczność ustanowienia pełnomocnikiem określonej osoby⁴.

3.2. Pełnomocnik szczególny, pełnomocnik do doręczeń

Inaczej przedstawia się sytuacja w zakresie pełnomocnictwa szczególnego. Jest to pełnomocnictwo udzielane w toku określonych procedur uregulowanych w o.p., czyli czynności sprawdzających, postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej. Zgodnie z art. 138e § 1 o.p. pełnomocnictwo szczególne upoważnia do działania we wskazanej sprawie podatkowej lub innej wskazanej sprawie należącej do właściwości organu podatkowego. Pełnomocnictwo szczególne może być udzielone na piśmie, w formie dokumentu elektronicznego lub zgłoszone ustnie do protokołu. Pełnomocnictwo szczególne udzielone na piśmie składa się do akt sprawy według wzoru określonego w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2015 r. w sprawie wzorów pełnomocnictwa szczególnego i pełnomocnictwa do doręczeń oraz wzorów zawiadomienia o zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu tych pełnomocnictw⁵ w oryginale lub jego notarialnie poświadczony odpis. Stosownie do art. 138c § 1 o.p. pełnomocnictwo powinno wskazywać dane identyfikujące mocodawcę, w tym jego identyfikator podatkowy, dane identyfikujące pełnomocnika, w tym jego identyfikator podatkowy, a w przypadku nierezydenta – numer i serię paszportu lub innego dokumentu potwierdzającego tożsamość lub inny numer identyfikacyjny, o ile nie posiada identyfikatora podatkowego, adres tego pełnomocnika do doręczeń w kraju, a w przypadku adwokata, radcy prawnego lub doradcy podatkowego – także jego adres elektroniczny.

Z powyższych przepisów wynika, że dokument pełnomocnictwa szczególnego, bez względu na formę jego udzielenia, powinien być złożony do akt konkretnej sprawy podatkowej, aby nie było wątpliwości, że w tym konkretnym postępowaniu dany podatnik jest reprezentowany

4 M. Popławski, Pełnomocnictwa po zmianach w ordynacji podatkowej, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2016, nr 2, s. 21-27.

5 Dz.U. z 2015 r. poz. 2330.

przez pełnomocnika. Skoro ustawodawca dopuszcza możliwość ustanowienia pełnomocnictwa w różnych formach (w drodze dokumentu elektronicznego, na piśmie, ustnie do protokołu), w mojej ocenie także przedłożenie do akt sprawy odpisu z Krajowego Rejestru Sądowego, z którego będzie wynikało, że osoba składająca pismo jest prokurentem, jest wystarczające dla uznania jej za osobę umocowaną do reprezentowania podatnika. W myśl art. 17 ust. 1 k.s.h. domniemywa się, że dane wpisane do rejestru są prawdziwe, a zatem osoba ujawniona w KRS-ie jako prokurent jest umocowana do reprezentowania przedsiębiorcy (podatnika). Oczywiście z treści odpisu z KRS-u powinno w sposób niebudzący wątpliwości wynikać, że prokurent może samodzielnie reprezentować podatnika (prokura samoistna). W sytuacji, gdy z KRS-u wynika, że mamy do czynienia z prokurą łączną (do reprezentowania przedsiębiorcy niezbędne jest działanie co najmniej dwóch prokurentów jednocześnie), wówczas dla skutecznego złożenia pisma niezbędne są podpisy dwóch prokurentów. W takiej sytuacji należy przyjąć, że podatnika reprezentują obaj prokurenci łącznie, co skutkować będzie tym, że organy podatkowe w trakcie prowadzonych postępowań, powinny komunikować się co najmniej z jednym z prokurentów (art. 109⁴ § 2 kc. w zw. z art. 138o o.p.).

Podkreślić należy, że dane wynikające z KRS-u w zakresie ustanowienia konkretnej osoby prokurentem są zbliżone do tych, które wymaga o.p. od treści dokumentu pełnomocnictwa (art. 138c § 1 o.p.). W KRS-ie znajdziemy dane identyfikujące mocodawcę, w tym jego identyfikator podatkowy (NIP) oraz dane pełnomocnika, w tym jego identyfikator podatkowy (PESEL). W KRS-ie nie znajdziemy adresu elektronicznego prokurenta, jednakże niezmiernie rzadko się zdarza, aby prokurent był jednocześnie adwokatem, radcą prawnym lub doradcą podatkowym tego samego przedsiębiorcy. Dlatego też, jeżeli treść KRS-u w zakresie ustanowienia prokurenta nie budzi wątpliwości, wiadomo, jaki jest zakres i sposób wykonywania prokury, przyjąć należy, że odpis z tegoż rejestru jest wystarczającym dokumentem potwierdzającym działalność strony postępowania przez pełnomocnika będącego prokurentem. Jednocześnie, o czym była już mowa powyżej, o.p. nie przewiduje żadnych sankcji za złożenie pełnomocnictwa w innej formie niż na urzędowym wzorze wynikającym z rozporządzenia Ministra Finansów, dlatego też

odpis KRS-u jest wystarczającym dokumentem potwierdzającym umocowanie prokurenta do bycia pełnomocnikiem podatnika.

Z uwagi na charakter pełnomocnictwa prokurenta z oczywistych względów może być on również pełnomocnikiem do doręczeń. Jednakże z uwagi na przesłanki ustanowienia takiego pełnomocnika wydaje się mało prawdopodobnym, aby prokurent kiedykolwiek w praktyce mógł być takim pełnomocnikiem. Zakres umocowania prokurenta jest znacznie szerszy, a skoro prokury, co do zasady, nie można ograniczyć ze skutkiem dla osób trzecich (art. 109¹ § 2 kc.), mało realnym jest, aby prokurent był wyłącznie pełnomocnikiem do doręczeń w rozumieniu o.p. Pośrednio wskazuje na powyższe także treść art. 151 § 1 o.p., który traktuje doręczenie pisma prokurentowi, w siedzibie osoby prawnej lub miejscu prowadzenia przez nią działalności gospodarczej, za równoznaczne z doręczeniem pisma stronie postępowania.

3.3. Pełnomocnik do podpisywania deklaracji

Odrębnym, zarówno od pełnomocnictwa ogólnego, jak i szczególnego, jest uregulowane w art. 80a o.p. pełnomocnictwo do podpisywania deklaracji. Stosownie do art. 80a § 1 i 2 o.p., jeżeli odrębne ustawy nie stanowią inaczej, deklaracja, w tym deklaracja składana za pomocą środków komunikacji elektronicznej, może być podpisana także przez pełnomocnika podatnika, płatnika lub inkasenta. Pełnomocnictwo do podpisywania deklaracji oraz zawiadomienie o odwołaniu tego pełnomocnictwa składa się organowi podatkowemu właściwemu w sprawach podatku, którego dana deklaracja dotyczy. Jednocześnie ustawodawca przewidział, że w zakresie pełnomocnictwa oraz zawiadomienia o zmianie lub odwołaniu pełnomocnictwa składanego w formie dokumentu elektronicznego właściwym organem jest Minister Finansów (od 1 marca 2017 r. Szef KAS). Również w przypadku pełnomocnictwa do podpisywania deklaracji oraz zawiadomienia o jego odwołaniu lub zmianie ustawodawca przewidział odpowiednie wzory, na których powinny być składane⁶.

6 Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 grudnia 2015 r. w sprawie wzorów pełnomocnictw do podpisywania deklaracji oraz wzorów zawiadomień o zmianie lub odwołaniu tych pełnomocnictw, Dz.U. poz. 2337.

W doktrynie wskazuje się, że o ile zarówno pełnomocnik ogólny jak i szczególny składa w imieniu mocodawcy oświadczenie woli, tak pełnomocnik podpisujący deklarację podatkową składa także oświadczenie wiedzy.⁷ Przyjmuje się zatem, że pełnomocnictwo ogólne nie może obejmować swoim zakresem także pełnomocnictwa do podpisywania deklaracji.⁸ Z treści pełnomocnictwa musi wyraźnie wynikać, że określona osoba jest uprawniona do podpisywania deklaracji. W przeciwnym wypadku należy domniemywać, że skoro jest to czynność szczególna, pełnomocnictwo procesowe, nawet najbardziej ogólne, nie obejmuje umocowania do podpisywania deklaracji.

Z istoty prokury (art. 109¹ § 1 kc.) wynika, że prokurent jest umocowany do dokonywania czynności sądowych i pozasądowych, jakie są związane z prowadzeniem przedsiębiorstwa. Nie ulega wątpliwości, że taką czynnością jest także podpisanie deklaracji podatkowej, oczywiście w zakresie tych podatków, które są związane z działalnością gospodarczą prowadzoną przez takiego przedsiębiorcę. Jednocześnie ustawodawca przewidział w § 2 art. 109¹ kc., że nie można ograniczyć prokury ze skutkiem wobec osób trzecich, chyba że przepis szczególny stanowi inaczej. Takimi przepisami szczególnymi są wyłącznie art. 109³ i 109⁵ kc., z których wynika, że do zbycia przedsiębiorstwa, do dokonania czynności prawnej, na podstawie której następuje oddanie go do czasowego korzystania oraz do zbywania i obciążania nieruchomości jest wymagane pełnomocnictwo do poszczególnej czynności oraz że prokurę można ograniczyć do zakresu spraw wpisanych do rejestru oddziału przedsiębiorstwa (prokura oddziałowa). Przepisy te mają charakter bezwzględnie obowiązujący, a zatem jedynie w tych dwóch przypadkach prokurent nie może podejmować czynności w imieniu przedsiębiorcy i dla skutecznego jego działania jest niezbędne pełnomocnictwo do dokonania poszczególnych czynności. We wszelkich innych sprawach prokurent może działać w imieniu i na rzecz mocodawcy, co oznacza, że może składać w jego imieniu nie tylko oświadczenia woli (jak typowy pełnomocnik), ale również oświadczenia wiedzy (możliwość reprezentowania spółki łącznie z członkiem zarządu przy reprezentacji łącznej).

7 M. Grego, Podpisanie deklaracji podatkowej przez doradcę podatkowego – ewolucja poglądów, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2010, nr 3, s. 76 i nast.

8 M. Popławski, Pełnomocnictwa po zmianach..., *op. cit.*

Mając powyższe na względzie, w mojej ocenie należy przyjąć, że ustanowienie konkretnej osoby prokurentem jest wystarczające do uznania jej za pełnomocnika upoważnionego do podpisywania deklaracji podatkowych. Skoro w doktrynie dominuje pogląd, że nie ma obowiązku składania dokumentu pełnomocnictwa na wzorze określonym przez Ministra Finansów (UPL-1), a przynajmniej, że z naruszeniem tego obowiązku nie wiążą się żadne sankcje dla podatnika (płatnika, inkasenta), przyjmując należy, że samo dołączenie do deklaracji podpisanej przez prokurenta odpisu z KRS-u, z którego będzie wynikało ustanowienie prokury samoistnej dla konkretnego prokurenta, będzie wystarczającym dokumentem potwierdzającym istnienie pełnomocnictwa do podpisywania deklaracji podatkowych. Zaznaczyć należy, że ustawodawca w art. 80a § 2 o.p. wyraźnie zaznaczył, że takie pełnomocnictwo oraz zawiadomienie o odwołaniu tego pełnomocnictwa składa się organowi podatkowemu właściwemu w sprawach podatku, którego dana deklaracja dotyczy, a zatem w powyższym zakresie niezbędne jest złożenie odpisu KRS-u przez podatnika (płatnika, inkasenta). W takiej sytuacji organ nie może sam, z urzędu, dysponując dostępem do bazy KRS, oceniać, czy osoba wskazująca, że jest prokurentem, jest umocowana do podpisywania deklaracji podatkowych czy też nie. Z uwagi na charakter tegoż pełnomocnictwa i daleko idące skutki podatkowe dla samego podatnika, to od wyraźnej jego woli powinno być uzależnione (złożenie do organu dokumentu, z którego wynika umocowanie do podpisywania deklaracji – odpisu z KRS-u potwierdzającego umocowanie dla prokurenta), czy prokurent może w jego imieniu podpisywać deklaracje podatkowe.

Z dokumentu pełnomocnictwa do podpisywania deklaracji podatkowych powinno wyraźnie wynikać względem jakich podatków dany pełnomocnik ma umocowanie do podpisywania deklaracji. W odpisie z KRS-u nie znajdziemy takich informacji, dlatego też, w mojej ocenie, przyjmując należy, że prokurent posługujący się jedynie odpisem z KRS-u może podpisywać wyłącznie deklaracje w zakresie podatków związanych z działalnością gospodarczą przedsiębiorcy. Skoro z odpisu z KRS-u nie wynika także zakres czasowy pełnomocnictwa do podpisywania deklaracji, zasadnym wydaje się przyjęcie, że prokurent może podpisywać deklaracje jedynie za te okresy rozliczeniowe, w których skutecznie jest ustanowionym prokurentem. Wygaśnięcie prokury lub

wykreślenie określonego prokurenta z KRS-u skutkować będzie wygaśnięciem uprawnienia takiej osoby do podpisywania deklaracji.

Za powyższym poglądem przemawia również generalne odesłanie z art. 80a § 4 o.p. do stosowania odpowiednio przepisów dotyczących pełnomocnictwa w postępowaniu podatkowym. Skoro na etapie postępowania podatkowego odpis z KRS-u zastępuje dokument pełnomocnictwa, nic nie stoi na przeszkodzie, aby również na gruncie podpisywania deklaracji taki dokument potwierdzał umocowanie prokurenta do dokonania określonej czynności.

Podkreślić należy, że powyższa zasada nie będzie miała zastosowania do pełnomocnictwa składanego w formie dokumentu elektronicznego. Skoro ustawodawca przewidział taką szczególną formę dokumentu, skoro takie pełnomocnictwo musi być złożone już nie właściwemu organowi podatkowemu, lecz Ministrowi Finansów (Szefowi KAS), nie może się ono ograniczać wyłącznie do odpisu z KRS-u. Jeżeli wolą podatnika (płatnika, inkasenta) jest, aby prokurent miał możliwość podpisywania deklaracji podatkowych przed wszystkimi organami podatkowymi w zakresie wszystkich podatków, to o powyższym powinien, w odrębnym dokumencie elektronicznym, poinformować Ministra Finansów (Szefa KAS). Odpis z KRS-u nie jest dokumentem elektronicznym, dlatego też nie może być uznany za dokument udzielający pełnomocnictwa w formie dokumentu elektronicznego.

4. Podsumowanie

Obowiązujące przepisy jednoznacznie wskazują, że prokura jest niczym innym jak stałym pełnomocnictwem udzielonym przez przedsiębiorcę, wpisanego do rejestru przedsiębiorców prowadzonego w ramach Krajowego Rejestru Sądowego, które obejmuje umocowanie do czynności sądowych i pozasądowych, związanych z prowadzeniem przedsiębiorstwa. Niewątpliwie obejmuje ona prowadzenie przedsiębiorstwa w zakresie spraw podatkowych, zarówno poza, jak i ramach prowadzonych postępowań podatkowych, czynności sprawdzających czy kontroli podatkowej.

Prokurent niewątpliwie może być pełnomocnikiem strony postępowania podatkowego, jak i pełnomocnikiem podatnika, płatnika lub inkasenta do podpisywania deklaracji. Dokumentem potwierdzającym udzielenie pełnomocnictwa prokurentowi do występowania w charakterze pełnomocnika szczególnego czy też pełnomocnika do podpisywania deklaracji jest odpis z KRS-u, z którego będzie wynikał charakter i zakres udzielonej prokury. Złożenie takiego odpisu do akt sprawy podatkowej przez stronę postępowania lub samego prokurenta, czy też złożenie go łącznie z deklaracją podatkową podpisaną przez prokurenta jest wystarczającym sposobem uzewnętrznienia woli podatnika do reprezentowania go przed organami podatkowymi przez prokurenta. Jedynie w zakresie pełnomocnictwa ogólnego oraz pełnomocnictwa do podpisywania deklaracji, składanych w formie dokumentu elektronicznego Ministrowi Finansów (Szefowi KAS), dla prawidłowego umocowania prokurenta do reprezentowania podatnika wydaje się niezbędnym przedłożenie dodatkowego pełnomocnictwa w wymaganej formie.

STWIERDZENIE NADPŁATY PO NOWEMU

Leonard Etel

1. Uwagi ogólne

Jedna z zasadniczych zmian wprowadzona ustawą z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw¹ dotyczy bardzo kontrowersyjnej kwestii stwierdzania nadpłat. Zmiany te zostały wprowadzone przede wszystkim z tego powodu, że dotychczasowe przepisy – wg mnie nie najgorsze – w wyniku ich nadinterpretacji w orzecznictwie sądowym stały się bardzo trudne w rozumieniu i jeszcze trudniejsze w stosowaniu. A sprawa wydaje się być z założenia bardzo prosta. Dotyczy bowiem sytuacji, w której podatnik sam, bez decyzji organu podatkowego, zapłacił za dużo lub nienależnie i w związku z tym chce odzyskać nadpłatę, składając stosowny wniosek. Procedura zwracania mu nadpłaty była i jest uregulowana w art. 75 Ordynacji podatkowej, który w wyniku wprowadzonych z dniem 1 stycznia 2016 r. zmian uległ całkowitej przebudowie. Przedmiotem niniejszej publikacji jest analiza tych zmian, które w niektórych miejscach idą bardzo daleko i na pewno będą przez to wywoływały wątpliwości interpretacyjne nie tylko u podatników, ale i organów podatkowych.

1 Dz.U. z 2015 r. poz. 1649.

2. Kto może złożyć wniosek o stwierdzenie nadpłaty?

Postępowanie w sprawie stwierdzenia może być wszczęte tylko na wniosek podatnika, płatnika, inkasenta, osoby która była współnikiem spółki cywilnej w chwili rozwiązania spółki oraz spółek, które tworzyły podatkową grupę kapitałową, w momencie utraty przez grupę statusu podatnika. Nie może tego postępowania wszcząć z urzędu organ podatkowy, co nie jest nowością. W przypadku, gdy organ podatkowy „widzi” nadpłatę w złożonej przez podatnika deklaracji, ma dwie możliwości. Może w ramach czynności sprawdzających zwrócić uwagę na nieprawidłowości dotyczące wyliczenia kwoty podatku wykazanej w deklaracji przez podatnika i poinformować go, że zapłacił za dużo. I wówczas podatnik może skorygować deklarację i złożyć wniosek o stwierdzenie nadpłaty, którą organ zwróci bez wydawania decyzji. Jeżeli podatnik nie złoży wniosku o stwierdzenie nadpłaty wraz z skorygowaną deklaracją, organ podatkowy wszczyna postępowanie, określa prawidłową kwotę podatku oraz kwotę nadpłaty i zwraca ją na podstawie art. 74a o.p. Tryb określania nadpłaty przez organ podatkowy nie uległ zmianie i zawsze jest uruchamiany z urzędu w odróżnieniu od analizowanego trybu stwierdzania nadpłaty.

Z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty może wystąpić oczywiście podatnik. Czy tylko podatnik? W związku ze zmianami w o.p. wprowadzonymi od początku 2016 r. nie ma już wątpliwości, że płatnik i inkasent mogą złożyć wniosek o stwierdzenie nadpłaty jedynie wówczas, gdy ponieśli uszczerbek majątkowy w wyniku błędnego wpłacenia podatku (nie pobrali, a wpłacili lub wpłacili w kwocie wyższej od pobranej). Jeżeli podatek został pobrany od podatnika i w takiej kwocie wpłacony na rzecz organu, płatnik i inkasent nie mają prawa do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty, nawet wówczas, gdy podatek został wpłacony w zawyżonej wysokości. W tej sytuacji uprawnienie o stwierdzenie nadpłaty przysługuje podatnikowi, który może je zrealizować na podstawie art. 75 o.p.

Wniosek o stwierdzenie nadpłaty może być też złożony, co jest nowością, przez spółki, które tworzyły podatkową grupę kapitałową w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych w momencie utraty przez grupę statusu podatnika w zakresie zobowią-

zań tej grupy. Jest to uzasadniona zmiana nawiązująca do istniejącego wcześniej uprawnienia byłych wspólników spółki cywilnej do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty po rozwiązaniu spółki.

3. Wniosek o stwierdzenie nadpłaty wraz z korektą deklaracji jako podstawa wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty

Poczynając od 2016 r., rozwiązany został problem składania korekty deklaracji z wykazaną nadpłatą, bez wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Z art. 75 § 3 wynika, że w przypadku, gdy z przepisów prawa podatkowego wynika obowiązek złożenia deklaracji, to podatnik równocześnie z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty jest obowiązany złożyć skorygowaną deklarację. Sprawa jest prosta, jeżeli podatnik złoży wniosek o stwierdzenie deklaracji, a nie skoryguje deklaracji. Organ wzywa go do uzupełnienia wniosku o korektę deklaracji w oparciu o art. 169 o.p. z pouczeniem, że niewypełnienie tego obowiązku spowoduje pozostawienie sprawy bez rozpatrzenia. Nie jest to takie proste, jeżeli podatnik skorygował deklarację i wykazał nadpłatę, ale nie złożył wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Organ może wówczas w ramach czynności sprawdzających wyjaśnić wątpliwości z tym związane i wyjaśnić, że podatnik nie dostanie nadpłaty bez wniosku. W konsekwencji „normalny” podatnik powinien złożyć wniosek. Ten tryb postępowania w ramach czynności sprawdzających może być trudny do zastosowania wówczas, gdy podatnik koryguje deklarację tuż przed upływem terminu przedawnienia i nie składa wniosku o stwierdzenie nadpłaty. W takiej sytuacji organ powinien mieć możliwość zażądania złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty pod rygorem pozostawienia sprawy bez rozpatrzenia, ale niestety nie wynika to bezpośrednio ze zmienionych przepisów. Nie budzi wątpliwości, że celem nowego art. 75 § 3 o.p. jest wprowadzenie obowiązku składania wniosku o stwierdzenie nadpłaty wraz z korektą deklaracji². Jeżeli brakuje jednego z tych dokumentów, postępowanie to nie może być skutecznie wszczęte. Bez wszczętego postępowania w spra-

2 Obowiązek ten dotyczy tylko nadpłat w podatkach, które muszą być wyliczane samodzielnie przez podatnika w deklaracjach. Nie znajduje zastosowanie do świadczeń, gdzie nie ma obowiązku składania deklaracji takich jak np. opłata skarbową czy też opłata targowa. W odniesie-

wie stwierdzenia nadpłaty nie może być wydana decyzja stwierdzająca nadpłatę. Gdy nie można wydać tej decyzji, to nie ma też podstaw do zwrotu nadpłaty. Podatnik może bowiem domagać się zwrotu nadpłaty jedynie poprzez złożenie wniosku o wszczęcie postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty. Ten rodzaj postępowania nie może być uruchomiony z urzędu. Dopóki zatem nie ma wniosku podatnika o wszczęcie postępowania o stwierdzenie nadpłaty, nie może być stwierdzona nadpłata. Wniosek ten podatnik może złożyć do końca terminu przedawnienia zobowiązania. Zatem w przypadku, gdy podatnik koryguje deklarację i wykazuje nadpłatę ostatniego dnia terminu przedawnienia, bez złożonego wniosku o stwierdzenie nadpłaty, nadpłata nie może być stwierdzona w formie decyzji i przez to zwrócona podatnikowi. A zatem to w interesie podatnika jest złożenie wniosku wraz z skorygowaną deklaracją przed upływem terminu przedawnienia. Decyzja o stwierdzeniu nadpłaty może być wówczas wydana po upływie okresu przedawnienia, co bezpośrednio wynika z nowego art. 79 § 3 o.p. Wniosek złożony później nie wszczyna postępowania, przez co podatnik traci możliwość odzyskania nadpłaconego podatku. Pewne wątpliwości pojawiają się w odniesieniu do skutków skorygowania deklaracji z wykazaną nadpłatą bez wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Taka korekta bez wniosku, wg mnie, nie powinna wywoływać skutków prawnych, ale nie wynika to ze zmienionych przepisów.

4. Stwierdzenie nadpłaty bez wydawania decyzji

Możliwość zwrócenia przez organ podatkowy nadpłaty bez wydawania decyzji wynika z art. 75 § 4 o.p. Zgodnie z nim, w przypadku gdy podatnik składa wniosek o stwierdzenie nadpłaty i koryguje deklarację, a organ podatkowy nie ma zastrzeżeń co do zasadności korekty i wysokości nadpłaty, zwraca nadpłatę bez wydawania decyzji. W ten sposób podatnik odzyskuje szybko nadpłacony podatek, bo nie ma potrzeby wydawania decyzji i jej uzasadniania. Zwrot nadpłaty następuje w ramach tzw. czynności materialno-technicznych. Podstawą zwrotu jest wniosek

niu do tej grupy świadczeń podatnik może dochodzić stwierdzenia nadpłaty poprzez złożenie wniosku o stwierdzenie nadpłaty.

i skorygowana deklaracja podatnika. Kwotę nadpłaty stanowi różnica pomiędzy kwotą podatku wynikającą z deklaracji i kwotą wpłaconą przez podatnika. Nadpłata jest zwracana bez oprocentowania, chyba że organ podatkowy nie zwróci nadpłaty w ciągu 2 miesięcy od dnia złożenia wniosku (art. 78 § 3 pkt 3 lit b). Oprocentowanie jest w takiej sytuacji naliczane od dnia złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty do dnia jej zwrotu, chyba że do opóźnienia w wydaniu decyzji stwierdzającej nadpłatę przyczynił się podatnik, płatnik, inkasent.

Pewne wątpliwości dotyczące bezdecyzyjnego trybu zwrotu pojawiają się wówczas, gdy organ podatkowy chce go zastosować nie od razu po złożeniu wniosku, ale dopiero po przeprowadzeniu postępowania. Po złożeniu wniosku organ sądzi, że nie ma nadpłaty albo jest w innej kwocie, co uzasadnia przeprowadzenie postępowania, w ramach którego – po miesiącu i dokonaniu określonych czynności – okazuje się, że podatnik dobrze wyliczył nadpłatę. Co w takiej sytuacji powinien zrobić organ podatkowy? Można wskazywać, że po przeprowadzeniu postępowania nie ma podstaw do zwrócenia nadpłaty bez decyzji. Art. 75 § 4 można interpretować tak, że jest stosowany tylko wówczas, gdy sprawa jest oczywista i nie wymaga przeprowadzenia postępowania. Jeżeli zostało przeprowadzone postępowanie, to powinna być wydana decyzja stwierdzająca nadpłatę kończąca to postępowanie. Wg mnie nie jest to konieczne. Organ podatkowy właśnie na podstawie analizowanego przepisu może zakończyć postępowanie wszczęte wnioskiem podatnika poprzez zwrot kwoty nadpłaty. Organ w trakcie postępowania wyjaśnił bowiem wątpliwości, przez co może zwrócić nadpłatę bez wydawania decyzji.

Nic strasznego się nie stanie, jeżeli organ zdecyduje się na załatwienie wniosku podatnika wydaniem decyzji stwierdzającej nadpłatę, ale bezdecyzyjny tryb jest szybszy i tańszy, co przemawia za jego stosowaniem.

5. Stwierdzenie nadpłaty w decyzji

Nie zawsze jednak bezdecyzyjny tryb zwrotu nadpłaty jest możliwy w praktyce, zwłaszcza gdy chodzi o duże kwoty i skomplikowane stany faktyczne. Gdy organ podatkowy ma wątpliwości co do zasadno-

ści wnioskowanego zwrotu lub wysokości kwoty nadpłaty wykazanej we wniosku i potwierdzi je w postępowaniu, to wydaje albo decyzję odmawiającą stwierdzenia nadpłaty, albo decyzję stwierdzającą nadpłatę.

Jeżeli organ podatkowy nie widzi podstaw do zwrotu nadpłaty wynikającej z wniosku podatnika, to w decyzji odmawia stwierdzenia nadpłaty. W uzasadnieniu decyzji muszą być – co oczywiste – przedstawione okoliczności faktyczne i prawne, które uniemożliwiają zwrot nadpłaty. W sentencji tej decyzji zawarta jest odmowa stwierdzenia nadpłaty, bez potrzeby określania w niej wysokości zobowiązania podatkowego. Wysokość zobowiązania wynika z pierwotnej deklaracji podatnika. Korekta deklaracji, w razie odmowy stwierdzenia nadpłaty, nie wywołuje skutków prawnych. Wynika to bezpośrednio z nowego art. 81b § 2a. Przepis ten nakazuje, aby w uzasadnieniu takiej decyzji wyraźnie wskazać, że korekta deklaracji jest bezskuteczna. Podatnik może odwołać się od takiej decyzji na ogólnych zasadach

W nowym stanie prawnym organ podatkowy może wydać decyzję stwierdzającą nadpłatę na podstawie dodanego art. 75 § 4a. Z przepisu tego wynika, że „w decyzji stwierdzającej nadpłatę organ podatkowy określa wysokość zobowiązania podatkowego w prawidłowej wysokości w takim zakresie, w jakim powstanie nadpłaty jest związane ze zmianą wysokości zobowiązania podatkowego. W zakresie, w jakim wniosek jest niezasadny, organ odmawia stwierdzenia nadpłaty”. Przepis ten wprowadza nowy tryb stwierdzania nadpłaty różniący się zasadniczo od wcześniejszej praktyki prowadzenia postępowania z wniosku podatnika o stwierdzenie nadpłaty. Do końca 2015 r. w orzecznictwie sądowym dominował pogląd, zgodnie z którym po złożeniu wniosku o stwierdzenie nadpłaty (który wszczynał postępowanie w tej sprawie) organy podatkowe musiały wszcząć drugie postępowanie w sprawie określenia zobowiązania i po jego zakończeniu decyzją ostateczną wrócić do postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty i ją stwierdzić albo odmówić jej stwierdzenia³. Nie można było – zgodnie z tym poglądem – w jednym postępowaniu z wniosku podatnika o stwierdzenie nadpłaty rozstrzygnąć dwóch nierozłącznych kwestii – określić

3 Zdanien sądów organ podatkowy dopiero po określeniu wysokości zobowiązania powinien rozstrzygnąć kwestię nadpłaty w odrębnej decyzji – zob. m. in wyrok WSA w Poznaniu z dnia 3 września 2013 r., sygn. akt III SA/Po/13, Lex nr 137157.

wysokości zobowiązania i stwierdzić nadpłatę. Takie podejście generowało liczne problemy praktyczne, które były coraz trudniejsze do rozwiązania i wydłużało nadmiernie postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty⁴. W oparciu o te poglądy podatnicy zaczęli składać wnioski o stwierdzenie nadpłaty i korygować do zera podatek wynikający z deklaracji ostatniego dnia terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Zgodnie z tym poglądem mogli to zrobić, a organ podatkowy nie miał możliwości, po upływie okresu przedawnienia, określenia wysokości zobowiązania i w efekcie musiał zwracać nadpłatę. W ten sposób podatnik mógł bez trudu uzyskać zwrot zapłaconego zgodnie z prawem podatku, ponieważ organ podatkowy po upływie okresu przedawnienia był „bezbronny” i nie mógł nic zrobić. Dopiero to doprowadziło do „zmiękczenia” stanowiska judykatury co do możliwości wydawania decyzji o stwierdzeniu nadpłaty bez wcześniejszego określania zobowiązania w odrębnym postępowaniu oraz rozstrzygania spraw nadpłat po upływie okresu przedawnienia⁵.

Wg mnie nic nie stało na przeszkodzie, aby w stanie prawnym obowiązującym do końca 2015 r. w jednym postępowaniu o stwierdzenie nadpłaty rozstrzygać o wysokości zobowiązania na podstawie art. 21 § 3 o.p. i na podstawie art. 75 o.p. o nadpłacie. Można było także prowadzić postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty po upływie okresu prze-

4 L. Etel, [w:] C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, Ordynacja podatkowa, Warszawa 2013, s. 561 i nast.

5 Zob. uchwałę 7 sędziów NSA z dnia 27 stycznia 2014 r., sygn. akt II FPS 5/13, z której wynika, że „w przypadku zakwestionowania prawidłowości skorygowanej deklaracji podatkowej złożonej wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty, zgodnie z art. 75 § 3 Ordynacji podatkowej, organ podatkowy nie ma obowiązku przed rozpatrzeniem tego wniosku wszczynać w każdej sprawie postępowania celem określenia wysokości zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 21 § 3 wymienionej ustawy”. Możliwość orzekania o nadpłacie po upływie okresu przedawnienia dopuścił NSA w uchwale z dnia 29 września 2014 r., sygn. akt II FPS 4/13. Z uzasadnienia tej uchwały wynika, że „(...) z art. 79 § 2 o.p. prawo do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty wygasa po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. W wyniku złożenia takiego wniosku przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania organ podatkowy orzeka o wysokości nadpłaty bądź odmawia jej stwierdzenia w całości lub w części. Jest to możliwe, jak trafnie wskazano w uzasadnieniu pytania, także po upływie terminu przedawnienia. (...) Wynika także z tego przepisu, że ustawodawca uznał za konieczne wyraźne wskazanie, iż tylko w wypadku zgłoszenia wniosku przed upływem terminu przedawnienia organ ma prawo badania wysokości zobowiązania w celu stwierdzenia, czy podatek nie został nadpłacony bądź zapłacony nienależnie. Badanie to będzie ograniczone wyłącznie do tych okoliczności, które wynikają z wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Organ nie ma bowiem w takim wypadku obowiązku, a przede wszystkim możliwości wszczęcia postępowania podatkowego w przedmiocie wysokości zobowiązania podatkowego (por. uchwałę Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 stycznia 2014 r., sygn. akt II FSK 5/12, CBOSA).”

dawnienia, z tym że w jego ramach określone zobowiązanie nie mogło być wyższe niż w kwocie zadeklarowanej i zapłaconej przez podatnika⁶.

Jak w obowiązującym od 1 stycznia 2016 r. stanie prawnym organ podatkowy powinien stwierdzić nadpłatę, gdy nie zgadza się z podatnikiem co do jej wysokości? W takiej sytuacji organ powinien stwierdzić w decyzji nadpłatę o określonej kwocie (innej niż wnioskował podatnik). Żeby to zrobić, musi określić w tej decyzji prawidłową kwotę zobowiązania podatkowego od przedmiotu opodatkowania wskazanego przez podatnika we wniosku o nadpłatę i skorygowanej deklaracji oraz odnieść to do tego, co zapłacił podatnik i w ten sposób ustalić nadpłatę. Przybliży to następujący przykład: podatnik zapłacił podatek od nieruchomości w wysokości 150 zł (od budynku – 50 zł, budowli – 50 zł i gruntu – 50 zł). Następnie skorygował deklarację i wystąpił z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty od budynku w wysokości 50 zł, nie kwestionując wysokości podatku od gruntu i budowli. Organ podatkowy w ramach postępowania określa prawidłową wysokość podatku od budynku – 30 zł, odnosi to do tego, co zapłacił za budynek podatnik – 50 zł i w ten sposób stwierdza nadpłatę w wysokości 20 zł. Warto podkreślić, że organ w takiej decyzji nie będzie „ruszać” wynikającej z deklaracji kwoty zobowiązania w zakresie niekwestionowanym przez podatnika we wniosku o stwierdzenie nadpłaty (od gruntu i budowli, ponieważ korekta dotyczyła tylko budynku). W decyzji stwierdzającej nadpłatę organ określi zobowiązanie jedynie od części przedmiotu opodatkowania (budynek), a nie od całości (budynek, budowli i gruntów). Nie jest to określenie zobowiązania na podstawie art. 21 § 3 o.p., bo organ nie bada pozostałych składników zobowiązania, nieobjętych wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty. Tak więc w sentencji decyzji stwierdzającej nadpłatę organ powinien: 1) stwierdzić kwotę nadpłaty, 2) określić wysokość zobowiązania w prawidłowej wysokości w takim zakresie, w jakim powstanie nadpłaty jest związane ze zmianą wysokości zobowiązania podatkowego i na końcu 3) odmówić stwierdzenia wnioskowanej nadpłaty

6 Inaczej NSA w uchwale z dnia 29 września 2014 r., sygn. akt II FPS 4/13: „W świetle art. 70 § 1 i art. 208 § 1 oraz art. 233 § 1 pkt 2 lit. a) ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r. poz. 749 ze zm.) w brzmieniu obowiązującym od 1 września 2005 r. po upływie terminu przedawnienia nie jest dopuszczalne prowadzenie postępowania podatkowego i orzekanie o wysokości zobowiązania podatkowego, które wygasło przez zapłatę (art. 59 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej)”.

w pozostałym zakresie (nadwyżka kwoty wskazanej przez podatnika nad kwotą nadpłaty stwierdzoną w decyzji). W decyzji powinna być także informacja, że tak określone zobowiązanie nie wyklucza, że w późniejszym czasie organ nie może wydać decyzji określającej zobowiązanie w całości na podstawie art. 21 § 3 (art. 75 § 4b).

W analizowanym przypadku prawidłowa kwota zobowiązania od gruntu i budowli wynika z deklaracji, a od budynku jest określona w decyzji stwierdzającej nadpłatę. A zatem kwota podatku wynika po części z deklaracji (grunty i budowle), a po części z decyzji (podatek od budynku), co jest zupełną nowością. Jest to specyficzny sposób określania zobowiązania, inny niż wynikający z art. 21 § 3. Jego specyfika polega na tym, że określana jest jedynie kwota zobowiązania w części objętej wnioskiem podatnika (w przykładzie dotycząca budynku). W konsekwencji należy przyjąć, że wysokość zobowiązania od budynku wynika z decyzji o stwierdzeniu nadpłaty, a nie z deklaracji podatkowej⁷. Koncepcja ta bazuje na założeniu, że organ podatkowy odmówił stwierdzenia nadpłaty w części, a przez to – zgodnie z art. 81 § 2a – korekta nie wywołuje skutków prawnych. Jeżeli korekta nie wywołała skutków prawnych, to jest jedynie „pierwotna” deklaracja, z której wynika nieprawidłowa kwota podatku od budynku. Organ musi w tym przypadku określić wysokość zobowiązania jedynie od budynku w decyzji o stwierdzeniu nadpłaty. Robi to w uproszczony sposób, ograniczając się do zbadania prawidłowości podatku od przedmiotu wskazanego przez podatnika we wniosku o stwierdzenie nadpłaty. W postępowaniu stwierdzającym nadpłatę organ nie bada pozostałych elementów składowych zobowiązania (podatku od budowli i gruntów), przyjmując je w kwotach wyliczonych przez podatnika w deklaracji na podatek.

W analizowanym przypadku działanie organu podatkowego, chociaż podjęte na podstawie art. 75 § 4a w związku z art. 81 § 2a, odpowiada w istocie rzeczy trybowi przewidzianemu w art. 21 § 2 w związku z § 3. W obu trybach organ podatkowy stwierdza, że wysokość zobowiązania jest inna niż w skorygowanej deklaracji, przez co określa ją w decyzji. Podstawowa różnica sprowadza się do tego, że stwierdzając nadpłatę,

7 Takie rozumienie wymagałoby zmiany w art. 21 § 2, gdzie należałoby wskazać, że podatkiem do zapłaty jest podatek wynikający z deklaracji z zastrzeżeniem nie tylko § 3, ale również art. 75 § 4a.

organ nie określa całego zobowiązania, tylko jego część – wskazaną przez podatnika we wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Ten sposób rozumowania uzasadnia brzmienie art. 75 § 4a – „(...) organ podatkowy określa wysokość zobowiązania w takim zakresie, w jakim powstanie nadpłaty jest związane ze zmianą wysokości zobowiązania podatkowego.” Organ podatkowy określa wysokość zobowiązania w decyzji, ale tylko w odniesieniu do części zakwestionowanej przez podatnika wnioskującego o zwrot nadpłaty. W takim razie nie określa w decyzji pozostałych części zobowiązania wynikającego z deklaracji, co do prawidłowości których nie ma zastrzeżeń. Kwota zobowiązania od pozostałych przedmiotów opodatkowania jest wyliczona przez podatnika w deklaracji. Ich prawidłowości nie kwestionuje ani podatnik (we wniosku o stwierdzenie nadpłaty), ani organ podatkowy, wydając decyzję określającą jedynie w odniesieniu do części objętej wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty.

Przyjęcie tej koncepcji – za którą się opowiadam – umożliwi odpowiedź na pytanie dotyczące możliwości złożenia przez podatnika wniosku o stwierdzenie nadpłaty i skorygowania deklaracji w zakresie pozostałych przedmiotów opodatkowania (budowli i gruntów) – niebędących przedmiotem analizy organu podatkowego w postępowaniu o stwierdzenie nadpłaty od budynku. Czy można wielokrotnie występować z wnioskami o stwierdzenie nadpłaty i korygować deklaracje w przypadku, gdy w obrocie jest już decyzja o stwierdzeniu nadpłaty, w której określona jest wysokość zobowiązania podatkowego? Odpowiadając na to pytanie, należy wyjść od stwierdzenia, że taki właśnie był cel zmienianych przepisów⁸. Organ może wydawać kilka decyzji „częstkowych” w przypadku składania wniosków o stwierdzenie nadpłaty za ten sam okres rozliczeniowy, z tym że mogą one dotyczyć różnych przedmiotów opodatkowania wykazanych w deklaracji. Podatnik może więc wystąpić z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty wykazanego w deklaracji podatku od gruntu, chociaż wcześniej była wydana decyzja stwierdzająca

8 Na możliwość wydawania kolejnych decyzji stwierdzających nadpłatę wskazuje Departament Polityki Finansowej Ministerstwa Finansów w piśmie z dnia 30 grudnia 2015 r., PK4.8022.45.2015. Zgodnie z tym pismem „(...) poszczególne decyzje o stwierdzeniu nadpłaty – w razie wielu wniosków o stwierdzenie nadpłaty za ten sam okres rozliczeniowy – są decyzjami «częstkowymi» i mogą funkcjonować w obrocie prawnym równolegle bez ich formalnego wzruszenia. Należy mieć na uwadze, że każda z kolejno wydawanych decyzji «częstkowych» stwierdzających nadpłatę będzie określała zobowiązanie podatkowe w wysokości niższej niż w decyzji ją poprzedzającej”.

nadpłatę w zakresie opodatkowania budynku. Nie do końca wynika to z literalnego brzmienia zmienionych przepisów regulujących stwierdzenie nadpłat, ale niewątpliwie takie ich rozumienie jest zgodne z celem wprowadzenia zmian w art. 75 o.p.⁹

6. Decyzje w sprawie stwierdzenia nadpłaty wydawane po upływie okresu przedawnienia

Z nowego art. 79 § 3 wynika, że decyzje w sprawie stwierdzenia nadpłaty na wniosek złożony przed upływem terminu przedawnienia można wydać także po upływie tego terminu. Po upływie okresu przedawnienia może być zatem niewątpliwie wydana decyzja stwierdzająca nadpłatę, gdzie określi się także wysokość zobowiązania od przedmiotu opodatkowania wskazanego we wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Nic nie stoi na przeszkodzie – wg mnie – aby wydać decyzję odmawiającą stwierdzenia nadpłaty. Jest to także „decyzją w sprawie stwierdzenia nadpłaty”, o której mowa w powołanym przepisie. Nowy art. 79 § 3 umożliwia organowi podatkowemu prowadzenie postępowań z wniosków o stwierdzenie nadpłaty złożonych ostatniego dnia terminu przedawnienia zobowiązania. W ramach tych postępowań organy mogą w zakresie objętym wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty określić prawidłową wysokość zobowiązania od danego przedmiotu opodatkowania, odnieść tę kwotę do zapłaconego przez podatnika podatku i stwierdzić nadpłatę albo też odmówić jej stwierdzenia. Nie budzi to wątpliwości, gdy podatnik złożył wniosek o stwierdzenia nadpłaty od – wracając do przykładu – budynków. Organ może określić zobowiązanie od budyn-

9 Przeciwnicy tego poglądu mogą podnosić, że wysokość całego zobowiązania (od budynku, budowli i gruntu) jest określona w decyzji ostatecznej stwierdzającej nadpłatę. Jeżeli podatnik chcąc je zmienić (i np. odzyskać nadpłatę), musi wzruszyć tę decyzję w trybach nadzwyczajnych. Przyjęcie tej koncepcji skutkowałoby tym, że podatnik tylko raz mógłby wystąpić z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty w trybie art. 75 § 4a, ponieważ wydanie decyzji stwierdzającej nadpłatę wiązałoby się z określeniem całego zobowiązania podatnika. Nie można złożyć wniosku o stwierdzenie nadpłaty wówczas, gdy wysokość zobowiązania jest określona w decyzji. Zmiana tak określonego zobowiązania byłaby możliwa tylko w oparciu o przesłanki wzruszenia decyzji ostatecznych. Również organ podatkowy byłby związany taką decyzją określającą wysokość zobowiązania od chwili jej doręczenia. Mógłby ją zmienić także jedynie w trybach nadzwyczajnych. Na pewno nie o to chodziło ustawodawcy, który wyraźnie zakłada wydawanie kilku decyzji „częstkowych” w tej samej sprawie – zob. str. 37 uzasadnienia projektu ustawy powołanej w przypisie 1.

ków i w konsekwencji wysokość nadpłaty albo jej brak. Co wówczas, gdy podatnik ostatniego dnia terminu przedawnienia koryguje ze 150 zł do zera deklarację (od budynków, budowli i gruntów) i składa wniosek o stwierdzenie nadpłaty od wszystkich przedmiotów opodatkowania? W takiej sytuacji, aby rozstrzygnąć w sprawie nadpłaty, musi obliczyć kwotę podatku od wszystkich przedmiotów opodatkowania. Gdy okaże się, że kwota podatku wynosi 100 zł, a podatnik w pierwotnej deklaracji wykazał i zapłacił 150 zł, wówczas powinna być wydana decyzja stwierdzająca nadpłatę w wysokości 50 zł. W tej decyzji musi być określona wysokość zobowiązania w kwocie niższej niż zapłacił podatnik. Jeżeli natomiast organ podatkowy w trakcie postępowania ustali, że podatek od wszystkich nieruchomości wynosi 180 zł, a więc więcej niż wykazał w pierwotnej deklaracji i zapłacił podatnik (150 zł), to może jedynie odmówić stwierdzenia nadpłaty. Korekta do zera nie wywołuje wówczas skutków prawnych, a w konsekwencji obowiązuje pierwotna deklaracja z podatkiem 150 zł, zapłaconym przez podatnika. Organ po upływie okresu przedawnienia w postępowaniu z wniosku o stwierdzenie nadpłaty nie może określić zobowiązania w kwocie wyższej niż zapłacił podatnik, ponieważ ta „nadwyżka” wygasła w wyniku upływu terminu przedawnienia. Może natomiast określić wysokość zobowiązania w kwocie niższej niż zapłacił podatnik i na tej podstawie stwierdzić nadpłatę.

7. Rozpatrzenie wniosku o stwierdzenie nadpłaty w postępowaniu w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego

Nowy tryb orzekania o nadpłacie przewidziany jest w art. 79 § 1 o.p. Z przepisu tego wynika, że „(...) w razie wszczęcia z urzędu postępowania podatkowego w sprawie, w której został złożony wniosek o stwierdzenie nadpłaty, żądanie zawarte we wniosku o stwierdzenie nadpłaty podlega rozpatrzeniu w tym postępowaniu.” Przepis ten znajdzie zastosowanie wówczas, gdy podatnik złoży wniosek o stwierdzenie nadpłaty na podstawie art. 75 § 4a, ale organ podatkowy w trakcie postępowania stwierdzi, że całe zobowiązanie podatkowe (również w częściach nie objętych wnioskiem o nadpłatę) jest błędnie określone w deklaracji. Organ nie może skorygować tego zobowiązania w ramach postępowania

o stwierdzenie nadpłaty dlatego, że musi wyjść poza podniesione przez podatnika argumenty uzasadniające zwrot nadpłaty wskazane we wniosku. Będzie tak np. gdy podatnik podatku od nieruchomości wnioskuje o zwrot nadpłaty w odniesieniu do budynku, a organ podatkowy w trakcie postępowania stwierdza, że podatnik w deklaracji źle wyliczył kwotę podatku od gruntu i budowli. Aby określić wysokość zobowiązania w prawidłowej kwocie organ podatkowy musi wszcząć postępowanie w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego na podstawie art. 21 § 3. Co z postępowaniem wszczętym z wniosku podatnika o stwierdzenie nadpłaty? Jest ono „wchłonięte” przez postępowanie w sprawie określenia wysokości zobowiązania. Oznacza to, że organ podatkowy musi wydać postanowienie o wszczęciu postępowania w sprawie określenia wysokości zobowiązania (art. 165) i poinformować podatnika, o tym że jego żądanie zwrotu nadpłaty zostanie rozpatrzone w tym postępowaniu. Czy trzeba umarzać postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty? Można mieć tu wątpliwości, ponieważ nie stało się ono bezprzedmiotowe – sprawa nadpłaty będzie rozpatrywana w postępowaniu określającym kwotę zobowiązania. I o tym trzeba koniecznie poinformować podatnika, co przyniesie lepsze rezultaty niż doręczanie mu postanowienia o umorzeniu postępowania z jego wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Warto zwrócić uwagę, że wydanie decyzji kompleksowej spowoduje, że zobowiązanie w całości jest określone w tej decyzji, a złożona przez podatnika deklaracja przestaje obowiązywać.

Jak wskazuje Ministerstwo Finansów w powołanym piśmie z dnia 30 grudnia 2015 r. „(...) decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego wydana z urzędu, jako decyzja «kompleksowa» obejmująca wszystkie elementy stanu faktycznego, również te, które były objęte wcześniejszymi decyzjami «częstkowymi», zastępuje wszystkie decyzje «częstkowe».” W jakim sensie „zastępuje” wszystkie decyzje „częstkowe”? Wg mnie w decyzji określającej, która musi obejmować całość zobowiązania, kwoty z decyzji cząstkowych zostaną „przepisane” bez ich zmiany i dodatkowo określona zostanie kwota zobowiązania, która nie była objęta decyzjami „cząstkowymi”. Wróćmy do naszego przykładu. Jeżeli organ podatkowy w decyzji określił wysokość podatku od budynku (30 zł) i nie „ruszył” kwot podatku wynikających z deklaracji od budowli i gruntów (100 zł), to może, wydając decyzję „komplek-

sową”, określić inne kwoty podatku od budowli i gruntów, i dodać do tego podatek od budynku wynikający z decyzji „częstkowej”. Nie może – wg mnie – jeszcze raz w decyzji „kompleksowej” zmienić kwoty podatku z decyzji „częstkowej” (chyba że uprzednio wzruszy tę decyzję w ramach trybów nadzwyczajnych). W decyzji „kompleksowej” można jedynie określić podatek od przedmiotów opodatkowania, w których kwota podatku została wyliczona przez podatnika w deklaracji. W tym kontekście należy odnieść się do postanowień nowego art. 259a, z którego wynika, że decyzja stwierdzająca nadpłatę wygasa z dniem doręczenia decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego. Wg mnie, pomimo wygaśnięcia decyzji w sprawie stwierdzenia nadpłaty, organ podatkowy nie powinien jeszcze raz rozstrzygać sprawy już raz rozstrzygniętej w decyzji ostatecznej. Powinien w decyzji kompleksowej „przepisać” kwoty podatków wynikających z decyzji „częstkowych”, ponieważ z literalnego brzmienie powołanego art. 259a wynika, że decyzja ta pozostaje w obrocie prawnym aż do momentu doręczenia decyzji określającej. Zatem w dacie wydania decyzji „kompleksowej” organ jest nią związany.

8. Wnioski

W konkluzji należy stwierdzić, że nowe regulacje dotyczące trybu stwierdzania nadpłaty eliminują problemy powstałe na gruncie wykładni poprzednio obowiązujących przepisów. Wg mnie zmieniony tryb stwierdzania nadpłat „ułatwi życie” na równi organom podatkowym i podatnikom. Najważniejsze zmiany sprowadzają się do tego, że:

- 1) można wydać decyzję „częstkową” stwierdzającą nadpłatę w części wskazanej we wniosku o stwierdzenie nadpłaty. W takiej decyzji określa się wysokość zobowiązania podatkowego od przedmiotu opodatkowania wskazanego we wniosku o stwierdzenie nadpłaty;
- 2) wysokość zobowiązania w przypadku wydania decyzji „częstkowej” wynika z tej decyzji oraz z deklaracji podatkowej w odniesieniu do przedmiotów opodatkowania nieobjętych wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty;

- 3) organ podatkowy po wszczęciu postępowania z wniosku podatnika o stwierdzenie nadpłaty może wszcząć postępowanie w sprawie określenia wysokości zobowiązania i w jego ramach rozstrzygnąć w sprawie nadpłaty;
- 4) organ podatkowy może wydać decyzję w sprawie nadpłaty po upływie terminu przedawnienia, gdy podatnik złoży wniosek ostatniego dnia tego terminu. W decyzji tej organ nie może określić zobowiązania w kwocie wyższej niż zapłacił podatnik.

PRAKTYCZNE PROBLEMY ZWIĄZANE Z ODBIOREM KORESPONDENCJI PRZEZ PROFESJONALNYCH PEŁNOMOCNIKÓW Z UŻYCIEM ELEKTRONICZNEJ SKRZYNKI PODAWCZEJ

Dariusz Gibasiewicz

1. Wprowadzenie

Z dniem 1 stycznia 2016 roku zostały wprowadzone do ustawy Ordynacja podatkowa nowe regulacje dotyczące między innymi pełnomocnictw oraz doręczania korespondencji profesjonalnym pełnomocnikom¹. Wprowadzone do systemu prawnego zmiany miały wpisywać się w budowanie szeroko rozumianej e-administracji. Miały one też przynieść oczywiste korzyści, takie jak przyspieszenie postępowań podatkowych poprzez eliminację problemów z doręczeniem korespondencji profesjonalnym pełnomocnikom oraz wymierne oszczędności związane z brakiem konieczności drukowania wszelkich pism kierowanych do strony oraz ponoszenia kosztów ich doręczenia, co następowało przy wykorzystaniu podmiotów zewnętrznych. Co więcej, te zmiany wydawały się mieć pozytywny charakter zarówno dla organu podatkowego, jak i pełnomocników i ich mocodawców. W przypadku organów podatkowych zniwelowany miał zostać problem związany z doręczeniem pełnomoc-

1 Zob. ustawa z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2015 r. poz. 1649.

nikowi korespondencji, bowiem w przypadku elektronicznego systemu doręczeń nie były powielane trudności, które występowały w tradycyjnym systemie jej doręczania. Ponadto doręczenia przy wykorzystywaniu systemu e-PUAP miały nie pozwalać na działania zmierzające do przedłużenia momentu doręczenia korespondencji, co na przykład ma niebagatelne znaczenie w przypadku doręczania decyzji ustalających. Niejednokrotnie takie decyzje były doręczane przez organy podatkowe tuż przed upływem terminu przedawnienia (autor spotkał się z takimi sytuacjami bardzo często w odniesieniu do decyzji ustalających w zakresie podatku od przychodów ze źródeł nieujawnionych). Zmiany te miały być także korzystne dla pełnomocników podatników, bowiem przede wszystkim nie byli oni zmuszani do odbioru korespondencji w terminie związanym z wizytą doręczyciela. Przy wykorzystaniu systemu e-PUAP odbiór korespondencji całkowicie uniezależnił się od ich braku obecności w określonym czasie w prowadzonej przez nich kancelarii, która była wskazana jako adres do korespondencji. Niewątpliwie zatem dokonane zmiany miały na celu wprowadzenie pewnych dogodności w systemie doręczeń dokonywanych profesjonalnym pełnomocnikiem. Są one także oczywistym znakiem czasu w związku z szeroko pojętą „elektronizacją życia”, co musi znajdować także odzwierciedlenie na gruncie obowiązującego prawa. Dokonywane zmiany w Ordynacji podatkowej nie mają charakteru odosobnionego, jeżeli weźmie się pod uwagę także zmiany w innych obszarach prawa, jak na przykład informatyzację postępowań cywilnych.

Uznając dokonywane zmiany za konieczne i uznając ich słuszość za niepodlegającą jakiegokolwiek dyskusji, należy zadać jednak pytanie, czy te założenia, plany i oczekiwania, które legły u podstaw wprowadzonych zmian znajdują odzwierciedlenie w praktyce. Oczywistym jest także, że realizacja określonych wartości, nawet niewątpliwie słusznych, musi być oceniana także w kontekście realizacji innych wartości, które stanowią aksjologiczną podstawę danej części regulacji. W tym konkretnym wypadku powstaje pytanie, czy elektroniczna postępowania z wykorzystaniem systemu e-PUAP nie wpływa w negatywny sposób na prawa reprezentowanej przez profesjonalnego pełnomocnika strony. Dotyczy to przede wszystkim możliwości zapoznania się z otrzymywaną korespondencją oraz prawidłowym sposobem określenia daty jej otrzymania,

tak aby data, która została uznana za datę doręczenia przez organ podatkowy, pokrywała się z datą faktycznej możliwości otrzymania i możliwości zapoznania się z nią przez pełnomocnika strony. W przypadku rozbieżności tych dat może dojść do istotnego naruszenia interesów reprezentowanej przez profesjonalnego pełnomocnika strony, przede wszystkim w zakresie złożenia na przykład odwołania od przesłanej decyzji. Zatem na gruncie proceduralnym niezwykle istotne jest dokonanie prawidłowego doręczenia pisma pełnomocnikowi strony, gdyż możliwość zapoznania się z jego treścią przez pełnomocnika jest gwarantem realizacji konstytucyjnie i ustawowo przyznanych praw strony, w imieniu której działa profesjonalny pełnomocnik. Prawidłowe doręczenie jest też podstawą budowania faktycznego zaufania do organów administracji oraz realizacją założenia będącego zasadą każdego postępowania, w tym prowadzonego na gruncie Ordynacji podatkowej. Ponadto oczywistym jest, iż dokonanie doręczenia zgodnie z przepisami prawa jest swoistym warunkiem wstępnym prawidłowości dokonywania dalszych czynności, np. prawidłowe doręczenie decyzji ma istotny wpływ na możliwość złożenia odwołania od niej. Nie ulega wątpliwości, że brak prawidłowego doręczenia korespondencji powoduje, iż w świetle prawa nie może ona zostać uznana za doręczoną, a zatem nie rozpoczynają swojego biegu terminy związane z jej prawidłowym doręczeniem.

2. Zmiany prawne w zakresie doręczeń korespondencji profesjonalnym pełnomocnikom obowiązujące od dnia 1 stycznia 2016 roku

Przed rozpoczęciem analizy postawionego powyżej problemu konieczne jest przypomnienie treści najistotniejszych przepisów Ordynacji podatkowej obowiązujących od dnia 1 stycznia 2016 roku w omawianym zakresie, tj. art. 144 tego aktu prawnego. Zgodnie z nim organ podatkowy doręcza pisma: 1) za pokwitowaniem, za pośrednictwem operatora pocztowego w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe, pracowników urzędu obsługującego ten organ, funkcjonariuszy celnych lub upoważnionych pracowników innego organu podatkowego, lub przez organy lub osoby uprawnione na podstawie odrębnych przepisów, lub 2) za urzędowym poświadczeniem odbioru,

za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej. Ponadto, jeżeli przepisy ustawy przewidują doręczanie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej, doręczenie następuje przez portal podatkowy w zakresie wynikającym z odrębnych przepisów lub przez elektroniczną skrzynkę podawczą. Biorąc pod uwagę treść tego ostatniego zdania, konieczne jest zdefiniowanie nowych na gruncie Ordynacji podatkowej pojęć, tj. „portal podatkowy” oraz „elektroniczna skrzynka podawcza”. Legalna definicja portalu podatkowego została zawarta przez ustawodawcę w art. 3 pkt 14 ustawy Ordynacja podatkowa. Zgodnie z nią, przez portal podatkowy rozumie się system teleinformatyczny administracji podatkowej służący do kontaktu organów podatkowych z podatnikami, płatnikami i inkasentami, a także ich następcami prawnymi oraz osobami trzecimi, w szczególności do wnoszenia podań, składania deklaracji oraz doręczania pism organów podatkowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Natomiast pojęcie elektronicznej skrzynki podawczej zostało zdefiniowane przez ustawodawcę w treści art. 3 pkt 17 ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne. Zgodnie z tą definicją jest to dostępny publicznie środek komunikacji elektronicznej służący do przekazywania dokumentu elektronicznego do podmiotu publicznego przy wykorzystaniu powszechnie dostępnego systemu teleinformatycznego.

W treści art. 144 Ordynacji podatkowej został zawarty także § 5, który jawi się jako jeden z najistotniejszych w odniesieniu do omawianej tematyki. Zgodnie z nim doręczanie pism pełnomocnikowi będącemu adwokatem, radcą prawnym lub doradcą podatkowym oraz organom administracji publicznej następuje za pomocą środków komunikacji elektronicznej albo w siedzibie organu podatkowego. Tym samym należy zauważyć, iż sytuacja tzw. profesjonalnych pełnomocników została uregulowana odmiennie niż samych stron oraz pełnomocników, którzy nie mają charakteru profesjonalnego. Mogą oni bowiem odbierać korespondencję jedynie w dwojaki sposób, tj. albo za pomocą środków komunikacji elektronicznej, albo w siedzibie organów podatkowych. W bardzo wielu wypadkach – na przykład w przypadku reprezentowania przez jednego pełnomocnika stron w wielu postępowaniach przed różnymi organami oraz w przypadku reprezentowania strony przed odległym terytorialnie organem – tylko ten pierwszy ze sposobów odbierania ko-

respondencji może być w sensie faktycznym brany pod uwagę. Stąd tak istotne, aby doręczenia korespondencji za pomocą środków komunikacji elektronicznej odbywały się prawidłowo. Konieczne jest także zauważenie, iż całkowita elektronizacja systemu doręczeń może stanowić istotny problem dla szeregu pełnomocników, przede wszystkim tych, którzy nie do końca są w stanie odnaleźć się w złożonych systemach informatycznych. Obiektywne braki, obawy lub niechęć w tym zakresie mogą zatem stanowić istotne przeszkody w reprezentowaniu strony w postępowaniu. Z oczywistych względów pełnomocnik musi także posiadać dostęp do komputera oraz do Internetu, aby dokonywać odbioru kierowanej do niego korespondencji.

Jednocześnie należy przypomnieć, iż również od 1 stycznia 2016 roku uległy zmianie przepisy dotyczące udzielania pełnomocnictw. Od wskazanej powyżej daty, w przypadku przedkładania pełnomocnictwa organowi podatkowemu, należy to uczynić na formularzu określonym w drodze rozporządzenia przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Najczęściej wykorzystywanym rodzajem pełnomocnictwa wydaje się być pełnomocnictwo szczególne, które jest wykorzystywane w konkretnej sprawie. Istotnym jest, iż w treści tego pełnomocnictwa występuje wyraźne rozróżnienie na adres e-mail oraz adres elektroniczny. Zatem nie należy w żaden sposób utożsamiać tych dwóch pojęć i w przypadku konieczności podania adresu elektronicznego nie można go zastępować adresem e-mail, pomimo potocznej zbieżności tych dwóch pojęć. To rozróżnienie jest także wyraźnie podkreślone w samej treści pełnomocnictwa, bowiem w wyjaśnieniach do niego wskazuje się, że adres elektroniczny oznacza adres w systemie teleinformatycznym wykorzystywanym przez organ podatkowy. Oczywiście w praktyce powstają z tym związane problemy. Rodzi się bowiem pytanie, jak traktować korespondencję, która została przez organ podatkowy wysłana do pełnomocnika nie na jego adres elektroniczny, ale adres e-mail i czy w takim wypadku można w ogóle twierdzić, iż taka korespondencja została skutecznie pełnomocnikowi doręczona. Jest to szczególnie istotne na przykład w przypadku doręczenia decyzji podatkowej, od której następnie wniesione zostało odwołanie. W takim wypadku powstaje wątpliwość, czy taka decyzja weszła w ogóle do obrotu prawnego, a zatem czy można było wnieść od niej skutecznie odwo-

łanie. Powyższy problem nie wydaje się mieć jedynie charakteru teoretycznego, wzięwszy pod uwagę niejasność przepisów w pierwszym okresie ich obowiązywania i różnorodne podejście do powyższej kwestii przez organy podatkowe. Interpretując ściśle art. 144 § 5 Ordynacji podatkowej, jego treść nie pozostawia jednak wątpliwości, że taki sposób doręczenia korespondencji nie jest skuteczny, a zatem doręczana decyzja nie weszła do obrotu prawnego, co powoduje, że złożenie od niej odwołania jest bezprzedmiotowe.

3. Praktyka funkcjonowanie systemu e-PUAP w odniesieniu do profesjonalnych pełnomocników

System e-PUAP, którym posługują się organy podatkowe do doręczania korespondencji profesjonalnym pełnomocnikom (w tym niezwykle ważnych dokumentów, takich jak decyzje administracyjne), nie funkcjonuje w sposób prawidłowy, a przez bardzo długie czasokresy nie funkcjonuje w ogóle. W konsekwencji niejednokrotnie przez długie okresy czasu, w tym wielodniowe, nie jest możliwe odbieranie korespondencji. Jest to szczególnie widoczne w przypadku tych podmiotów, do których kierowana jest istotna ilość korespondencji na elektroniczną skrzynkę podawczą. Pokazuje to, że system e-PUAP został przygotowany i zbudowany na potrzeby prowadzenia pojedynczej lub niewielkiej ilości korespondencji, natomiast nie jest możliwe prawidłowe jego funkcjonowanie w przypadku większej jej liczby. Stawia to w bardzo trudnej sytuacji tych profesjonalnych pełnomocników, którzy prowadzą większą ilość spraw, bowiem z przyczyn niezależnych od nich nie są oni w stanie odbierać na bieżąco kierowanej do nich korespondencji.

Trzeba przy tym podkreślić, iż nie wynika to z niewiedzy czy niechęci profesjonalnych pełnomocników, ale z fatalnego działania systemu e-PUAP i wad, którymi jest on obciążony, w tym występowania błędów wewnętrznych. Fakt ten objęty jest wiedzą powszechną, co nawet potwierdza Centralny Ośrodek Informatyki, wskazując m.in. na błędy w architekturze systemu. Potwierdza to także minister właściwy do spraw cyfryzacji, a także szereg informacji medialnych na temat nieprawidłowości w funkcjonowaniu tego systemu.

W tym miejscu należy także przybliżyć techniczne aspekty odbioru korespondencji przy użyciu skrzynki podawczej, co może być szczególnie interesujące dla osób, które nigdy nie występowały w roli profesjonalnego pełnomocnika strony na gruncie Ordynacji podatkowej. Konieczne jest zatem wyjaśnienie, że odbiór korespondencji za pośrednictwem systemu e-PUAP przebiega w ten sposób, iż w pierwszej kolejności użytkownik loguje się do systemu e-PUAP, wykorzystując przypisany login oraz hasło. W skrzynce odbiorczej tworzony jest odnośnik do konkretnego dokumentu, w którym powinno znajdować się UPD (urzędowe poświadczenie doręczenia). Aby odebrać korespondencję, należy otworzyć odnośnik z UPD. W tym momencie odbiorca otrzymuje wiadomość sms na zarejestrowany numer telefonu, zawierającą kod, którego wpisanie do systemu jest konieczne, aby w ogóle wpłynęła korespondencja, której dotyczy wiadomość. Jednakże z bliżej nieokreślonych przyczyn technicznych po wpisaniu kodu duża część korespondencji, której dotyczą poświadczenia doręczenia, nie wpływa do skrzynki odbiorczej adresata automatycznie, natomiast organ otrzymuje informację, że korespondencja została doręczona adresatowi. Dzieje się tak, pomimo tego, iż wpisując kod, adresat potwierdza odebranie dokumentu. Korespondencja ta jednak nie jest dostarczana do skrzynki odbiorczej adresata korespondencji, tak aby mógł on ją pobrać i zapoznać się z jej treścią. Faktyczna możliwość odbioru korespondencji ma miejsce dopiero po upływie bliżej nieokreślonego okresu czasu, niejednokrotnie nawet po kilkunastu dniach od otrzymania przez organ administracji urzędowego potwierdzenia doręczenia. Problemy związane z odbieraną przez użytkownika korespondencją mogą być powodowane tworzeniem się na koncie użytkownika tzw. składów wirtualnych, co może być konsekwencją na przykład wysyłania przez organy administracji korespondencji nie przez skrzynkę podawczą systemu e-PUAP, ale z adresów e-mail. Dodatkowo przy otwieraniu tej korespondencji często występują kolejne błędy systemowe, na przykład system „wylogowuje” użytkownika bądź strona wygasa i nie jest możliwe otwarcie jakichkolwiek dokumentów. Dodatkowo błędy te permanentnie się powtarzają. W konsekwencji, przy dużej ilości korespondencji kierowanej do użytkownika, jest on w stanie odebrać jej nikłą liczbę i to ze znacznym opóźnieniem ze względu na błędy systemowe systemu e-PUAP. Dochodzi zatem do kuriozalnej

sytuacji, która ma absurdalny charakter w państwie, którego art. 2 Konstytucji statuuje zasadę demokratycznego państwa prawnego. Otóż organ posiada Urzędowe Potwierdzenie Doręczenia korespondencji i jest przekonany, że pismo zostało doręczone, natomiast profesjonalny pełnomocnik nie otrzymał korespondencji, nie miał możliwości zapoznania się z jej treścią, a zatem nie wie, czego dotyczy.

Na marginesie należy także wskazać, iż stosunkowo często pełnomocnikom doręczana jest korespondencja na skrzynkę podawczą e-PUAP, której adresatem są inni pełnomocnicy. Powstaje oczywiście pytanie, dlaczego takie sytuacje mają miejsce i dlaczego jest naruszana tajemnica postępowania, bowiem korespondencja trafia do podmiotu nieuprawnionego, który nie jest umocowany do zapoznania się z jej treścią. Jednakże organy administracji nie ponoszą jakichkolwiek konsekwencji swoich nieprawidłowych działań, podczas gdy profesjonalni pełnomocnicy – w kontekście wad systemu e-PUAP – mogą nawet faktycznie odpowiadać za nie swoje błędy. Organ podatkowy dysponuje bowiem dowodem doręczenia korespondencji pełnomocnikowi strony, pomimo że nie trafiła ona do pełnomocnika, ani nie miał on możliwości zapoznania się z jej treścią. Ponadto organ koncentruje się na posiadanym przez siebie dokumencie (UPD) jako dowodzie doręczenia lub możliwości zapoznania się z treścią korespondencji.

Organ administracji oraz sądy (na etapie badania środków zaskarżenia od rozstrzygnięć organów podatkowych) powinny zatem w sposób bardzo rozważny i ostrożny podchodzić do kwestii prawidłowego doręczenia korespondencji pełnomocnikowi przy użyciu skrzynki podawczej e-PUAP. Powinno to mieć miejsce w szczególności w sytuacji, w której profesjonalny pełnomocnik twierdzi, że nie otrzymał korespondencji od organu oraz że nie miał możliwości zapoznania się z nią. Istnieje bowiem bardzo duże prawdopodobieństwo, iż taka sytuacja rzeczywiście miała miejsce, pomimo że organ podatkowy dysponuje urzędowym potwierdzeniem odbioru korespondencji przez pełnomocnika. Istnieje jednak możliwość weryfikacji treści tego dokumentu poprzez zwrócenie się do Centralnego Ośrodka Informatyki, który jako administrator systemu jest w stanie ustalić, czy i kiedy pełnomocnik otrzymał korespondencję oraz czy rzeczywiście miał możliwość zapoznania się z nią, gdy istnieje możliwość także ustalenia ilości sztuk korespondencji na skrzynce po-

dawczej pełnomocnika w określonym czasie oraz technicznych możliwości jej pobierania.

Warto zaznaczyć, że pojawiają się już w tego typu sprawach pierwsze rozstrzygnięcia. Przykładowo postanowieniem z dnia 26 września 2016 roku² Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie odrzucił skargę strony, stwierdzając, że termin na jej wniesienie został przekroczony. Sąd ustalił, że zaskarżoną decyzję wysłano pełnomocnikowi skarżącego za pomocą środków komunikacji elektronicznej, tj. za pośrednictwem platformy e-PUAP na wskazany w pełnomocnictwie adres elektroniczny. Sąd wskazał, że zgodnie z art. 144 § 5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa w związku z art. 8 ustawy z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych³, doręczanie pism pełnomocnikowi będącemu adwokatem, radcą prawnym lub doradcą podatkowym oraz organom administracji publicznej następuje za pomocą środków komunikacji elektronicznej albo w siedzibie organu podatkowego. Z kolei art. 152a § 1 Ordynacji podatkowej stanowi, że w celu doręczenia pisma w formie dokumentu elektronicznego organ podatkowy przesyła na adres elektroniczny adresata zawiadomienie zawierające: 1) informację, że adresat może odebrać pismo w formie dokumentu elektronicznego; 2) wskazanie adresu elektronicznego, z którego adresat może pobrać pismo i pod którym powinien dokonać potwierdzenia doręczenia pisma; 3) pouczenie dotyczące sposobu odbioru pisma, a w szczególności sposobu identyfikacji pod wskazanym adresem elektronicznym w systemie teleinformatycznym organu podatkowego oraz informację o wymogu podpisania urzędowego poświadczenia odbioru w sposób, o którym mowa w art. 20a ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne⁴. Natomiast jak wynika z art. 152a § 2 i 3 o.p., w przypadku nieodebrania pisma w formie dokumentu elektronicznego w sposób określony w § 1 pkt 3, organ podatkowy po upływie 7 dni, licząc od dnia wysłania zawiadomienia, przesyła powtórne zawiadomienie o możliwości odebrania tego pisma. W przypadku nieodebrania pisma doręczenie uważa się za dokonane

2 Postanowienie WSA w Olsztynie z dnia 26 września 2016 r., sygn. akt II SA/OI 1134/16, System Informatyki Prawnej Lex Omega.

3 Tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 471.

4 Zob. ustawa z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne, tekst jedn. Dz.U. z 2014 r. poz. 183 ze zm.

po upływie 14 dni, licząc od dnia przesłania pierwszego zawiadomienia. Zdaniem Sądu skarżona decyzja została doręczona reprezentującemu skarżącego radcy prawnemu za pomocą środków komunikacji elektronicznej w dniu 16 czerwca 2016 r.; jest to data uznania dokumentu za doręczony w związku z niepodjęciem pisma pomimo dwukrotnego zawiadomienia o możliwości jego odebrania w dniu 1 czerwca 2016 r. i 9 czerwca 2016 r., co wynika z Urzędowego Poświadczenia Doręczenia. Trzydziestodniowy termin do wniesienia skargi upływał zatem w sobotę 16 lipca 2016 r. Mając jednak na względzie treść art. 83 § 2 p.p.s.a., który stanowi, że jeżeli ostatni dzień terminu przypada na sobotę lub dzień ustawowo wolny od pracy, za ostatni dzień terminu uważa się następny dzień po dniu lub dniach wolnych od pracy, w okolicznościach tej sprawy ostatnim dniem na złożenie skargi był poniedziałek 18 lipca 2016 r. Tymczasem skarga została wniesiona do Sądu dopiero 24 sierpnia 2016 r., a zatem po upływie terminu przewidzianego w art. 53 § 1 p.p.s.a. Stosownie do treści art. 58 § 1 pkt 2 p.p.s.a. wniesienie skargi po terminie skutkuje jej odrzuceniem. Oczywiście w niniejszej sprawie nie są ogólnie znane okoliczności niedochowania terminu na złożenie skargi, jednakże przedmiotowe postanowienie jest ilustracją mogących występować praktycznych problemów. Stąd konieczność zachowania przez pełnomocników daleko idącej rozwagi i ostrożności w zakresie odbioru korespondencji doręczanej przez organy administracji.

Należy przy tym wskazać, że brak jest możliwości rozwiązania tych problemów poprzez kontakt z administratorem systemu e-PUAP, który jest praktycznie nieosiągalny, a wysyłane wiadomości generują jedynie automatyczną odpowiedź, która nawet w najmniejszym stopniu nie jest pomocna w rozwiązywaniu problemów. Tym samym system e-PUAP nie działa prawidłowo i uniemożliwia profesjonalnemu pełnomocnikowi reprezentowanie strony w zakresie przewidzianym przepisami prawa, dodatkowo naruszając jej prawa do rzetelnego postępowania oraz wpływając negatywnie na możliwość składania środków zaskarżenia.

Wyściem z takiej sytuacji – poza oczywiście poprawą funkcjonowania tego systemu – jest korzystanie przez organy podatkowe z możliwości przewidzianej w treści art. 144 § 3 Ordynacji podatkowej. Zgodnie z nim, w przypadku wystąpienia problemów technicznych uniemożliwiających organowi podatkowemu doręczenie pism za pomocą środków

komunikacji elektronicznej, pisma doręcza się za pokwitowaniem, za pośrednictwem operatora pocztowego w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe, pracowników urzędu obsługującego ten organ, funkcjonariuszy celnych lub upoważnionych pracowników innego organu podatkowego, lub przez organy lub osoby uprawnione na podstawie odrębnych przepisów. Oczywiście w kontekście przywołanego przepisu powstaje jednak pytanie, jak należy rozumieć pojęcie „problemów technicznych uniemożliwiających organowi podatkowemu doręczenie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej” oraz czy stosowanie tej wyjątkowej możliwości jest uzależnione od tego, czy te problemy zostały spowodowane przez którąkolwiek ze stron, tj. organ podatkowy lub profesjonalnego pełnomocnika reprezentującego stronę postępowania. Zdaniem P. Pietrasza w zakresie pojęcia „problemów technicznych” mieści się nieprzystosowanie techniczne organu podatkowego lub adresata do doręczania pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej⁵. Ponadto wskazuje on, że „sytuacja taka występuje w szczególności gdy strona postępowania w piśmie wniesionym w postaci papierowej wnosi o doręczenie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej na wskazany adres e-mail, i jednocześnie nie posiada w ogóle konta na portalu podatkowym lub w innym systemie teleinformatycznym, który obsługuje [elektroniczną skrzynkę podawczą] organu podatkowego”⁶. Ta teza wydaje się być jednak dyskusyjna, bowiem jest z pewnością bardzo liberalna w tym sensie, że pozwalałaby profesjonalnym pełnomocnikom na unikanie konieczności odbioru korespondencji w drodze elektronicznej poprzez na przykład nietworzenie skrzynki podawczej w systemie e-PUAP. Wydaje się jednak, iż celem ustawodawcy przy wprowadzaniu tego przepisu do Ordynacji podatkowej było zagwarantowanie możliwości zapoznania się z korespondencją kierowaną do profesjonalnego pełnomocnika w przypadku obiektywnych problemów technicznych, przede wszystkim niespodzowanych i niezależnych od strony postępowania oraz jej pełnomocnika. Jednym z takich problemów jest brak działania systemu e-PUAP, na którego prawidłowość funkcjonowania nie ma wpływu ani organ podatkowy, ani strona

5 P. Pietrasz, *Zasady doręczania e-pism w postępowaniu podatkowym obowiązujące od 1 stycznia 2016 r.*, cz. 1, System Informacji Prawnej Lex Omega.

6 *Ibidem*.

czy też jej pełnomocnik, bowiem systemem tym administruje Centralny Ośrodek Informatyki. Należy zatem uznać, iż ustawodawca przewidział w tym zakresie mogące powstać problemy techniczne, a legislacyjną konsekwencją tego stanu rzeczy jest wprowadzenie do porządku prawnego treści art. 144 § 3 Ordynacji podatkowej.

Warto przy tym nadmienić, iż wady systemu e-PUAP są dostrzegane nie tylko przez pełnomocników stron postępowań, ale także przez organy administracji, które ze względu na błędy systemowe platformy e-PUAP doręczają profesjonalnym pełnomocnikom dokumenty w wersji papierowej. Taka sytuacja jest traktowana przez organy jako wyjątkowa i przejściowa. Organy zgadzając się na doręczanie pism drogą tradycyjną, wskazują, aby poinformować je o ustaniu przyczyn, które uniemożliwiają doręczanie pełnomocnikowi korespondencji poprzez skrzynkę podawczą. Ta prośba organów jest uzasadniona, jeśli weźmie się pod uwagę, że w aktualnym stanie prawnym w przypadku profesjonalnych pełnomocników regułą jest doręczanie korespondencji drogą elektroniczną, a nie tradycyjną

Należy przy tym jeszcze raz podkreślić, że kwestia ta jest niezwykle istotna dla profesjonalnych pełnomocników, wzięwszy pod uwagę treść art. 144 § 5 ustawy – Ordynacja podatkowa, zgodnie z którym doręczanie pism pełnomocnikowi będącemu adwokatem, radcą prawnym lub doradcą podatkowym oraz organom administracji publicznej następuje za pomocą środków komunikacji elektronicznej albo w siedzibie organu podatkowego. Jest to w szczególności widoczne w przypadku profesjonalnych pełnomocników prowadzących na przykład kilka tysięcy spraw podatkowych w całej Polsce, co powoduje, iż nie jest możliwym odbieranie korespondencji w siedzibach organów położonych na terenie Polski. Również odbieranie korespondencji w drugi z wymienionych przez ustawodawcę sposobów, tj. za pomocą środków elektronicznych, nie jest obiektywnie możliwe, bowiem system e-PUAP w praktyce nie funkcjonuje. W ten sposób dochodzi do dosyć kuriozalnej sytuacji, która z pewnością nie powinna mieć miejsca w demokratycznym państwie prawa, w której pełnomocnik strony nie ma możliwości odebrania kierowanych do niego pism. Co więcej, może to powodować i w praktyce powoduje, iż organy administracji uznają korespondencję za doręczoną, pomimo iż pełnomocnik Strony nie był w stanie jej w jakikolwiek spo-

sób odebrać. Niektóre organy pomimo ewidentnych nieprawidłowości i błędów w funkcjonowaniu systemu, a także wniosków pełnomocników o doręczanie korespondencji w wersji papierowej, nadal używają systemu e-PUAP, twierdząc przy tym, że to problem pełnomocnika i reprezentowanej przez niego strony, a nie organów administracji. Tego typu działania i przyjmowane przez organy administracji stanowisko należy uznać za niedopuszczalne, biorąc pod uwagę przyznane obywatelom konstytucyjne i ustawowe prawa. W kontekście tych działań jako karykaturalne w praktyce jawią się m.in. zasada demokratycznego państwa prawa czy też zasada pogłębiania zaufania do państwa i stanowionego przezeń prawa. Spojrzenia na tę kwestię nie może także zmieniać stanowiska niektórych organów, które w odpowiedzi na wniosek o kierowanie korespondencji drogą tradycyjną w związku z nieprawidłowym działaniem systemu e-PUAP wskazują na treść art. 162 Ordynacji podatkowej i instytucję przywrócenia terminu jako remedium na brak funkcjonalności tego systemu⁷. Oczywiście w takiej sytuacji, zgodnie z treścią powyżej wymienionego przepisu, konieczne jest uprawdopodobnienie, że uchybienie terminowi nastąpiło w sposób niezawiniony. Uprawdopodobnienia nie należy w żadnym razie utożsamiać z udowodnieniem. W tym zakresie istnieje także bogate orzecznictwo sądów administracyjnych. Między innymi w wyroku z dnia 28 lutego 2014 r.⁸ Naczelny Sąd Administracyjny trafnie wskazał, iż „przesłanka uprawdopodobnienia nie może być utożsamiana z dowodzeniem okoliczności istotnych z punktu widzenia art. 162 § 1 i 2 o.p. Uprawdopodobnienie jest środkiem zastępczym dowodu w znaczeniu ścisłym, niedającym pewności, lecz tylko wiarygodność (prawdopodobieństwo) twierdzenia o określonym fakcie. Jest to środek zwolniony od ścisłych formalności dowodowych. Dla przywrócenia terminu nie jest konieczne przeprowadzenie postępowania dowodowego według reguł określonych w rozdziale 11, działu IV o.p. – «Dowody», ponieważ wystarczy uprawdopodobnienie, że zainteresowany nie dotrzymał terminu bez swojej winy”. Z kolei

7 W tym wypadku powstaje także inny problem, a mianowicie związany z tym, czy instytucja przywrócenia terminu może w tym wypadku znaleźć zastosowanie, skoro decyzja nie została w sposób prawidłowy doręczona, a zatem brak jest w ogóle podstaw do wnoszenia odwołania od rozstrzygnięcia, które nie weszło do obrotu prawnego.

8 Wyrok NSA w Warszawie z dnia 28 lutego 2014 r., sygn. akt I FSK 470/13, System Informacji Prawnej Lex Omega.

w orzeczeniu z dnia 16 czerwca 2009 r.⁹ Naczelny Sąd Administracyjny skonstatował, że „w sytuacji gdy uchybienie terminu do złożenia środka zaskarżenia jest wynikiem braku wiedzy strony co do faktu wydania aktu administracyjnego, od którego przysługuje ten środek, dzień ustania przyczyny uchybienia terminowi, od którego liczy się 7-dniowy termin, w którym należy wnieść podanie o przywrócenie terminu w rozumieniu art. 162 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹⁰ musi być określony w sposób bezsporny co do faktu powzięcia przez stronę informacji o wydaniu tego aktu i uchybieniu terminu do jego zaskarżenia.” W świetle powyższych orzeczeń, pomimo braku konieczności udawadniania niezawinięcia przez profesjonalnego pełnomocnika przekroczenia terminu, rekomendowane wydaje się być jednak zgłoszenie stosownych wniosków dowodowych na okoliczność braku winy w uchybieniu terminowi. Mogą one mieć oczywiście różny charakter. Znane są przypadki, w których niektórzy pełnomocnicy instalują kamery nad monitorem komputera, na którym korzystają ze skrzynki podawczej, aby pokazać realne działanie systemu w przypadku uznania przez organ administracyjny, że nie istniały problemy z odbiorem przesyłanej korespondencji. Oczywiście możliwe jest złożenie wniosku o przeprowadzenie dowodu z zeznań świadka obsługującego odbiór korespondencji, a także informatyka współpracującego z kancelarią, którzy mogą zeznać, jak działał system oraz jakimi wadami był obciążony. Ponadto profesjonalny pełnomocnik, dbający o możliwość wykazania swojej staranności w odniesieniu do prób odbioru korespondencji, może robić tzw. „print-screeny” obrazujące stan działania systemu e-PUAP. Powinny one być robione każdego dnia i archiwizowane, tak aby mogły zostać wykorzystane w przypadku zaistnienia sporu co do momentu doręczenia profesjonalnemu pełnomocnikowi korespondencji. Oczywiście możliwe jest także przedstawienie informacji z Centralnego Ośrodka Informatyki co do rzeczywistego momentu odebrania określonego pisma oraz braku możliwości odebrania go w terminie wcześniejszym, pomimo dysponowania przez organ dokumentem UPD.

9 Wyrok NSA w Warszawie z dnia 16 czerwca 2009 r., sygn. akt I FSK 373/08, System Informacji Prawnej Lex Omega.

10 Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.

Konieczne jest także nadmienienie, że w związku z występującymi problemami pełnomocnicy wielokrotnie kontaktują się z administratorem systemu e-PUAP, jednak jest on nieosiągalny, a wysyłane wiadomości generują jedynie automatyczną odpowiedź, która nawet w najmniejszym stopniu nie jest pomocna w rozwiązaniu problemów.

4. Podsumowanie

Celem niniejszego artykułu nie było potępienie, czy też zakwestionowanie wprowadzonych zmian do Ordynacji podatkowej w zakresie doręczania korespondencji profesjonalnym pełnomocnikom reprezentującym strony. Autorowi zależało jednak na przedstawieniu prawdziwego obrazu stosowania nowych przepisów, a także konfrontacji szczytnych i słusznych założeń związanych z wprowadzaniem nowych metod doręczeń a praktyką codziennej działalności profesjonalnych pełnomocników w tym zakresie. W artykule – ze względu na jego ramy – zostały przedstawione tylko niektóre niedogodności związane z elektronicznym doręczaniem korespondencji, które jednak mają ogromne znaczenie dla pełnomocników oraz reprezentowanych przez nie stron.

Konieczne jest realne spojrzenie na zaistniałą sytuację i stwierdzenie bez cienia kurtuazji, że system e-PUAP nie działa prawidłowo i w obecnej postaci uniemożliwia pełnomocnikom profesjonalnym reprezentowanie strony w zakresie przewidzianym przepisami prawa, dodatkowo naruszając jej prawa do rzetelnego postępowania oraz wpływając negatywnie na możliwość składania środków zaskarżenia.

Konieczna jest zatem zdecydowana interwencja w tym zakresie upoważnionych podmiotów, tak aby zostało wdrożone prawidłowe działanie systemu e-PUAP, które w chwili obecnej jest jedną z istotnych gwarancji zachowania zasady praworządności. W przeciwnym razie wprowadzone z zmiany w Ordynacji podatkowej, pomimo zasadności ich założeń, doprowadzą do całkowitego załamania doręczenia korespondencji profesjonalnym pełnomocnikom. W sposób oczywisty wpłynie to w negatywny sposób na sytuację reprezentowanych przez nich stron postępowania, a także przyczyni się do zaistnienia szeregu sporów dotyczących doręczenia korespondencji oraz daty dokonania tego.

Pociągnie to za sobą konieczność zaangażowania sporej ilości zasobów osobowych oraz czasu. Doprowadzi to także do całkowitej erozji zasady zaufania do państwa oraz pociągnie za sobą niechęć do dalszych zmian związanych z tworzeniem e-administracji.

DECYZJA W POSTĘPOWANIU W SPRAWACH CELNYCH – ANALIZA ZAKRESU ZMIAN

Mirosława Laszuk

1. Wprowadzenie – zakres zmian w postępowaniu w sprawach celnych

Obowiązujący do dnia 30 kwietnia 2016 roku Wspólnotowy Kodeks Celny¹ (WKC) oraz przepisy wykonawcze² bardzo ogólnie regulowały aspekty procesowe prawa celnego. Normy prawa procesowego zawarte w WKC stanowiły jedynie wytyczne i określały podstawowe zasady służące realizacji prawa materialnego. Państwa członkowskie dookreślały te zasady w wewnętrznych przepisach prawnych.³

Uwzględniając powyższe, do momentu wejścia w życie unijnego kodeksu celnego⁴ (UKC), w Polsce postępowanie w sprawach celnych oparte było w głównej mierze na regulacjach ustawy – Ordynacja podat-

-
- 1 Rozporządzenie Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiające Wspólnotowy Kodeks Celny, Dz.Urz. L 302 z 19.10.1992 r. ze zm.
 - 2 Rozporządzenie Komisji (EWG) nr 2454/93 z dnia 2 lipca 1993 r. ustanawiające przepisy w celu wykonania rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 ustanawiającego Wspólnotowy Kodeks Celny, Dz.Urz. WE L 253 z 1993 r. ze zm.
 - 3 A. Gorgol, A. Kuś, P. Smoleń, Zarys finansów publicznych i prawa finansowego, Warszawa 2011, s. 328.
 - 4 Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny, Dz.Urz. UE L 269 z 2013 r. ze zm.

kowa⁵. Zgodnie z treścią art. 73 ustawy Prawo celne⁶, obowiązującego do dnia wejścia w życie ustawy z dnia 22 czerwca 2016 r. o zmianie ustawy – Prawo celne⁷, stosowane były odpowiednio przepisy art. 12 oraz działu IV o.p., z uwzględnieniem zmian wynikających z przepisów prawa celnego. Z kolei w przypadku wydawania zaświadczeń stosowane były odpowiednio przepisy działu VIIIa ustawy Ordynacja podatkowa.

UKC po raz pierwszy reguluje jednolitą dla państw członkowskich procedurę dotyczącą wydawania i zarządzania decyzjami. Zgodnie z pkt 22 preambuły do UKC „w odniesieniu do decyzji dotyczących stosowania przepisów prawa celnego, w tym w odniesieniu do wiążących informacji, powinno się stosować te same zasady. Każda z tych decyzji powinna być ważna na całym obszarze Unii, przy czym należy przewidzieć możliwość jej unieważnienia, zmiany, chyba że postanowiono inaczej, lub jej cofnięcia, jeżeli nie jest zgodna z przepisami prawa celnego lub ich interpretacją”.

Potrzeba powyższych zmian wynika z pełnej elektronizacji wymiany i przechowywania danych. Zgodnie z treścią art. 6 ust. 1 UKC przewidywane jest stworzenie wspólnych systemów elektronicznych na poziomie Unii Europejskiej, między innymi do wydawania decyzji, pozwoleń i ich zmiany. Stan ten ma być osiągnięty najpóźniej do dnia 31 grudnia 2020 roku. Dlatego też ustawodawca unijny dąży do ujednoczenia przepisów proceduralnych.

Biorąc pod uwagę powyższe, na gruncie nowych unijnych przepisów celnych do postępowania w sprawach celnych stosowane są:

- art. 22-32 UKC,
- art. 8-15 rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/2447 z dnia 24 listopada 2015 r. ustanawiającego szczegółowe zasady wykonania niektórych przepisów rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 ustanawiającego unijny kodeks celny (rozporządzenie wykonawcze)⁸;

5 Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jedn. Dz.U. z 2015 r. poz. 613 ze zm.

6 Ustawa z dnia 19 marca 2004 r. – Prawo celne, tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 1880.

7 Ustawa z dnia 22 czerwca 2016 r. o zmianie ustawy – Prawo celne oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 1228.

8 Dz.Urz. UE L 343 z 2015 r.

- art. 8-18 rozporządzenia delegowanego Komisji (UE) 2015/2446 z dnia 28 lipca 2015 r. uzupełniającego rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 w odniesieniu do szczegółowych zasad dotyczących niektórych przepisów unijnego kodeksu celnego (rozporządzenie delegowane)⁹.

Oprócz unijnych regulacji w niewielkim zakresie obowiązują również regulacje krajowe. Skutkiem wejścia w życie UKC była konieczność przemodelowania „krajowego” postępowania celnego i oparcie go przede wszystkim na przepisach „unijnych”. Obecnie, zgodnie z treścią znowelizowanego art. 73 pkt 1 ustawy Prawo celne, do postępowania w sprawach celnych stosuje się przepisy art. 12, art. 141-143, art. 168, art. 170 oraz działu IV rozdziałów 2, 5, 6, 9, 10, 11 – z wyłączeniem art. 200, oraz rozdziałów 21-23 ustawy Ordynacja podatkowa, a do odwołań stosuje się odpowiednio także przepisy art. 140 § 1, art. 162 § 1-3, art. 163 § 2, art. 169 § 1 i 1a, art. 210 § 1 pkt 1-6 i 8 oraz § 2, art. 220-223, art. 226-229, art. 232, art. 233 § 1 i 2, art. 234 oraz art. 234a ustawy Ordynacja podatkowa.

Analizując zakres zmian, należy stwierdzić, że widoczna jest odrębność zasad postępowania w sprawach celnych od postępowania podatkowego. Sytuacja taka powoduje to, że organ celny nie może wszczęć i prowadzić jednego postępowania w zakresie wszystkich należności przywozowych powstających w stosunku do jednego towaru i jednego konkretnego zdarzenia (np. zaniżenia wartości celnej, nielegalnego wprowadzenia towaru, niedotrzymania warunku zwolnienia towaru z należności przywozowych). Biorąc pod uwagę powyższe, organ zobligowany jest do wszczęcia i prowadzenia dwóch odrębnych postępowań.

2. Decyzja w postępowaniu w sprawach celnych

UKC wprowadza w art. 5 pkt 39 definicję decyzji. Zgodnie z treścią powyższego artykułu decyzją jest każdy akt wydany przez organy celne odnoszący się do przepisów prawa celnego zawierający orzeczenie w konkretnej sprawie, który pociąga za sobą skutki prawne dla zainteres

9 *Ibidem.*

sowanej osoby lub zainteresowanych osób. Decyzję w powyższym rozumieniu należy utożsamiać z wszelkimi rozstrzygnięciami zapadającymi w toku postępowania w sprawach celnych. Przepisy kodeksu wyraźnie podkreślają, że wydane decyzje obowiązują na terenie całego obszaru celnego UE.

Do dnia 1 maja 2016 roku w odniesieniu do decyzji stosowano przepisy Ordynacji podatkowej. Ustawa Ordynacja podatkowa nie definiowała pojęcia „decyzja”. W treści art. 207 o.p. ustawodawca określa, że organ podatkowy orzeka w sprawie w drodze decyzji, chyba że przepisy niniejszej ustawy stanowią inaczej, a następnie wskazuje, że decyzja rozstrzyga sprawę co do jej istoty albo w inny sposób kończy postępowanie w danej instancji. Ustawodawca używa w Ordynacji sformułowań „decyzja organu podatkowego” lub „decyzja”, bez bliższych określeń. W doktrynie używa się określenia „decyzja podatkowa”. Zaznaczyć należy, że UKC używa terminu „decyzja” w szerszym znaczeniu niż w Ordynacji podatkowej. Pojęcie tej decyzji obejmuje „ordynacyjne” pojęcia decyzji i postanowienia zaskarżalnego, natomiast postanowienia, na które nie służy zażalenie, zgodnie z Ordynacją podatkową, stanowią na gruncie prawa celnego czynności materialno-techniczne.¹⁰

Pojęcie decyzji jest immanentnie związane z prawem administracyjnym.¹¹ W prawie administracyjnym decyzję definiuje się jako akt administracyjny stanowiący jednostronne ustalenie organu administracji publicznej o wiążących dla jednostki (i organu) konsekwencjach normy prawa administracyjnego.¹²

Podkreślić należy, że w UKC brak jest pojęcia postanowienia. W postępowaniu w sprawach celnych postanowienia nie są wydawane. Na gruncie Ordynacji podatkowej aktami administracyjnymi wydawanymi przez organy podatkowe są decyzje i postanowienia. Postanowienia, tak jak i decyzje, są jednostronnymi i władczymi aktami administracyjnymi indywidualnymi. Przy takim sposobie rozumienia

10 Uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie ustawy – Prawo celne oraz niektórych innych ustaw, www.sejm.gov.pl, s. 37.

11 A. Drywa, *Odpowiedzialność odszkodowawcza za wydanie niegodnej z prawem decyzji podatkowej*, Warszawa 2014, s. 29.

12 J. Boć (red.), *Prawo administracyjne*, Wrocław 2000, s. 312

„decyzji”, jaki przyjęto w UKC, można przyjąć, że mieszczą się w tym pojęciu także postanowienia, a nawet akceptacje czy zgody.¹³

Przepisy UKC wyróżniają decyzje wydane na wniosek oraz decyzje wydane z urzędu, a także decyzje korzystne dla wnioskodawcy/zainteresowanej osoby oraz decyzje niekorzystne dla wnioskodawcy/zainteresowanej osoby. Podział na decyzje korzystne i niekorzystne stanowi rozwiązanie nowe, niewystępujące w regulacjach innych gałęzi prawa. Również dotychczas stosowana w postępowaniu w sprawach celnych Ordynacja podatkowa nie zawiera takiego podziału. Należy przyjąć, że decyzją korzystną wydawaną na wniosek osoby zainteresowanej jest decyzja w pełni zgodna z treścią i intencją wniosku. Nie można wykluczyć również decyzji korzystnych wydawanych z urzędu. Przepisy UKC nie przewidują dla takich decyzji szczególnej formy ani też wymogów co do jej zawartości. Jednak zdecydowana większość decyzji wydawanych z urzędu, to decyzje niekorzystne. Decyzje wydane na wniosek nie w pełni go uwzględniające są również decyzjami niekorzystnymi.

W przypadku decyzji niekorzystnych albo w sytuacji, gdy organ celny ma wątpliwości, czy decyzja, którą zamierza wydać jest czy nie jest korzystna dla osoby, unijny ustawodawca wprowadził instytucję powiadomienia wnioskodawcy lub osoby zainteresowanej o podstawach, na których zamierza oprzeć decyzję.¹⁴ Zarówno wnioskodawca, jak i osoba zainteresowana (decyzje wydane z urzędu) mają możliwość przedstawienia swojego stanowiska w określonym terminie – 30 dni, rozpoczynającym swój bieg z dniem powiadomienia lub z dniem uznania go za doręczone. Od określonego powyżej terminu są wyjątki. Przykładowo, gdy decyzja odnosi się do wyników kontroli towarów, w przypadku których nie złożono żadnej deklaracji skróconej, deklaracji do czasowego składowania, zgłoszenia do powrotnego wywozu ani zgłoszenia celnego, organy celne mogą wymagać od zainteresowanej osoby przedstawienia jej opinii w ciągu 24 godzin. Po wyrażeniu stanowiska przez stronę postępowania organ celny podejmuje decyzję.

Przepis art. 22 ust. 6 UKC przewiduje wyjątki, w których nie ma obowiązku powiadamiania strony postępowania. Wynikają one ze spe-

13 Uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie ustawy – Prawo celne oraz niektórych innych ustaw, www.sejm.gov.pl, s. 33.

14 Art. 22 ust. 6 UKC.

cyfiki wydanych decyzji (do wydania decyzji trzeba posiadać szczególną wiedzę, a wyrażenie opinii przez wnioskodawcę nie wpłynie na treść decyzji ze względu na brak określonej wiedzy) lub ze szczególnych sytuacji, w których wydawane są decyzje. Dotyczy to między innymi decyzji wydanych w sprawie WIT, WIP, decyzji odmawiających przyznania korzyści w postaci kontyngentu taryfowego, gdy już osiągnięto określoną wielkość tego kontyngentu albo też decyzji, których wydania wymaga charakter bądź poziom zagrożenia bezpieczeństwa i ochrony Unii oraz jej mieszkańców, zdrowia ludzi, zwierząt lub roślin, środowiska lub konsumentów.

Oprócz powyższego artykułu wyjątki takie przewidują przepisy rozporządzenia delegowanego. Przepis art. 6 rozporządzenia delegowanego przewiduje szczególne przypadki, w których wnioskodawca/osoba zainteresowana nie ma możliwości przedstawienia swojego stanowiska. Są to następujące sytuacje:

- gdy wniosek nie spełnia warunków do jego przyjęcia,
- gdy organy celne powiadamiają osobę, która złożyła przywózową deklarację skróconą, o tym, że towary nie zostały załadowane w przypadku przesyłek kontenerowych przewożonych transportem morskim i lotniczym,
- gdy decyzja dotyczy powiadomienia wnioskodawcy o decyzji Komisji w sprawie zwrotu lub umorzenia należności celnych (w sytuacji gdy państwo przekazuje Komisji akta sprawy w celu podjęcia decyzji przez Komisję),
- gdy unieważnia się numer EORI.

Zaznaczyć należy, że instytucja dająca możliwość przedstawienia swojego stanowiska (określana również jako „prawo do bycia wysłuchanym”) gwarantuje wnioskodawcy lub osobie zainteresowanej możliwość nie tylko zapoznania się ze stanowiskiem organu, ale także zaprezentowania swoich argumentów i przekonania organu do swojego sposobu rozwiązania sprawy.

Przepisy rozporządzenia wykonawczego przewidują szczególną procedurę dotyczącą prawa do bycia wysłuchanym. Dotyczy to sytuacji, gdy decyzja jest przygotowywana przez organ celny w ramach przepro-

wadzanego procesu weryfikacji lub kontroli. Decyzja ma dotyczyć wyników weryfikacji lub kontroli.

Przepisy UKC również szczegółowo określiły tryb wydawania decyzji na wniosek. Osoba, która składa wniosek o wydanie decyzji dotyczącej stosowania przepisów prawa celnego powinna dostarczyć wszystkie informacje wymagane przez właściwe organy celne niezbędne do wydania decyzji.¹⁵ Po złożeniu wniosku następuje etap sprawdzenia warunków przyjęcia wniosku, gdzie organ celny niezwłocznie i nie później niż w terminie 30 dni od otrzymania wniosku sprawdza warunki przyjęcia wniosku.¹⁶ Są one następujące¹⁷:

- wnioskodawca dokonał rejestracji jako przedsiębiorca (w przypadkach, gdy jest to wymagane przez procedurę, której dotyczy wniosek);
- wnioskodawca posiada siedzibę na obszarze celnym Unii Europejskiej (w przypadkach, gdy jest to wymagane przez procedurę, której dotyczy wniosek);
- wniosek złożono organowi celnemu wyznaczonemu do przyjmowania wniosków w danym państwie członkowskim (tj. organowi właściwemu dla miejsca, w którym są prowadzone lub dostępne główne księgi rachunkowe wnioskodawcy na potrzeby celne i w którym ma być prowadzona przynajmniej część działalności, której dotyczy decyzja;
- wniosek nie dotyczy decyzji wydanej z takim samym zamiarem co poprzednia decyzja adresowana do tego samego wnioskodawcy, którą unieważniono lub cofnięto w roku poprzedzającym wniosek ze względu na fakt, że wnioskodawca nie wypełnił obowiązku nałożonego na niego na mocy tej decyzji.

W sytuacji gdy wniosek spełnia powyższe wymogi, w terminie 30 dni od daty otrzymania wniosku, organ celny powiadamia wnioskodawcę o przyjęciu wniosku. Datą przyjęcia wniosku jest data jego otrzymania przez organ celny. Jednak gdy wniosek nie spełnia powyższych wymogów, wówczas wnioskodawca jest wzywany do uzupełnienia in-

15 Art. 22 ust. 1 UKC.

16 Art. 22 ust. 2 UKC.

17 Art. 11 rozporządzenia delegowanego.

formacji w rozsądnym terminie, maksymalnie 30 dni. Gdy wnioskodawca uzupełni brakujący wniosek, następuje przyjęcie wniosku z datą otrzymania wymaganych przez organ celny informacji, o czym organ celny powiadamia wnioskodawcę. Z kolei gdy wnioskodawca nie uzupełni wniosku w określonym terminie, organ celny powiadamia go o odmowie przyjęcia wniosku. Powiadomienie o odmowie przyjęcia wniosku stanowi niekorzystną decyzję organu celnego bez prawa do wypowiedzenia. Zaznaczyć należy, że w przypadku braku informacji o przyjęciu lub odrzuceniu wniosku – należy traktować jako przyjęcie wniosku z datą złożenia lub datą przekazania ostatniej żądanej informacji.

Wydanie niekorzystnej decyzji łączy się, jak wspomniano powyżej, z obowiązkiem powiadomienia wnioskodawcy o podstawach, na których decyzja ma być oparta. Przepisy dają tu możliwość przedstawienia stanowiska w terminie 30 dni.¹⁸ Podkreślić należy, że powyższy 30-dniowy termin przedłuża termin wydania decyzji, który i tak jest bardzo długi – 120 dni.

Organy celne wydają decyzję nie później niż w terminie 120 dni od daty przyjęcia wniosku. Przepisy mogą przewidywać krótsze terminy, na przykład pozwolenie na procedurę uszlachetniania czynnego i biernego 30 dni¹⁹. Jednak gdy organy celne nie mogą dotrzymać terminu wydania decyzji, informują o tym wnioskodawcę przed jego upływem, podając przyczyny i wskazując dodatkowy okres, który uznają za niezbędny do wydania decyzji. Jeżeli nie przewidziano inaczej, dodatkowy okres nie powinien przekraczać 30 dni.²⁰

Oprócz wyżej wymienionych możliwości przedłużenia określonego w UKC terminu wydania decyzji, rozporządzenie delegowane przewiduje również inne przypadki przedłużenia terminu postępowania. Zgodnie z treścią art. 13 rozporządzenia delegowanego możliwe jest to również, gdy:

- po przyjęciu wniosku, organ celny właściwy do wydania decyzji uzna za konieczne zwrócić się do wnioskodawcy o dostarczenie dodatkowych informacji w celu podjęcia decyzji – termin

18 Art. 8 rozporządzenia delegowanego.

19 Art. 22 ust. 3 UKC.

20 Art. 22 ust. 3 UKC.

- na dostarczenie tych informacji nie przekracza 30 dni (termin na wydanie decyzji przedłuża się o ten okres);
- organ celny właściwy do podjęcia decyzji przedłużył termin konsultacji z innym organem celnym (termin na wydanie decyzji przedłuża się o ten sam okres co przedłużenie okresu konsultacji);
 - istnieją poważne podstawy uzasadniające podejrzenie naruszenia przepisów prawa celnego, a organy celne prowadzą dochodzenia oparte na tych podstawach (termin na wydanie decyzji przedłuża się o czas niezbędny do zakończenia tych dochodzeń, jednak nie dłużej niż 9 miesięcy).

Uwzględniając powyższe, należy stwierdzić, że ustawodawca oprócz tego, że przewiduje długi termin na przeprowadzenie postępowania i daje możliwość jego przedłużenia o 30 dni, to również w przepisach wykonawczych daje możliwość dodatkowego przedłużenia w szeregu innych sytuacji. Z kolei w przypadku postępowania wszczętego z urzędu, zarówno UKC, jak i uzupełniające przepisy unijne oraz krajowe nie określają maksymalnego terminu postępowania. Decyduje tu przede wszystkim zasada niezwłocznego księgowania i udostępniania należności celnych jako środka własnego UE.

Ustanowienie tak długich terminów znacznie pogarszają sytuację strony. Terminy określone w postępowaniu w sprawach celnych są znacznie dłuższe niż terminy określone w art. 139 § 1 Ordynacji podatkowej: „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”. Uwzględniając powyższe terminy zarówno w postępowaniu w sprawach celnych, jak i podatkowym, należy stwierdzić, że nie ma możliwości prowadzenia jednego postępowania przy imporcie towarów ze względu na znaczące różnice w terminach postępowania. Rozwiązanie jest niekorzystne dla strony postępowania. Pomimo że pkt 42 preambuły do UKC mówi o potrzebie zapewnienia szybkiego zwolnienia towarów, to jednak w przypadku terminów określonych w kodeksie, wydaje się, że zasada szybkości nie ma zastosowania.

W sposób bardzo ogólny uregulowane zostały decyzje wydawane przez organ celny bez uprzedniego wniosku zainteresowanej osoby (decyzje wydawane z urzędu). Zgodnie z treścią art. 29 UKC do decyzji wydawanych z urzędu stosuje się zasadniczą część przepisów określających tryb wydawania decyzji na wniosek. Ustawodawca nie sprecyzował szczegółowych zasad i wymogów mających zastosowanie tylko do wydawania decyzji z urzędu. Jak już wspomniano, brak jest określonych terminów takiego postępowania.

W przypadku postępowania w sprawach celnych wszczętego z urzędu, przepisy UKC nie przewidują formalnego wszczęcia odrębnym aktem administracyjnym, nie ma też obowiązku powiadamiania strony o wszczęciu postępowania. Również znowelizowana ustawa Prawo celne tych zagadnień nie precyzuje. Zaznaczyć należy, że moment wszczęcia postępowania jest kwestią niezwykle ważną dla strony postępowania, ponieważ pozwala ściśle określić, od kiedy mają wobec strony zastosowanie instytucje służące ochronie jej uprawnień procesowych. Ponadto wszczęcie postępowania na żądanie strony lub z urzędu oddziela w wyraźny sposób postępowanie od pozostałych procedur i czynności, które nie są zaliczane do postępowania.²¹

Biorąc pod uwagę podział decyzji na korzystne dla strony i niekorzystne, należy wnioskować, że brak powiadomienia osoby zainteresowanej o wszczęciu postępowania może wynikać z obowiązku powiadomienia wnioskodawcy o podstawach, na których decyzja ma być oparta, czyli tzw. prawa do wysłuchania. Powoduje to uruchomienie niezbędnego dla poprawności całego procesu etapu postępowania, w którym osoba zainteresowana będzie miała prawo do czynnego udziału w postępowaniu. Jednak należy się zastanowić, czy rzeczywiście można mówić w tym przypadku o realizacji zasady czynnego udziału stron w postępowaniu.

Problemem jest również fakt, że unijne przepisy prawa celnego ogólnych zasad postępowania w sprawach celnych nie przewidują. Określają jedynie zasadę udzielania informacji – art. 14 UKC „Każda osoba może zwrócić się z wnioskiem o informacje dotyczące stosowa-

21 B. Witkowska, Wszczęcie postępowania podatkowego, „Doradca Podatnika” 2006, nr 22, <http://www.e-podatnik.pl/>

nia przepisów prawa celnego. Wniosek może zostać odrzucony, jeżeli dotyczy działalności, która nie wchodzi w zakres faktycznie planowanej międzynarodowej wymiany towarowej.” Również ustawa Prawo celne nie formułuje takich zasad, ani nie odsyła w tym zakresie do stosowania przepisów Ordynacji podatkowej.

Kolejną cechą charakterystyczną, a zarazem wadą postępowania w sprawach celnych wszczętego z urzędu jest brak obowiązku formalnego zakończenia postępowania. W przypadku postępowania w sprawach celnych wszczętego na wniosek UKC przewiduje zakończenie postępowania tylko w drodze decyzji. Może to powodować naruszenie podstawowych zasad państwa prawnego, a mianowicie zasady zaufania obywateli do organów państwa, jak również zasady bezpieczeństwa prawnego.

3. Postępowanie odwoławcze i tryby nadzwyczajne

Przepisy regulujące zasady wydawania decyzji przez organ celny w postępowaniu w sprawach celnych gwarantują realizację zasady dwuinstancyjności. Zgodnie z art. 44 ust. 1 UKC każda osoba, której bezpośrednio i indywidualnie dotyczy decyzja wydana przez organ celny, ma prawo do odwołania się od takiego rozstrzygnięcia. Prawo do odwołania przysługuje również osobie, która wystąpiła do organów celnych z wnioskiem o wydanie decyzji i której takiej decyzji nie wydano w określonym przepisami prawa terminie. UKC nie gwarantuje natomiast realizacji zasady dewolutywności, brak jest stwierdzenia, że odwołanie rozpatruje organ wyższego szczebla. Kwestia ta pozostawiona jest państwowym członkowskim.

Podkreślić należy, że postępowanie odwoławcze unijny ustawodawca potraktował bardzo ogólnie, pozostawiając regulacje szczegółowe państwowym członkowskim. Na podstawie art. 44 ust. 4 UKC państwa członkowskie zostały zobligowane do zapewnienia procedury odwoławczej umożliwiającej szybkie potwierdzenie lub skorygowanie decyzji wydawanych przez organy celne. Przepisy prawa celnego również w niewielkim stopniu regulują postępowanie odwoławcze. W art. 90e ustawy Prawo celne ustawodawca określa, że załatwienie sprawy w postępowaniu

niu odwoławczym powinno nastąpić nie później niż w ciągu 2 miesięcy od dnia otrzymania odwołania przez organ odwoławczy. Wskazuje też, że przed wydaniem decyzji organ odwoławczy powinien wyznaczyć osobie, której dotyczy decyzja, siedmiodniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego. Termin ten za zgodą osoby może zostać skrócony²². Jest to rozwiązanie podobne do ustanowionego przepisami UKC prawa do bycia wysłuchanym.

W pozostałych nieuregulowanych kwestiach ustawa Prawo celne odsyła do Ordynacji podatkowej. Jak już wspomniano powyżej, do postępowania odwoławczego w sprawach celnych stosuje się następujące przepisy Ordynacji podatkowej: art. 140 § 1, art. 162 § 1-3, art. 163 § 2, art. 169 § 1 i 1a, art. 210 § 1 pkt 1-6 i 8 oraz § 2, art. 220-223, art. 226-229, art. 232, art. 233 § 1 i 2, art. 234 oraz art. 234a. Można więc stwierdzić, że zarówno UKC, jak i ustawa Prawo celne postępowanie odwoławcze regulują w niewielkim zakresie.

Podobnie jak w WKC oraz w Ordynacji podatkowej, zgodnie z treścią art. 45 ust. 1 UKC prawo do wniesienia odwołania nie powoduje wstrzymania wykonania zaskarżonej decyzji. Organy celne wstrzymują jednak wykonanie decyzji w całości lub w części, jeżeli mają uzasadnione powody, aby sądzić, że zaskarżona decyzja jest sprzeczna z przepisami prawa celnego lub istnieje obawa spowodowania nieodwracalnej szkody dla osoby zainteresowanej. Jednak wstrzymanie wykonania decyzji nakładającej należności celne uzależnione jest od złożenia zabezpieczenia. Wyjątkiem jest sytuacja, w której złożenie zabezpieczenia mogłoby spowodować poważne gospodarcze lub społeczne trudności dłużnika.

Przepisy ustawy Prawo celne uszczegóławiają powyższą kwestię poprzez określenie organów właściwych do wstrzymania decyzji. Zgodnie treścią art. 73b ustawy Prawo celne, w sprawie wstrzymania wykonania decyzji właściwy jest organ celny, który wydał decyzję (do czasu przekazania odwołania wraz z aktami sprawy właściwemu organowi odwoławczemu) lub organ odwoławczy (po otrzymaniu odwołania wraz z aktami sprawy).

Zupełnie nowym rozwiązaniem jest wprowadzenie tzw. „trybów nadzwyczajnych”. Pozwalają one na wyeliminowanie z obrotu praw-

22 Art. 90d ustawy – Prawo celne.

nego decyzji organów celnych w trybie innym niż odwoławczy. Tryby nadzwyczajne uregulowane zostały w art. 23 ust. 3 oraz art. 27 i art. 28 UKC. Przepisy powyższe regulują sytuację, gdy organ celny może unieważnić, zmienić lub cofnąć swoje decyzje.

Przepis art. 23 ust. 3 UKC daje możliwość unieważnienia, zmiany lub cofnięcia decyzji zarówno korzystnych, jak i niekorzystnych wydawanych na wniosek, w sytuacji gdy nie jest ona zgodna z przepisami prawa celnego. Należy stwierdzić, że przesłanka powyższa została określona w sposób bardzo ogólny. Obowiązujące do 1 maja 2016 roku regulacje zawierały enumeratywnie wymienione przesłanki wzruszenia. Daje to duże możliwości organowi celnemu, a tym samym nie chroni wnioskodawcy. Decyzje tego rodzaju powinny, co do zasady, kształtować w sposób trwały sytuację prawną adresata. Zasada ogólnej trwałości ostatecznych decyzji ma podstawowe znaczenie dla stabilizacji opartych na decyzji stosunków prawnych, dlatego w świadomości społecznej zasada ta uchodzić będzie z pewnością za jedno z kardynalnych założeń całego systemu ogólnego postępowania administracyjnego²³.

UKC w sposób bardziej szczegółowy przewiduje możliwości unieważnienia, cofnięcia lub zmiany decyzji korzystnej dla posiadacza decyzji. Organy celne, zgodnie z treścią art. 27 UKC, unieważniają decyzję korzystną dla posiadacza decyzji, jeżeli decyzja została podjęta na podstawie nieprawidłowych lub niekompletnych informacji, a posiadacz decyzji wiedział lub powinien był wiedzieć, że informacje są nieprawidłowe lub niekompletne. Na skutek powyższych informacji została wydana decyzja, która byłaby inna, gdyby informacje były prawidłowe i kompletne. O unieważnieniu decyzji strona powinna zostać powiadomiona. Unieważnienie jest skuteczne od dnia, w którym pierwotna decyzja stała się skuteczną.

Jak wspomniano powyżej, korzystna decyzja może zostać również cofnięta lub zmieniona w przypadkach innych niż określone dla unieważnienia. Może to mieć miejsce w sytuacji, gdy jeden lub kilka warunków wymaganych do jej wydania nie zostało spełnionych lub przestało być spełnianych albo też na wniosek posiadacza decyzji. O cofnięciu

23 W. Dawidowicz, *Ogólne postępowanie administracyjne. Zarys systemu*, Warszawa 1962, s. 123.

lub zmianie decyzji należy powiadomić osobę, do której decyzja została skierowana.

4. Podsumowanie

Wprowadzone zmiany dotyczące przepisów mają na celu zapewnić jednolitych zasad wydawania decyzji na terenie całej Unii Europejskiej (unii celnej). Związane jest to z kolei ze stworzeniem wspólnych systemów elektronicznych, między innymi do wydawania decyzji, pozwoleń, najpóźniej do dnia 31 grudnia 2020 roku. Jednak nowe zasady dotyczące wydawania decyzji spowodowały szereg problemów zarówno dla strony postępowania, jak i dla organów.

Analizując wady nowych rozwiązań, wskazać należy uregulowania dotyczące postępowania w sprawach celnych prowadzonego z urzędu. Ustawodawca nie sprecyzował, poza odesłaniem do przepisów regulujących procedurę na wnioski, żadnych bardziej szczegółowych zasad i wymogów mających zastosowanie do postępowania prowadzonego z urzędu. Jak wskazano wcześniej, zainicjowanie takiego postępowania nie wymaga jego formalnego wszczęcia odrębnym aktem administracyjnym, brak jest określonych terminów postępowania. Powoduje to, że postępowanie prowadzone z urzędu jest niejasne, a przecież zdecydowana większość decyzji wydawanych z urzędu jest decyzjami niekorzystnymi. Również tryb nadzwyczajny przewidziany w stosunku do decyzji wydawanych z urzędu jest niejasny. Przesłanka unieważnienia, zmiany lub cofnięcia decyzji została sformułowana zbyt ogólnie, co nie wpływa korzystnie na zapewnienie trwałości sytuacji prawnej adresata decyzji.

Jednak głównym problemem są istotne różnice w zasadach postępowania w sprawach podatkowych i postępowania w sprawach celnych – dotyczy to między innymi terminów. W związku z tym organ celny nie może wszcząć i prowadzić jednego postępowania w zakresie wszystkich należności przywozowych powstających w stosunku do jednego towaru i jednego konkretnego zdarzenia. Wymagane jest wszczęcie i prowadzenie dwóch odrębnych postępowań. Wskazać należy, że decyzja w zakresie podatku z tytułu importu jest konsekwencją rozstrzygnięcia w zakresie cła (cło wchodzi do podstawy opodatkowania, powstanie

cia rodzi obowiązek pobrania podatku). Mając więc na uwadze znacznie dłuższe maksymalne terminy do załatwienia sprawy przewidziane przez przepisy UKC, należy stwierdzić, że organ powinien najpierw wszcząć i zakończyć postępowanie w sprawach celnych, a następnie w oparciu o jego wynik wszcząć i przeprowadzić postępowanie podatkowe.

W związku z powyższym powstaje szereg problemów, szczególnie w przypadku sądów rozpatrujących skargi. Szczególny problem może stwarzać sytuacja, gdy upływie termin 30 dni od doręczenia, a strona postępowania nie wniesie skargi na decyzję wymierzającą należności celne (np. w sytuacji gdy stawka celna równa była 0% lub była stosunkowo niska wysokość), jednak nie będzie zgadzać się z decyzją podatkową i złoży skargę. W sytuacji powyższej w postępowaniu sądowym powstanie problem wynikający z faktu, że decyzja podatkowa jest konsekwencją decyzji celnej. Uchylenie decyzji podatkowej jest niemożliwe. Nie jest możliwe również uchylenie decyzji celnej, która jest decyzją ostateczną i prawomocną, a tym samym upłynął termin złożenia odwołania. Uchylenie tej decyzji byłoby sprzeczne z zasadą pewności prawa.

POSTĘPOWANIE W SPRAWACH CELNYCH. NOWA PROCEDURA CZY POWRÓT DO KODEKSU POSTĘPOWANIA ADMINISTRACYJNEGO?

Karol Piech

1. Wstęp

W dniu 22 czerwca 2016 r. Sejm RP uchwalił ustawę o zmianie ustawy Prawo celne oraz niektórych innych ustaw¹. Konieczność nowelizacji krajowego prawa celnego była skutkiem zasadniczych zmian w prawie celnym, jakie wprowadził unijny kodeks celny² oraz przepisy wykonawcze³. Unijne prawo celne zawiera znacznie więcej niż dotychczasowe przepisy regulacji prawnych charakterze stricte procesowym. Nowelizując prawo celne, krajowy prawodawca zdecydował się na zasadnicze, wręcz rewolucyjne zmiany przepisów postępowania w sprawach

1 Dz.U. poz. 1228.

2 Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny, Dz.Urz. UE L 269 z 10.10.2013 r., s. 1, ze zm.

3 Rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) 2015/2447 z dnia 24 listopada 2015 r. ustanawiające szczegółowe zasady wykonania niektórych przepisów rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 ustanawiającego unijny kodeks celny, Dz.Urz. UE L 343 z 29.12.2015 r., s. 558, ze zm., dalej: rozporządzenie wykonawcze lub RW; rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2015/2446 z dnia 28 lipca 2015 r. uzupełniające rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 w odniesieniu do szczegółowych zasad dotyczących niektórych przepisów unijnego kodeksu celnego, Dz.Urz. UE L 343 z 29.12.2015, s. 1, ze zm. oraz rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2016/341 z dnia 17 grudnia 2015 r. uzupełniające rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 w odniesieniu do przepisów przejściowych dotyczących niektórych przepisów unijnego kodeksu celnego w okresie, gdy nie działają jeszcze odpowiednie systemy teleinformatyczne, i zmieniające rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2015/2446, Dz.Urz. UE L 69 z dnia 15.03.2016 r., s. 1.

celnych. Dotychczas do postępowania w sprawach celnych⁴ stosowano odpowiednio przepisy działu IV Ordynacji podatkowej, z uwzględnieniem zmian wynikających z przepisów prawa celnego⁵. Zamiast tego wprowadzono odwołanie tylko do niektórych wybranych przepisów działu IV Ordynacji podatkowej. W wyniku powyższych działań do postępowania w sprawach celnych nie stosuje się wielu tradycyjnych pojęć i instytucji prawnych postępowania podatkowego (administracyjnego), a zakres wprowadzonych zmian budzi zasadnicze wątpliwości zarówno w zakresie kompletności – w taki sposób skonstruowanej prawnocelnej regulacji procesowej, jak i obawy dotyczące spójności przepisów krajowego postępowania administracyjnego.

2. Krótka historia postępowania celnego w II Rzeczypospolitej

Po odzyskaniu niepodległości w 1918 r. w Polsce przez pewien czas obowiązywały przepisy celne państw zaborczych. W dniu 1 sierpnia 1919 r. Sejm II RP przyjął ustawę przyznającą Ministrowi Skarbu, w porozumieniu z Ministrem Przemysłu i Handlu, prawo do samodzielnego wydawania taryfy celnej, która uchyliła przepisy byłych zaborców oraz wprowadziła polskie przepisy celne. Obrót towarowy z zagranicą uregulowano odrębną ustawą – z dnia 15 lipca 1920 r. o obrocie towarowym z zagranicą⁶. Jednak najważniejszym aktem prawnym wydanym w okresie II RP, który w sposób nowoczesny regulował zagadnienia celne, było – wydane w formie rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej – prawo celne z dnia 27 października 1933 r.⁷ Prawo celne 1933 zawierało odrębną i bardzo obszerną część (art. 35-115) poświęconą postępowaniu celnemu. Z obecnego punktu widzenia również przepisy części IV, VI i VIII zawierały regulacje prawnoprocesowe. Funkcjono-

4 Dla określenia tego postępowania używa się także zwrotu „postępowanie celne”.

5 Zob. art. 73 ust. 1 ustawy z dnia 19 marca 2004 r. – Prawo celne, tekst jedn. Dz.U. z 2015 r. poz. 858 ze zm.

6 Zob. także A. Kuś, *Procedury celne w polskim prawie celnym na tle prawa Unii Europejskiej*, Warszawa-Poznań 2001, s. 35; M. Woźniczko, *Polska Administracja Celna w okresie międzywojennym*, „Monitor Prawa Celnego” 1996, nr 8; M. Woźniczko, *Kalendarium Celnictwa Polskiego*, „Monitor Prawa Celnego” 2003, nr 4.

7 Dz.U. Nr 184, poz. 610, dalej: rozporządzenie Prezydenta o prawie celnym lub prawo celne 1933.

wały one niezależnie od skodyfikowanych przepisów postępowania administracyjnego⁸ oraz postępowania podatkowego⁹. Do czasu wydania Ordynacji 1934 r. postępowanie podatkowe unormowane było w wielu aktach prawnych regulujących poszczególne podatki. Do tego czasu nie było w Polsce ogólnego prawa podatkowego, tj. aktu prawnego odnoszącego się do wszystkich lub większości podatków¹⁰.

Zastosowanie przepisów Ordynacji 1934 do postępowania celnego wyłączyła klauzula enumeratywna, określająca rodzaje podatków podlegających jej unormowaniom. Zgodnie z brzmieniem art. 1 przepisom Ordynacji 1934 podlegały postępowania w sprawach następujących podatków państwowych: gruntowego, od nieruchomości, od lokali, od placów budowlanych, od energii elektrycznej, przemysłowego, dochodowego, nadzwyczajnego od niektórych zajęć zawodowych, wojskowego, pobieranego w postaci dodatku do podatku dochodowego oraz od kapitałów i rent. Podobnie rzecz miała się w stosunku do ogólnego postępowania administracyjnego. W myśl postanowień art. 112 r.p.a., przepisów rozdziałów III-XVI nie rozciągnięto na postępowanie w sprawach dotyczących państwowych podatków bezpośrednich i pośrednich, opłat stemplowych oraz ceł i monopolów. W praktyce organy celne mogły stosować wyłącznie przepisy działu II, określające zasady ustalania właściwości oraz rozstrzygnięcia sporów tym zakresie. Pozwala to na sformułowanie tezy o istniejącej w II Rzeczypospolitej samodzielności postępowania celnego i jego odrębności w stosunku do postępowania administracyjnego oraz postępowania podatkowego.

3. Postępowanie celne a Kodeks postępowania administracyjnego

Po II wojnie światowej Ordynacja podatkowa 1934 r. została uchylona, a zawartą w niej materię uregulowano w trzech odrębnych aktach normatywnych: dekrete z dnia 19 maja 1946 r. – o zobowiązaniach

8 Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 22 marca 1928 r. o postępowaniu administracyjnym, Dz.U. Nr 36, poz. 341.

9 Ordynacja podatkowa z dnia 15 marca 1934 r., Dz.U. Nr 39, poz. 346, dalej: Ordynacja 1934.

10 Zob. F. Mastalski, Prawo podatkowe, Warszawa 2004, s. 155-158.

podatkowych¹¹, dekrete z dnia 16 maja 1946 r. – o postępowaniu podatkowym¹² oraz w dekrete z dnia 11 kwietnia 1947 r. – prawo karne skarbowe¹³. Dekret z 1946 r. został uchylony przez dekret z dnia 27 października 1950 r. o zobowiązaniach podatkowych¹⁴. Zgodnie z treścią art. 36 ust.1 przepisy tego dekretu stosowane były do wszelkich danin publicznych, nie wyłączając opłat skarbowych i należności celnych.

W dniu 1 marca 1962 r. weszło w życie pierwsze uchwalone po zakończeniu II wojny światowej prawo celne¹⁵. W przepisach przejściowych skreślono postanowienia art. 36 ust. 1 powołanego wyżej dekretu w części dotyczącej należności celnych. Prawo celne 1961 zawierało normy prawa celnego materialnego, regulacje określające ustrój organów administracji państwowej właściwych w sprawach celnych oraz normy prawa procesowego¹⁶. Część trzecia normowała postępowanie celne (art. 27-44 prawa celnego 1961). W zakresie uzupełniającym zasady prowadzenia postępowania celnego uregulowane zostały w rozporządzeniu Ministra Handlu Zagranicznego z dnia 17 lutego 1962 r. w sprawie kontroli celnej i postępowania celnego¹⁷. Do postępowania celnego prowadzonego na podstawie prawa celnego 1961 stosowano również przepisy ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego¹⁸, która weszła w życie z dniem 1 stycznia 1961 r. i normowała postępowanie przed organami administracji państwowej¹⁹.

4. Postępowanie w sprawach celnych a postępowanie podatkowe

Związek pomiędzy k.p.a. a postępowaniem celnym „przetrwiał” 35 lat. W dniu 9 stycznia 1997 r. Sejm RP uchwalił bowiem ustawę Kodeks

11 Dz.U. Nr 27, poz. 173.

12 Dz.U. Nr 27, poz. 174.

13 Dz.U. Nr 32, poz. 140.

14 Dz.U. Nr 49, poz. 452.

15 Ustawa z dnia 14 lipca 1961 r. Prawo celne, Dz.U. Nr 33, poz. 166, dalej: prawo celne 1961.

16 Taką strukturę posiadały wszystkie uchwalone po wojnie ustawy określane mianem Prawa celnego, łącznie z pierwszą po przywróceniu w Polsce zasad gospodarki rynkowej ustawą z dnia 28 grudnia 1989 r., tekst jedn. Dz.U. z 1994 r. Nr 71, poz. 312 ze zm.

17 Dz.U. Nr 14, poz. 62 ze zm.

18 Tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 23.

19 Art. 2 § 1 k.p.a., w brzmieniu obowiązującym w dniu wejścia w życie.

celny²⁰ i zerwał ten wieloletni związek. Zgodnie z art. 262 k. cel., do postępowania w sprawach celnych stosowano odpowiednio przepis art. 12 oraz przepisy działu IV ustawy – Ordynacja podatkowa. W literaturze przedmiotu²¹ stwierdzono, że „przepisy działu IV ordynacji podatkowej (art.120-271) mają być stosowane w sprawach celnych z zachowaniem „odpowiedniości” oraz „z uwzględnieniem zmian wynikających z prawa celnego. Oznacza to, że trzeba ustalić, które z przepisów tego rozdziału Ordynacji podatkowej mogą być stosowane i w jakim zakresie”. Zgodnie z koncepcją J. Nowackiego, powszechnie zaakceptowaną przez judykaturę, odpowiednie stosowanie unormowań prawnych zawartych w przepisach prawnych do innych sytuacji niż te, dla których zostały one ustanowione, oznacza, że niektóre przepisy stosuje się wprost, czyli w bezpośrednim rozumieniu, inne stosuje się z pewnymi modyfikacjami, a jeszcze innych nie stosuje się wcale²². W praktyce realizacja tej koncepcji stwarzała ogromne trudności, co powodowało nie tylko ignorancję zastrzeżenia „odpowiedniego” stosowania przepisów działu IV Ordynacji podatkowej, ale i bezrefleksyjne stosowanie tych przepisów wprost²³. Odpowiednie stosowanie prawa nie może wprawdzie oznaczać dokonywania dowolnych przekształceń przepisów prawnych i funkcji, jakie mają one spełniać²⁴, wymaga jednak rozważenia, czy i w jakim zakresie, jak uważał J. Nowacki²⁵, zmianie musi ulec nie tylko część hipotezy owego odpowiednio stosowanego przepisu prawa, ale – z uwagi na odmiennie ukształtowaną sytuację faktyczną – również jego dyspozycja.

Przystąpienie Polski do Unii Europejskiej spowodowało jednak „radikalną zmianę w katalogu źródeł prawa obowiązującego w Polsce. Zmiana ta była w szczególności zauważalna na gruncie prawa celnego, gdzie znacząca część regulacji zastrzeżona została dla instytucji Wspólnoty, a jedy-

20 Tekst jedn. Dz.U. z 2001 r. Nr 75, poz. 802 ze zm.

21 J. Borkowski, [w:] J. Borkowski, J. Chlebny, J. Chromicki, R. Hauser, H. Wojtachnio, Kodeks celny. Komentarz, Warszawa 2001, s. 495-496

22 J. Nowacki, Odpowiednie stosowanie przepisów prawa, [w:] J. Nowacki, Studia z teorii prawa, Kraków 2003 s. 455-457 (przedruk artykułu opublikowanego w „Państwo i Prawo” 1964, nr 3, s. 367-376).

23 Zob. również M. Hauser, Odpowiednie stosowanie przepisów prawa – Uwagi porządkujące, „Acta Universitatis Wratislaviensis”. Przegląd Prawa i Administracji” 2005, nr LXV, s. 152.

24 Zob. J. Zimmermann, Elementy procesowe nadzoru, kontroli NSA nad samorządem terytorialnym, „Państwo i Prawo” 1991, z. 12, s. 52.

25 J. Nowacki, Odpowiednie stosowanie..., *op. cit.*, s. 456-457.

nie nieznaczny jej fragment podlega regulacjom krajowym”²⁶. Unia Celna i Wspólna Polityka Handlowa – stanowiąc obszar wyłącznej kompetencji Wspólnoty (Unii) Europejskiej²⁷ – nie pozwala, by Państwa Członkowskie – w dziedzinach należących do wyłącznych kompetencji Wspólnoty (Unii Europejskiej) – samodzielnie (bez zgody Unii) kreowały normy prawne. Unia Celna wraz ze wspólną polityką handlową jest bowiem jest jedną z niewielu dziedzin, w której Wspólnota (Unia) posiada uprawnienia wyłączne²⁸. Również Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku²⁹ wyraził pogląd, że „przepisy wspólnotowego prawa celnego regulują zasadnicze kwestie obrotu towarowego, nie regulują natomiast wszystkich zagadnień. Krajowe regulacje w zakresie prawa celnego mają charakter uzupełniający do prawa wspólnotowego i obowiązują wówczas, gdy przepisy Wspólnotowego Kodeksu Celnego i Rozporządzenia wykonawczego do tego Kodeksu nie zawierają żadnych szczególnych postanowień”. W praktyce jednak zmieniło się niewiele. Po zmianie krajowego prawa celnego, w dalszym ciągu – teraz zgodnie z art. 73 ust. 1 pr.celn. – do postępowania w sprawach celnych należało stosować odpowiednio przepisy art. 12 oraz działu IV ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, z uwzględnieniem zmian wynikających z przepisów prawa celnego – zarówno unijnego, jak i krajowego.

5. Unijny kodeks celny a postępowanie w sprawach celnych

Od dnia 1 kwietnia 2016 r. stosowane są przepisy unijnego kodeksu celnego. Przyjęto, że – co do zasady – prawodawca unijny kompleksowo określił zasady wydawania, unieważniania, cofnięcia lub zmian decyzji celnych w unijnym kodeksie celnym (zob. art. 22-37 UKC, art. 8-23 rozporządzenia wykonawczego, art. 8-22 rozporządzenia delegowanego³⁰, art. 2-5 przejściowego rozporządzenia delegowanego).

26 K. Lasiński-Sulecki, Źródła prawa celnego, „Monitor Podatkowy” 2005, nr 8, s. 51.

27 Istotą wyłącznych kompetencji jest uprawnienie Wspólnoty (Unii) do jednostronnego działania w sensie braku konieczności odniesienia propozycji legislacyjnych do istniejących regulacji narodowych i ich efektywności.

28 Zob. Z. Zgud, Zasada subsydiarności w prawie europejskim, Kraków 1999, s. 58 oraz J. Mathis, Środki regulacji handlu zewnętrznego Wspólnoty, [w:] J. Świerkot (red.), Bariery para- i pozataryfowe w stosunkach zewnętrznych Unii Europejskiej, Łódź 1998, s. 135.

29 Wyrok z dnia 10 września 2008 r., sygn. akt III SA/Gd 154/08, Lex nr 465683.

30 Dz.U. UE.L., 2015.343.1.

W związku z powyższym radykalnej zmianie uległo zawarte w art. 73 ust. 1 pr.celn., odesłanie do przepisów postępowania podatkowego. Od dnia 20 sierpnia 2016 r. do postępowania w sprawach celnych nie są stosowane przepisy dotyczące zasad ogólnych postępowania podatkowego (art. 120-129 o.p.), rozdziałów 3-3a (strona, pełnomocnictwo, art. 133-138o o.p.), terminów załatwiania spraw (art. 139-140 o.p.), rozdziałów 7 i 8 (przywrócenie terminów, wszczęcie postępowania, art. 162-167, art. 169 oraz art. 171 o.p.), prawa do wypowiedzenia się przed wydaniem decyzji w sprawie zebranego materiału dowodowego (art. 200 o.p.) oraz rozdziałów 11a-20 (rozprawa, zawieszenie postępowania, decyzje, postanowienia, odwołania, zażalenia, wykonanie decyzji, stwierdzenie nieważności, uchylenie lub zmiana decyzji ostatecznej, wygaśnięcie decyzji). Na większy zakres stosowania przepisów Ordynacji podatkowej zdecydowano się w przypadku odwołań (wprowadzono odesłanie do przepisów art. 140 § 1, art. 162 § 1-3, art. 163 § 2, art. 169 § 1 i 1a, art. 210 § 1 pkt 1-6 i 8 oraz § 2, art. 220-223, art. 226-229, art. 232, art. 233 § 1 i 2, art. 234 oraz art. 234a o.p.). Przyjęto, że unijne prawo celne zawiera odpowiedniki przepisów krajowych (np. art. 5 pkt 39 UKC – definicja „decyzji”, art. 22 ust. 6 UKC – prawo do wysłuchania przed wydaniem decyzji niekorzystnej, czy art. 27-28 UKC – unijne „tryby nadzwyczajne”) lub że przepisy krajowe nie byłyby zgodne z celem unijnej regulacji prawnej (np. rezygnacja z wszczęcia postępowania z urzędu w drodze postanowienia, zob. art. 165 § 2 i § 4 o.p.). Ponadto w wielu przypadkach zdecydowano się na autonomiczną regulację prawnoprosesową (np. decyzja w sprawie połączenia spraw (art. 90 pr.celn.), czy wymogi dotyczące odwołania od decyzji organu celnego (art. 90b pr.celn.). Na uwagę zasługuje również uznanie podmiotowości prawnocelnej spółki cywilnej (art. 73c pr.celn.).

6. Analiza niektórych elementów nowej procedury postępowania w sprawach celnych

Ambicją projektodawców było stworzenie nowego rodzaju szczególnego postępowania administracyjnego – postępowania w sprawach celnych. Procedury opartej zasadniczo na przepisach unijnego prawa cel-

nego, i tylko w niezbędnym zakresie korzystającej z dotychczasowego dorobku polskiej doktryny postępowania administracyjnego (podatkowego). Zasadnym wydaje się jednak, by rezultat prac legislacyjnych ocenić właśnie pod kątem zgodności z ogólnymi zasadami (regułami), pojęciami i instytucjami prawnymi charakterystycznymi dla polskiego postępowania administracyjnego, którego szczególnymi rodzajami są zarówno postępowanie podatkowe, jak i postępowanie w sprawach celnych (postępowanie celne).

6.1. Zasady ogólne

Postępowanie w sprawach celnych, jak każde inne postępowanie administracyjne, a także postępowanie sądowe (cywilne, karne, sądowno-administracyjne itd.), postępowanie w sprawach o wykroczenia i in. toczy się według pewnych reguł (zasad). Niektóre z nich mają podstawowe znaczenie dla danego postępowania – mówi się dlatego o zasadach podstawowych, naczelnych albo ogólnych³¹. Zasady prawa stanowią pewną linię przewodnią dla szczególnych regulacji prawnych działania organów administracji publicznej, stanowiąc jednocześnie wiążącą dyrektywę stosowania tych uregulowań³². „Wszystkie zasady ogólne mają dla państwa prawa niezaprzeczone znaczenie, które należy wydobywać i chronić”³³. Tradycja stosowania w postępowaniu administracyjnym zasad ogólnych sięga końca lat dwudziestych XX w. Niektóre z zasad były już znane rozporządzeniu o postępowaniu administracyjnym z 1928 r., choć nie były wyodrębnione redakcyjnie i nie miały rangi zasady ogólnej³⁴.

Także Ordynacja podatkowa ma własny (wzorowany na k.p.a.) katalog zasad ogólnych. Co istotne, zasady ogólne zawarte w Ordynacji podatkowej mają charakter norm prawnych. Przepisy, które je statuuja, mogą być stosowane samodzielnie, jak również w powiązaniu z innymi

31 Zob. komentarz do art. 6 Kodeksu postępowania administracyjnego, [w:] Z. Janowicz, Kodeks postępowania administracyjnego. Ustawa o Naczelnym Sądzie Administracyjnym. Komentarz, Warszawa 1996.

32 Zob. komentarz do art. 6 k.p.a., [w:] H. Knysiak-Molczyk (red.), Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, Warszawa 2015.

33 J. Zimmermann, Glosa do wyroku SN z dnia 23 lipca 1992 r., sygn. akt III ARN 40/92, „Państwo i Prawo” 1993, z. 8, poz. 116.

34 Zob. komentarz do art. 6 Kodeksu postępowania administracyjnego, [w:] Z. Janowicz, Kodeks postępowania administracyjnego. Ustawa o Naczelnym Sądzie Administracyjnym. Komentarz, Warszawa 1996.

przepisami Ordynacji podatkowej³⁵. Zasady ogólne nie są bowiem tylko dyrektywami interpretacyjnymi. Zawierają normy prawne wiążące w postępowaniu podatkowym. Ich naruszenie jest obwarowane różnymi następstwami prawnymi, w tym także wadliwością decyzji podatkowej³⁶. Funkcja tych zasad polega generalnie na ujednocinaniu interpretacji przepisów proceduralnych, wypełnianiu luk prawnych oraz wzmacnianiu pozycji procesowej podmiotów postępowania podatkowego³⁷.

Dotychczas zasady ogólne zawarte w Ordynacji podatkowej obowiązywały także w postępowaniu w sprawach celnych. Jednakże nowelizując pr.celn., krajowy prawodawca nie recypował ich na grunt postępowania celnego, zaś nieprzekonywujące są argumenty uzasadniające rezygnację z ich stosowania, zgodnie z którymi „zasady i filozofia całego unijnego prawa celnego została opisana w preambule do unijnego kodeksu celnego”, a „w przypadku zasad rządzących procedurą wydawania decyzji, w szczególności zostały one pomieszczone m.in. w pkt 20, 21, 22, 24-27, 32 i 58. Odnoszą się one do takich zasad ogólnych jak m.in. zasada legalizmu, zapewnienia czynnego udziału strony w postępowaniu czy zaufania do organów celnych”³⁸, zwłaszcza w świetle tego, że preambuła w odróżnieniu od zasad ogólnych nie zawiera przepisów normatywnych ani nie ma mocy wiążącej³⁹. W szczególności problematyczna wydaje się rezygnacja z zasad: praworządności (art. 120 o.p.), trwałości ostatecznych decyzji podatkowych (art. 127 o.p.), czy jawności postępowania wyłącznie dla stron postępowania podatkowego (art. 128 o.p.).

35 Zob. również: wyrok NSA w Warszawie z dnia 4 czerwca 1982 r., sygn. akt I SA 258/82, ONSA 1982, nr 1, poz. 54; wyrok SN z dnia 23 lipca 1992 r., sygn. akt III ARN 40/92, Lex nr 10909 oraz wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 13 marca 2007 r., sygn. akt II SA/Wr 620/06, Lex nr 516650.

36 Zob. B. Adamiak, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. 2003, s. 431-432.

37 S. Presnarowicz, [w:] J. Brolik, R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. V, Lex 2013.

38 Zob. uzasadnienie do zmiany art. 73 ustawy – Prawo celne, tabela „przedstawiająca odniesienie przepisów Działu IV Ordynacji podatkowej do nowych przepisów prawa celnego w zakresie postępowania celnego”. Sejm VII Kadencji. Druk 513, <http://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=513>

39 Zob. A. Hrycaj, Jurysdykcja krajowa w sprawach o ogłoszenie upadłości objętych zakresem zastosowania rozporządzenia Rady (WE) Nr 1346/2000 w sprawie postępowania upadłościowego, pkt 1.1.3. Definicja legalna głównego ośrodka podstawowej działalności dłużnika, Lex 2011, czy D. Miąsik, Reguła rozsądku w prawie antymonopolowym. Studium prawnoporównawcze, pkt 4.2. Cele ustawy o przeciwdziałaniu praktykom monopolistycznym i ochronie interesów konsumentów, Kraków 2004. Zob. także wyrok TK z dnia 11 maja 2007 r., sygn. akt K 2/07.

6.2. Strona

Pojęcie strony jest węzłowym pojęciem postępowania administracyjnego. Wprowadzenie do prawa tego pojęcia stanowiło podstawowy zwrot w dziejowym procesie przejścia od państwa policyjnego do państwa praworządnego. W państwie praworządnym strona nie jest przedmiotem postępowania administracyjnego, ale – jeśli zaangażuje się w procesie administracyjnym – jest jego czynnym uczestnikiem, podmiotem samoistnych uprawnień (tj. takich, których realizacja nie jest uzależniona od woli organu administracyjnego)⁴⁰. Strona zajmuje kluczową pozycję w postępowaniu administracyjnym, ponieważ postępowanie to prowadzi się w celu rozstrzygnięcia o jej prawach lub obowiązkach. Nie może toczyć się bez udziału strony, gdyż wówczas brak jest podmiotu, którego te prawa lub obowiązki mają dotyczyć. Skierowanie decyzji do podmiotu niebędącego stroną jest jedną z najcięższych wad decyzji, skutkującą stwierdzeniem nieważności⁴¹. Natomiast postępowanie administracyjne prowadzone bez stron będzie miało znamiona postępowania administracyjnego nieistniejącego⁴².

Pojęcie strony jest zatem nie tylko pojęciem doktrynalnym, ale również kluczowym dla każdego postępowania administracyjnego, w tym również administracyjnego postępowania szczególnego, jakim jest postępowanie w sprawach celnych. Także postępowanie celne „nie istnieje” bez strony tego postępowania. Nawet w przypadkach, o których mowa w art. 82 i art. 83 pr.celn., dotyczących prowadzenia postępowania oraz doręczania decyzji w stosunku do osoby nieznannej, „postępowanie będzie prowadzone wprawdzie bez stron, a z mocy wyraźnego przepisu prawa nie będzie miało przez to znamion postępowania administracyjnego nieistniejącego. W rzeczywistości bowiem osoba, która jest stroną takiego postępowania, istnieje, a tylko jej tożsamość nie jest możliwa do ustalenia przez organ celny przy wszczęciu postępowania i ewentualnie w dalszym toku jego czynności”⁴³.

40 E. Iserzon, [w:] E. Iserzon, J. Starościk, Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz. Teksty. Wzory i formularze, wyd. 2 uzup., Warszawa 1964, s. 64.

41 W. Chróścielewski, [w:] W. Chróścielewski, J.P. Tarno, Postępowanie administracyjne i postępowanie przed sądami administracyjnymi, wyd. 6, Warszawa 2016, s. 86.

42 Por. B. Adamiak, J. Borkowski, Polskie postępowanie administracyjne i sądownictwo administracyjne, Warszawa 2000, s. 263-264.

43 Por. J. Borkowski, [w:] J. Borkowski, J. Chlebny, J. Chromicki, R. Hauser, H. Wojtachnio, Kodeks celny. Komentarz, Warszawa 2001, s. 501.

Stroną postępowania administracyjnego ogólnego lub szczególnego, jakim jest postępowanie w sprawach celnych, albo się jest, albo się nie jest – innej możliwości ani nie było na podstawie art. 28 k.p.a., ani na mocy art. 133-134 o.p. Jeżeli z przepisów prawa materialnego wynika dla jakiegoś podmiotu prawa lub obowiązku w sprawie celnej, to jest on stroną postępowania, gdy jest to sprawa, którą rozstrzyga się decyzją administracyjną⁴⁴, a przepisy prawa celnego nie dają podstaw do wydania aktu orzekającego, że dany podmiot jest stroną⁴⁵

Jednakże po nowelizacji przepisów krajowego prawa celnego przepisy art. 133-134 o.p. nie mają zastosowania do postępowania w sprawach celnych. W ocenie projektodawców czerwcowej nowelizacji prawa celnego „unijny kodeks celny w postępowaniu nie posługuje się pojęciem strony, natomiast zawiera pojęcia określone w art. 5 ust. 4-5, 15, 19 (definicje osoby, przedsiębiorcy, dłużnika). Tym samym w zakresie procedury organy celne w miejsce pojęć „krajowych” będą stosować nomenklaturę i definicje ustawowe określone w unijnym kodeksie celnym”⁴⁶. Warto jednak zauważyć, że art. 5 pkt 4 UKC (definicja osoby) stanowi odpowiednik krajowych przepisów z zakresu podmiotowości (zdolności) administracyjnej (zob. art. 7 o.p. – podatnik, art. 13 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym⁴⁷ – podatnik akcyzy, czy art. 15 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁴⁸ – podatnik podatku od towarów i usług). Natomiast stroną w postępowaniu podatkowym jest podatnik (...) który z uwagi na swój interes prawny żąda czynności organu podatkowego, do której czynność organu podatkowego się odnosi lub której interesu prawnego działanie organu podatkowego dotyczy (art. 133 o.p.). Zatem nie każdy, kto potencjalnie może być podatnikiem, a tylko ten, kto w danej sprawie posiada interes prawny, jest stroną tego konkretnego postępowania podatkowego. Pojęcie strony, zgodnie z zasadą autonomii proceduralnej państw członkowskich, należy do pojęć prawa krajowego. Takim pojęciem prawa

44 *Ibidem.*

45 Zob. także wyrok NSA z dnia 30 czerwca 1986 r., sygn. akt III SA 97/86, ONSA 1987, nr 2, poz. 46.

46 <http://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=513>

47 Tekst jedn. Dz.U. z 2014 r. poz. 752 ze zm.

48 Tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 710 ze zm.

krajowego jest np. austriackie pojęcie *Partei* (niem. strona)⁴⁹, czy niemieckie *Beteiligte* (niem. uczestnik)⁵⁰. Obydwa te pojęcia stosowane są w postępowaniu przez organami celnymi tych państw członkowskich.

Jednak pomimo braku możliwości stosowania w postępowaniu w sprawach celnych postanowień art. 133 o.p., znowelizowany przepis art. 73 ust. 1 pr.celn. odsyła do przepisów postępowania podatkowego, w których jest mowa o stronie tego postępowania. Przykładowo, wgląd do akt postępowania w sprawach celnych ma wyłącznie strona, tylko ona ma prawo żądać wydania jej kopii akt sprawy lub uwierzytelnionych odpisów akt sprawy albo uwierzytelnienia kopii akt sprawy. Jednym z elementów decyzji organu celnego jest oznaczenie strony, wreszcie od decyzji organu celnego wydanej w pierwszej instancji tylko stronie służy odwołanie⁵¹.

Brak definicji strony postępowania w sprawach celnych powoduje konieczność ustalenia czy stroną postępowania celnego może być „osoba” mająca interes faktyczny, tak jak stanowił o tym przepis art. 9 ust. 1 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 22 marca 1928 r. o postępowaniu administracyjnym, zgodnie z którym „osobą interesowaną jest każdy, kto żąda czynności władzy, do kogo czynność władzy się odnosi, lub też czyjego interesu czynność władzy choćby pośrednio dotyczy”⁵², czy też o statusie strony decyduje wyłącznie jej interes prawny. Ponadto istnieje niebezpieczeństwo, że rozstrzygnięty już spór o to, czy strona jest pojęciem procesowym, czy też kategorią prawa materialnego⁵³, na gruncie prawa celnego może zostać ponow-

49 Zob. § 78 Bundesgesetz vom 28. Juni 1961, betreffend allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes verwalteten Abgaben (Bundesabgabenerordnung—BAO), BGBl. Nr. 194/1961 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009, <https://www.ris.bka.gv.at>

50 Zob. § 78 „Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61), die durch Artikel 3 Absatz 13 des Gesetzes vom 26. Juli 2016 (BGBl. I S. 1824) geändert worden ist”, https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/BJNR006130976.html

51 Zob. art. 178, art. 210 § 1 pkt 3 oraz art. 220 § 1 Ordynacji podatkowej.

52 Podobne pojęcie (uczestnika) występuje w § 13 (1) niemieckiej federalnej ustawy o postępowaniu administracyjnym. Pojęcie to zostało oparte wyłącznie na kryterium formalnym, gdyż o uczestnictwie decyduje podjęcie czynności wymienionych w tym przepisie (zob. A. Kubik, [w:] Z. Kmiecik (red.) *Postępowanie administracyjne w Europie*, Kraków 2005, s. 233). Identyczną konstrukcją ma stosowany przez niemieckie organy celne przepis § 78 Abgabenordnung (zob. B. Rätke [w:] *Klein, Abgabenordnung*, 12. wydanie, München 2014, s. 451-452).

53 Kto i kiedy decyduje o tym czy podmiot jest stroną postępowania administracyjnego? Jeszcze do niedawna polska doktryna postępowania administracyjnego toczyła dyskusje na ten temat,

nie otwarty⁵⁴. Przyjęcie bowiem, że strona jest kategorią procesową, oznacza, że organ nie ma prawa badać, czy osoba, która „żąda czynności prawnej ze względu na swój interes prawny lub obowiązek”, rzeczywiście opiera się na interesie prawnym lub obowiązku i nie ma prawa odmówić żądaniu z tego powodu, że temu warunkowi nie odpowiada, tj. z tego powodu, że nie jest stroną, nie jest zatem uprawniony do odmowy wszczęcia sprawy⁵⁵.

Z art. 133 o.p. wynika, że przyjęta w nim konstrukcja strony została oparta na interesie prawnym⁵⁶. Należy jednak wskazać, że w literaturze przyjmuje się, iż interes prawny to interes wynikający z prawa materialnego, zgodny z tym prawem i chroniony przez to prawo. Istnieje także zgodność stanowisk co do tego, że interes prawny nie może być wywodzony z faktu istnienia pewnego aktu prawnego czy instytucji prawnej, lecz powinien się opierać na konkretnej normie prawa materialnego, normie dającej się określić i wyodrębnić spośród innych norm⁵⁷. Ponadto, zgodnie z art. 165a o.p., gdy żądanie, o którym mowa w art. 165 Ordynacji podatkowej, zostało wniesione przez osobę niebędącą stroną, organ podatkowy wydaje postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania⁵⁸. Jednak przepisu art. 165a o.p. – podobnie jak art. 133 – nie stosuje się do postępowania w sprawach celnych.

6.3. Zdolność do czynności prawnych osób uczestniczących w postępowaniu celnym

Dotychczas, zgodnie z postanowieniami art. 135 o.p., stosowanymi na podstawie art. 73 ust. 1 pr. cel. odpowiednio do postępowania

przedstawiając dwie przeciwstawne koncepcje – subiektywną i obiektywną. Nowela do k.p.a. z dnia 11 kwietnia 2011 r., Dz.U. Nr 6, poz. 18, zdaje się odpowiadać na postulaty doktryny dotyczące rozwiązania powyższego problemu przez ustawodawcę.

- 54 Zob. E. Iserzon, [w:] E. Iserzon, J. Starościk, Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz. Teksty. Wzory i formularze, wyd. 2 uzup., Warszawa 1964, s. 62-64; J. Borkowski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, Warszawa 2006, s. 183-191.
- 55 Zob. E. Iserzon, [w:] E. Iserzon, J. Starościk, Kodeks postępowania ... *op. cit.*, s. 62-63.
- 56 A. Kabat, komentarz do art. 133 Ordynacji podatkowej, [w:] S. Babiarez, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. IX, Warszawa 2015.
- 57 Por. J. Zimmermann, głośa do wyroku NSA z dnia 2 lutego 1996 r., sygn. akt IV SA 846/95, OSP 1997, z. 4, poz. 83, s. 203 i n.
- 58 Podobnie art. 61a k.p.a., dodany przez art. 1 pkt 11 ustawy z dnia 3 grudnia 2010 r., Dz.U. z 2011 r. Nr 6, poz. 18, zmieniającej nin. ustawę Kodeks postępowania administracyjnego z dniem 11 kwietnia 2011 r.

w sprawach celnych, zdolność prawną i zdolność do czynności prawnych w sprawach celnych oceniało się według przepisów prawa cywilnego, jeżeli przepisy prawa celnego nie stanowiły inaczej. Unijne prawo celne nie reguluje kwestii związanych zarówno z podmiotowością prawną (zdolnością prawnocelną), jak i ze zdolnością do czynności prawnych.

Należy podkreślić, że prawo unijne zwykle nie reguluje tego typu kwestii. Zasadniczo jest to domena prawa cywilnego, a zatem stanowi kompetencję państw członkowskich⁵⁹. Przykładem osoby, której unijne prawo przyznało zdolność do czynności prawnych, może być Europejskie Ugrupowanie Interesów Gospodarczych (EUIG), które posiada zdolność do nabywania praw i zaciągania we własnym imieniu zobowiązań wszelkiego rodzaju, do zawierania umów lub dokonywania innych czynności prawnych oraz do pozywania i bycia pozywanym⁶⁰. Na gruncie polskiego prawa EUIG traktować należy jako niebędącą osobą prawną jednostkę organizacyjną, posiadającą zdolność prawną oraz własne organy, której celem jest ułatwianie lub rozwój działalności gospodarczej podmiotów gospodarczych, które do niej należą (są jej członkami)⁶¹. Jest zatem osobą, o której mowa w art. 5 pkt 4 UKC. Należy podkreślić, że w Polsce uchwalono ustawę z dnia 4 marca 2005 r. o europejskim zgrupowaniu interesów gospodarczych i spółce europejskiej⁶², która reguluje rejestrację i niektóre zasady organizacji europejskiego zgrupowania interesów gospodarczych, w zakresie nieuregulowanym w rozporządzeniu nr 2137/85/EWG z dnia 25 lipca 1985 r. w sprawie europejskiego zgrupowania interesów gospodarczych, powstanie, organizację i działalność spółki europejskiej, w zakresie nieuregulowanym w rozporządzeniu nr 2157/2001/WE z dnia 8 października 2001 r. w sprawie statutu spółki europejskiej (SE) oraz zasady zaangażowania pracowników

59 Zob. także K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, [w:] M. Krzewiński, K. Lasiński-Sulecki, R. Małeńka, A. Milczarczyk, W. Morawski, R. Rosiak, T. Rudyk, C. Sowiński, M. Śpiewak, Wspólnotowy kodeks celny. Komentarz, Warszawa 2007, s. 74-78 oraz K. Piech, Wprowadzenie towarów na obszar celny Unii Europejskiej, Warszawa 2012, s. 176-188.

60 Zob. art. 1 ust. 2 rozporządzenia Rady (EWG) nr 2137/85 z dnia 25 lipca 1985 r. w sprawie europejskiego ugrupowania interesów gospodarczych (EUIG), Dz.U. UE L 1985.199.1.

61 Tak K. Kohutek, Komentarz do art. 1 rozporządzenia Rady (WE) nr 2137/85 z dnia 25 lipca 1985 r. w sprawie europejskiego zgrupowania interesów gospodarczych, Lex/el 2006.

62 Dz.U. z 2015 r. poz. 2142.

w spółce europejskiej⁶³. Przykładem prawa unijnego przyznającego osobie zdolność prawną i zdolność do czynności prawnych jest także rozporządzenie Rady (WE) nr 1435/2003 z dnia 22 lipca 2003 r. w sprawie statutu spółdzielni europejskiej (SCE)⁶⁴. Zgodnie z art. 1 ust. 5 tego rozporządzenia SCE posiada osobowość prawną. Art. 5 określa wymagania odnośnie do treści statutu SCE, art. 11 zawiera wymagania dotyczące rejestracji, a art. 18 regulacje dotyczące nabycia osobowości prawnej. Natomiast art. 47 zawiera przepisy dotyczące reprezentacji i odpowiedzialności SCE.

Po czerwcowej nowelizacji zmieniony art. 73 ust. 1 pr.celn. nie odsyła już do art. 135 o.p. Brak jasnych reguł dotyczących zakresu stosowania na gruncie postępowania w sprawach celnych dotychczasowych przepisów prawa cywilnego jest kolejnym wyłomem od reguł obowiązujących na gruncie przepisów postępowania administracyjnego⁶⁵.

6.4. Pojęcie decyzji

Wśród wielu definicji, jakie zawiera art. 5 UKC, szczególną uwagę należy zwrócić na definicję decyzji. Zgodnie z przepisem art. 5 pkt 39 UKC „decyzja” (dalej także jako decyzja celna) oznacza każdy akt wydany przez organy celne odnoszący się do przepisów prawa celnego zawierający orzeczenie w konkretnej sprawie, który pociąga za sobą skutki prawne dla zainteresowanej osoby lub zainteresowanych osób. Pojęcie to funkcjonowało już na gruncie poprzedniej kodyfikacji unijnego prawa celnego. W myśl postanowień art. 4 pkt 5 WKC „decyzja” oznaczała każdą czynność administracyjną dotyczącą prawa celnego, podjętą przez organ celny w indywidualnym przypadku, mającą skutki prawne w odniesieniu do jednej lub kilku osób określonych lub mogących zostać określonymi. Należy jednak podkreślić, że nie jest to istotna zmiana przepisów, a jedynie zastąpienie w polskiej wersji językowej, nietrafnie użytego słowa „czynność”, bardziej odpowiednim wyrazem – „akt”. Decyzja – w wersji UKC w języku angielskim – to nadal (any) act (...).

63 Rozporządzenie nr 2157/2001/WE z dnia 8 października 2001 r. w sprawie statutu spółki europejskiej (SE) zostało opublikowane w Dz.U. UE L 2001.294.1. Zgodnie z art. 1 ust. 3 tego rozporządzenia SE posiada osobowość prawną.

64 Dz.U. UE L 2003.207.1.

65 Zgodnie z art. 30 ust. 1 k.p.a. zdolność prawną i zdolność do czynności prawnych stron ocenia się według przepisów prawa cywilnego, o ile przepisy szczególne nie stanowią inaczej. Podobnie stanowił o tym art. 10 r.p.a.

Nietrafny jest zatem pogląd, zgodnie z którym to „unijny kodeks celny wprowadza w art. 5 pkt 39 definicję decyzji”⁶⁶.

Definicja decyzji celnej sformułowana na gruncie wspólnotowego (unijnego) prawa celnego odpowiada w dużym stopniu definicji niemieckiego aktu administracyjnego⁶⁷. Został on zdefiniowany jako „każde zarządzenie, rozstrzygnięcie lub środek o charakterze władczym, podjęte przez władzę, w celu uregulowania indywidualnego przypadku, w obszarze prawa publicznego, ukierunkowane na wywołanie bezpośrednich skutków prawnych na zewnątrz”⁶⁸. Taką definicję aktu administracyjnego (niem. *Verwaltungsakt*) zawiera § 118 niemieckiej ustawy z dnia 16 marca 1976 r. ordynacja podatkowa (AO)⁶⁹, a także § 35 niemieckiej ustawy z dnia 25 maja 1976 r. o postępowaniu administracyjnym⁷⁰. Pojęcie aktu administracyjnego występuje również w doktrynie polskiego prawa administracyjnego. Zgodnie z nią akt administracyjny to „władcze działanie prawne organu administracji skierowane na wywołanie konkretnych, indywidualnie oznaczonych skutków prawnych”⁷¹. Na gruncie polskiego postępowania administracyjnego aktem administracyjnym w takim rozumieniu jest nie tylko decyzja administracyjna (art. 207 o.p.) czy postanowienie (art. 216 o.p.), ale również np. zachowanie policjanta, kierującego ruchem ulicznym, dającego określone prawem o ruchu drogowy znaki⁷². Decyzja w rozumieniu UKC odpowiada więc pojęciu aktu administracyjnego. Stopień sformalizowania wydanego aktu administracyjnego, jak również możliwość zaskarżenia zależą od kwestii, którą ten akt rozstrzyga. Zgodnie z zasadą autonomii proceduralnej państw członkowskich, sformułowaną przez Trybunał Spra-

66 Zob. uzasadnienie do zmiany art. 73 ustawy Prawo celne, Pojęcie decyzji, Sejm VII Kadencji. Druk 513, <http://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=513>

67 R.Hoffacker, Voraussetzungen und Rechtswirkungen der Auskunftsansprüche im Zollrecht, Witten 2003, s. 12-13.

68 Niem. "jede Verfügung, Entscheidung oder andere hoheitliche Maßnahme, die eine Behörde zur Regelung eines Einzelfalls auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts trifft und die auf unmittelbare Rechtswirkung nach außen gerichtet ist".

69 Niem. Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61), die durch Artikel 3 Absatz 13 des Gesetzes vom 26. Juli 2016 (BGBl. I S. 1824) geändert worden ist".

70 Niem. Verwaltungsverfahrensgesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 23. Januar 2003 (BGBl. I S. 102), das zuletzt durch Artikel 1 des Gesetzes vom 20. November 2015 (BGBl. I S. 2010) geändert worden ist.

71 Zob. E. Ochendowski: Prawo administracyjne. Część ogólna, Toruń 2009, s. 189.

72 *Ibidem*, s. 191.

wiedliwości w Luksemburgu – w wyroku z 16 grudnia 1976 r., 33/76, Rewe-Zentralfinanz eG and Rewe-Zentral AG v. Landwirtschaftskammer für das Saarland⁷³, w krajowym prawie celnym należy „szukać” formy procesowej, jaką na terytorium tego państwa przyjmuje decyzja celna.

Dotychczas, w przypadku gdy decyzja podjęta przez organ celny rozstrzygała sprawę co do jej istoty albo w inny sposób kończyła postępowanie w danej instancji, zasadniczo stosowaną formą na gruncie polskich przepisów procesowych była decyzja administracyjna⁷⁴. W tym przypadku dochodziło do przypadkowej zbieżności pomiędzy krajowym a unijnym pojęciem decyzji. Jednak w żadnym przypadku pojęcia decyzji występujące w prawie polskim i unijnym nie były tożsame⁷⁵. Natomiast w „kwestiach wpadkowych” w toku postępowania organ celny wydawał postanowienia⁷⁶.

„Przy okazji” wejścia w życie „pakietu UKC” projektodawca (Minister Finansów) zaproponował, a prawodawca (Parlament) zaakceptował (uchwalił) całkowicie odmienne od tradycyjnego pojęcie decyzji. Przyjęto koncepcję „decyzji celnej” i zrezygnowano w postępowaniu w sprawach celnych z wydawania rozstrzygnięć w postaci decyzji (administracyjnej, podatkowej) albo postanowienia. Każde rozstrzygnięcie organu celnego o charakterze władczym będzie miało formę decyzji (celnej). Dotyczyć to będzie zarówno rozstrzygnięć kończących postępowanie (np. decyzja w sprawie określenia kwoty wynikającej z długu celnego albo decyzja w sprawie zwrotu nadpłaconego cła), jak i rozstrzygnięć „wpadkowych” (np. decyzja w sprawie zajęcia towaru towarów będących przedmiotem zakazów lub ograniczeń, art. 31 ust. 3 pr.celn.). Od każdej decyzji (celnej) wydanej przez naczelnika urzędu celnego będzie

73 Lex nr 137147.

74 Jednakże w sprawach dotyczących „zmiany danych w zgłoszeniu celnym, innych niż mające lub mogące mieć wpływ na wysokość kwoty wynikającej z długu celnego lub zastosowaną procedurę celną” organ celny wydawał zaskarżalne postanowienie (zob. art. 23 ust. 5 pr.celn., w brzmieniu przed nowelizacją).

75 Zob. K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, Autonomia pojęć „decyzja” i „odwołanie” we wspólnotowym kodeksie celnym, „Europejski Przegląd Sądowy” 2007, nr 11, s. 26.

76 W zależności od rozstrzyganej kwestii były one zaskarżalne poprzez wniesienia zażalenia (np. postanowienie w sprawie zawieszenia postępowania w przypadku wystąpienia o pomoc prawną do organu celnego państwa obcego lub innego uprawnionego podmiotu państwa obcego, art. 87 ust. 2 pr.celn., w brzmieniu obowiązującym przed nowelizacją) lub zaskarżalne dopiero w odwołaniu od decyzji rozstrzygającej sprawę (np. postanowienie w sprawie odmowy przeprowadzenia dowodu, art. 188 Ordynacji podatkowej, w związku z art. 73 ust. 1 pr.celn., w brzmieniu obowiązującym przed nowelizacją).

przysługiwało odwołanie do dyrektora izby celnej. Także w kwestiach *stricte* procesowych, takich jak np. stwierdzenie niedopuszczalności czy uchybienie terminowi do wniesienia odwołania, organ odwoławczy będzie wydawał decyzję (celną) zamiast postanowienia (art. 73 ust. 2 pkt 1 pr.celn.).

Należy podkreślić, że prawodawca krajowy używa określenia „decyzja”, jednak go nie definiuje. O tym, że pod tym pojęciem należy rozumieć decyzję, o której mowa w art. 5 pkt 39 UKC, a nie np. decyzję czy też postanowienie w rozumieniu Ordynacji podatkowej, świadczą: brak odesłania do art. 216 oraz art. 207 o.p., bezpośrednie stosowanie przepisów prawa unijnego (art. 5 pkt 39 UKC) oraz uzasadnienie do zmiany art. 73 pr. celn. zawarte w projekcie ustawy o zmianie ustawy – Prawo celne oraz niektórych innych ustaw⁷⁷.

Zgodnie ze stanowiskiem niemieckiej doktryny prawa celnego „art. 4 pkt 5 WKC wraz nawiązującymi do niego postanowieniami art. 6 WKC określiły obowiązującą w całej UE definicję decyzji”⁷⁸, zaś unijny kodeks celny w tej kwestii nie wprowadził żadnych zmian⁷⁹. Chociażby już z tych względów niezasadna wydaje się rezygnacja ze stosowanych dotychczas w postępowaniu w sprawach celnych form procesowych decyzji w rozumieniu przepisów prawa celnego (tj. decyzji administracyjnej oraz postanowienia). Wprowadzenie przez wspólnotowego (unijnego) prawodawcę definicji decyzji nie spowodowało bowiem ograniczenia autonomii proceduralnej państw członkowskich. Unijna definicja decyzji stanowi jedynie minimum regulacji oraz wskazanie kierunku działań legislacyjnych, w szczególności dla tych państw członkowskich, w których brak było przepisów regulujących zasady postępowania administracyjnego (celnego)⁸⁰. Natomiast krajowy prawodawca dopiero po dwunastu latach od dnia akcesji Polski do Unii Europejskiej doszedł do wniosku, że wspólnotowa (unijna) definicja decyzji uniemożliwia stosowanie krajowych kwalifikowanych form aktu administracyjnego. Warto

77 Zob. <http://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=513>

78 Tak P. Witte (red.), *Zollkodex. Kommentar*, wyd. 6, München 2013, s. 66.

79 Zob. H.M. Wolfgang, komentarz do art. 4 WKC, pkt XXVIII. *Modernisierungsansätze in MZK und UZK*, [w:] Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, wyd. Dr. Otto Schmidt KG, Köln (Kolonia), 231. aktualizacja – stan prawny na 02.2015 r., s. 77.

80 Przykładowo, z uwagi na brak w Zjednoczonym Królestwie administracyjnych procedur odwoławczych, przepisy dotyczące odwołań weszły w życie rok później niż w pozostałych państwach członkowskich (zob. art. 253 akapit trzeci WKC).

zauważyć, że stosowanie przepisów unijnego kodeksu celnego nie zmieniło praktyki prowadzenia postępowania celnego w Republice Federalnej Niemiec czy w Republice Austrii. W Niemczech określenie kwoty wynikającej z długu celnego w dalszym ciągu następuje poprzez wydanie przez organ celny „specjalnej formy podatkowego aktu administracyjnego”⁸¹, jaką na gruncie niemieckiej ordynacji podatkowej – zgodnie z § 155 AO – jest *Zollbescheid* (dosł. powiadomienie o cle)⁸². Prawidłowy *Zollbescheid*, w odróżnieniu od „zwykłego” aktu administracyjnego, musi spełniać określone wymagania odnośnie do formy i treści⁸³. Odpowiednikiem niemieckiego *Zollbescheid* jest austriacki *Eingangsabgabenbescheid* (dosł. powiadomienie o należnościach przywozowych)⁸⁴, szczególnie forma aktu administracyjnego.

Pierwsza, po odzyskaniu niepodległości, kodyfikacja prawa administracyjnego, czyli wspomniane już rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 22 marca 1928 r. o postępowaniu administracyjnym, w art. 72 postanowiło, iż „w toku postępowania władza wydaje decyzje (orzeczenia i zarządzenia) tak często, jak tego zajdzie potrzeba”, a „decyzje dzielą się na główne i incydentalne. Decyzje główne sprawę, będącą przedmiotem postępowania, załatwiają co do jej istoty, względnie sprawę kończą w danej instancji. Decyzje incydentalne rozstrzygają inne kwestie, wynikające w toku postępowania”. Zgodnie z art. 82 r.p.a. od decyzji głównej, wydanej w pierwszej instancji, służyło stronie odwołanie. Z kolei decyzję incydentalną można było zaskarżyć tylko łącznie z odwołaniem od decyzji głównej, z wyjątkiem wypadku, gdy decyzja incydentalna została wydana po wydaniu decyzji głównej oraz wypadków przewidzianych w poszczególnych ustawach (art. 84 r.p.a.). Z dniem wejścia w życie k.p.a., w miejsce decyzji głównych i decyzji incydentalnych wprowadzono istniejący do dnia dzisiejszego podział na decyzje i postanowienia. Całkowicie niezasadne było zatem zrezygnowanie z utrwalonych w polskiej tradycji prawnej kwalifikowanych form

81 Niem. Sonderform des Steuerverwaltungsaktes.

82 Zgodnie z § 3 I 2 AO, cła są podatkiem w rozumieniu niemieckiej ordynacji podatkowej. Zob. także I. Mirek, *Daniny publiczne w prawie niemieckim*, Warszawa 1999, s. 181.

83 Zob. także K. Webel, *Abgabenordnung*, Herne 2014, s. 76 i n. oraz R. Seer, komentarz do § 155 AO, [w:] K. Tipke (red.), H.W. Kruse (red.), *Abgabenordnung. Finanzgerichtsordnung. Kommentar*, Köln 2015.

84 Zob. § 198 (1) *Bundesabgabenordnung* (BAO), BGBl 1980, 151 vom 18.04.1980.

aktu administracyjnego i zastąpienie ich jednym i niezdefiniowanym pojęciem decyzji (celnej).

6.5. Umorzenie postępowania

Celem postępowania administracyjnego (podatkowego, celnego) jest załatwienie sprawy przez wydanie decyzji rozstrzygającej ją co do istoty. Temu powinna służyć działalność orzecznicza administracji publicznej zmierzająca do konkretyzacji praw i obowiązków wynikających z powszechnie obowiązujących przepisów prawa. Cel ten nie zawsze może być osiągnięty z przyczyn różnego charakteru. Podobnie jak w procesie cywilnym, również w postępowaniu administracyjnym może nastąpić zastój trwały i ostateczny wyrażający się w umorzeniu postępowania⁸⁵. W świetle podstawowych zasad postępowania administracyjnego strona ma prawo do merytorycznego rozstrzygnięcia (co do istoty) sprawy stanowiącej przedmiot procesu⁸⁶. Umorzenie postępowania administracyjnego jest instytucją procesową stanowiącą wyjątek od tej zasady. Zgodnie z art. 105 § 1 k.p.a. postępowanie administracyjne podlega umorzeniu tylko wtedy, gdy z jakiegokolwiek przyczyny stało się bezprzedmiotowe. Także gdy postępowanie podatkowe z jakiegokolwiek przyczyny stało się bezprzedmiotowe, w szczególności w razie przedawnienia zobowiązania podatkowego, organ podatkowy wydaje decyzję o umorzeniu postępowania (art. 208 § 1 o.p.).

W orzecznictwie panuje zgodność co do tego, że bezprzedmiotowość postępowania, o jakiej mowa w powyższych przepisach, oznacza brak któregoś z elementów stosunku materialnoprawnego skutkującego tym, iż nie można załatwić sprawy przez rozstrzygnięcie jej co do istoty. Bezprzedmiotowość może wynikać z przyczyn podmiotowych lub przedmiotowych, ale zawsze oznacza brak przedmiotu postępowania. Tym przedmiotem jest zaś konkretna sprawa, w której organ administracji państwowej jest władny i jednocześnie zobowiązany rozstrzygnąć na podstawie przepisów prawa materialnego o uprawnieniach lub obowiązkach indywidualnego podmiotu. Wobec tego powołane wyżej przepisy będą miały zastosowanie tylko w tych sytuacjach, w któ-

85 Zob. J. Borkowski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, 11. wyd., Warszawa 2011, s. 408-409.

86 Zob. wyrok SN z dnia 11 czerwca 1996 r., sygn. akt III ARN 20/96, OSNAPIUS 1996, nr 22, poz. 330.

rych w świetle prawa materialnego i ustalonego stanu faktycznego brak jest sprawy administracyjnej mogącej być przedmiotem postępowania. Zaznaczyć też należy, że brak przesłanki uwzględnienia żądania zgłoszonego przez stronę nie czyni prowadzonego postępowania administracyjnego bezprzedmiotowym, lecz oznacza bezzasadność żądania strony⁸⁷.

Brak jest jakichkolwiek argumentów na poparcie tezy, zgodnie z którą w postępowaniu w sprawach celnych nie może wystąpić bezprzedmiotowość postępowania. Jest wręcz przeciwnie. Przykładowo może to być złożenie wniosku w sprawie sprostowania zgłoszenia celnego po zwolnieniu towarów przez osobę, która nie posiada stosownej legitymacji procesowej, tzn. nie jest zgłaszającym⁸⁸ wnioskodawca wycofał złożony do organu celnego wniosek w sprawie udzielenia lub zmiany pozwolenia⁸⁹, w przepisach prawa celnego materialnego brak jest podstawy prawnej do orzekania w sprawie⁹⁰ albo w wyniku powiadomienia dłużnika o zamiarze wydania decyzji w sprawie określenia niezaksięgowanej kwoty wynikającej z długu celnego, dłużnik – w ramach prawa do wysłuchania przed wydaniem decyzji niekorzystnej⁹¹ – przedstawił dowody, w świetle których wydanie takiej decyzji okazało się niezasadne⁹². W takich przypadkach w postępowaniu podatkowym organ podatkowy, albo odmawia wszczęcia postępowania (art. 165a o.p.) albo umarza wszczęte już postępowanie (art. 208 § 1 lub § 2 o.p.). Jednakże powołane wyżej przepisy działu IV Ordynacji podatkowej nie mają zastosowania do postępowania w sprawach celnych.

87 Zob. wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 1 lutego 2011 r., sygn. akt II SA/Rz 1107/10, Lex nr 738074.

88 Zob. art. 173 ust. 3 UKC.

89 Nie sposób zaakceptować twierdzenia, zgodnie z którym w takich przypadkach organ celny wydaje „decyzję korzystną” o „akceptacji wycofania złożonego wniosku”. Ponadto do postępowania w sprawach celnych nie stosuje się postanowień art. 167 o.p., zgodnie z którym do czasu wydania decyzji przez organ pierwszej instancji strona może wystąpić o rozszerzenie zakresu żądania lub zgłosić nowe żądanie (...).

90 Np. żądanie umorzenia należności celnych z uwagi na „złą sytuację materialną”.

91 Zob. art. 22 ust. 6 UKC, art. 8 rozporządzenia wykonawczego, art. 8 ust. 1 rozporządzenia delegowanego.

92 Trudno za załatwienie sprawy uznać „pismo”, w którym organ celny informuje o „odstąpieniu od wydania decyzji”.

7. Sposoby rozwiązywania wypełnienia luk prawnych w procedurze postępowania w sprawach celnych

W Polsce podstawową regulacją prawnoprosesową na gruncie prawa administracyjnego jest ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego⁹³. Zgodnie z art. 1 pkt 1 k.p.a. kodeks postępowania administracyjnego normuje postępowanie przed organami administracji publicznej w należących do właściwości tych organów sprawach indywidualnych rozstrzyganych w drodze decyzji administracyjnych. Przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego nie stosuje się do spraw uregulowanych w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, z wyjątkiem przepisów działów IV, V i VIII (art. 3 § 1 pkt 2 k.p.a.). Z kolei przepisy Ordynacji podatkowej stosuje się do podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego, do których ustalania lub określania uprawnione są organy podatkowe, do opłaty skarbowej oraz opłat, o których mowa w przepisach o podatkach i opłatach lokalnych oraz do spraw z zakresu prawa podatkowego innych niż wymienione wyżej, należących do właściwości organów podatkowych. Zgodnie z wyrokiem NSA Ośrodek Zamiejscowy w Poznaniu z dnia 18 marca 1999 r.⁹⁴ „art. 2 Ordynacji podatkowej obejmuje swoim zakresem tzw. niepodatkowe należności budżetu państwa. Ta kategoria danin publicznych jest stosunkowo najmniej określona. Nie obejmuje ona swoim zakresem ani podatków, ani opłat, ani cel”⁹⁵.

Daniny publiczne to przymusowe świadczenia o charakterze bezwrotnym i powszechnym. Obowiązek ich ponoszenia jest określany przez normy prawa publicznego, które wiążą go z zaistnieniem pewnych okoliczności, a każdy, kogo okoliczności te dotyczą, jest zobligowany do świadczenia na rzecz związku publicznoprawnego⁹⁶. Również cło jest

93 Tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 23 ze zm.

94 Sygn. akt I SA/Po 1565/98, Lex nr 37217.

95 Zob. także wyroki NSA: z dnia 18 lutego 2009 r., sygn. akt I GSK 297/08, Lex nr 516679; z dnia 17 grudnia 2008 r., sygn. akt I GSK 169/08, Lex nr 476683; z dnia 4 grudnia 2008 r., sygn. akt I GSK 75/08, Lex nr 529290 oraz z dnia 28 listopada 2011 r., sygn. akt I GSK 951/10, Lex nr 1136597.

96 K. Sawicka, [w:] E. Fojcik-Mastalska, K. Sawicka, Podstawy prawa celnego i dewizowego, Wrocław 2001, s. 52.

„rodzajem świadczenia zaliczanego pierwotnie do danin publicznych, pobieranego przez uprawnione do tego organy w związku z przekroczeniem przez towar granicy celnej państwa lub unii celnej. (...) cło jest świadczeniem pieniężnym, obowiązkowym, nieodpłatnym, bezzwrotnym oraz ogólnym pobieranym od podmiotów przewożących towary przez granicę⁹⁷. Ciężar cła z reguły przenoszony jest na nabywców towarów konsumpcyjnych i ma on charakter cenotwórczy⁹⁸. Jednak pomimo bardzo wielu cech wspólnych z podatkiem, cło jest traktowane jako odrębne źródło dochodów budżetowych o charakterze niepodatkowym⁹⁹. Tradycyjnie cła są wymieniane jako drugi, obok podatków, podstawowy typ danin publicznych zapewniających wpływy do budżetu państwa¹⁰⁰. Zgodnie z art. 111 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 27 lipca 2009 r. o finansach publicznych¹⁰¹ **cła są dochodami budżetu państwa, zaś podatki, jako odrębne źródło dochodów, wymienione zostały w art. 111 ust. 1 pkt 1 tej ustawy. Cło jest zatem daniną publiczną inną niż podatki.**

Ordynacja podatkowa nie reguluje zatem spraw celnych. Natomiast przepisy Ordynacji podatkowej stosowane są w sprawach dotyczących należności celnych, a szczególności do postępowania w sprawach celnych tylko wtedy, gdy przepisy prawa celnego odsyłają do przepisów Ordynacji. Oznacza to, że w przypadku luk prawnych stosować należy odpowiednie przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego (np. art. 28 – pojęcie strony postępowania celnego, art. 30 – zdolność do czynności prawnych, art. 61a – odmowa wszczęcia postępowania, art. 105 – umorzenie postępowania, art. 111 – uzupełnienie i sprostowanie decyzji, czy art. 113 – sprostowanie błędów i omyłek). Jednak „powrót do k.p.a.” chyba nie był zamiarem projektodawców „nowej” procedury postępowania w sprawach celnych.

97 Zob. A. Drwiłło, *Prawo celne*, Gdańsk 2001, s. 14 oraz 18-20.

98 K. Włodkowski, *Przerzucalność cła*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2008, nr 5, s. 174.

99 Jako niepodatkową należność budżetu państwa klasyfikują cło między innymi R. Mastalski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2006, s. 24, czy C. Kosikowski, [w:] C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2003, s. 34.

100 W. Modzelewski, J. Pyssa, *Zarys prawa celnego*, [w:] E. Chojna-Duch, H. Litwińczuk (red.), *Prawo finansowe*, Warszawa 2007, s. 536.

101 Tekst jedn. Dz.U. z 2013 r. poz. 885 ze zm.

8. Podsumowanie

System stanowi, najszerzej ujmując, ogół elementów wzajemnie ze sobą związanych i od siebie uzależnionych, tworzących pewną całość. Postrzegany od zewnątrz jest pewną zamkniętą całością powiązaną węzłem jedności przedmiotowej i podmiotowej, natomiast wewnątrz systemu występują różne elementy składające się na jego strukturę. System prawa w najogólniejszym ujęciu to w założeniu swym pełne i uporządkowane unormowanie określonych dziedzin życia społecznego¹⁰². Także postępowanie administracyjne, w tym postępowania szczególne, do których należą zarówno postępowanie podatkowe, jak i będące przedmiotem niniejszego opracowania postępowanie w sprawach celnych, powinno mieć „wspólne podstawy”, do których należą zasady ogólne, w tym zasada praworządności, pojęcie strony oparte o te same kryteria, jednolite reguły określające zdolność stron do czynności prawnych, takie same formy procesowe kwalifikowanych aktów administracyjnych, czy jednakowe sposoby weryfikacji wydanych rozstrzygnięć. Analiza niektórych elementów „nowej” procedury postępowania celnego prowadzi do wniosku, że zawiera ona wiele luk prawnych. „Cłu bliżej do podatków”, stąd zasadna wydaje się pilna nowelizacja krajowego prawa celnego. Zamiast „powrotu do k.p.a.” warto rozważyć „powrót do Ordynacji podatkowej”.

102 Tak R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, wyd. 4, Warszawa 2006, s. 30.

WPŁYW REFORMY ADMINISTRACJI SKARBOWEJ NA PODATKOWE POSTĘPOWANIE WYJAŚNIAJĄCE

Krzysztof Teszner

1. Wprowadzenie

Problematyka poruszana podczas X Konferencji Naukowej „Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce” w dniach 30-31 maja 2016 r. dotyczyła zmian w ogólnym prawie podatkowym – co istotne – nie tylko już wdrożonych, ale także dopiero projektowanych, będących w toku procesu legislacyjnego. W ten ostatni nurt dyskusji wpisywała się awizowana reforma administracji skarbowej w postaci utworzenia skonsolidowanej Krajowej Administracji Skarbowej.

Z perspektywy kilku miesięcy od zakończenia Konferencji, wiedza autora niniejszego opracowania odnośnie do tej reformy, której wejście w życie przesunięto ostatecznie na dzień 1 marca 2017 r., może opierać się już nie tylko na założeniach, ale przede wszystkim na analizie przepisów ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej¹, a także przepisów tzw. ustawy wprowadzającej². Prowadzi ona do wniosku, że przebudowa tzw. rządowej administracji skarbowej funkcjonującej dotychczas w trzech pionach (podatkowym, celnym i kontrolnym) nie może być rozpatry-

1 Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, Dz.U. z 2016 r. poz. 1947.

2 Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej, Dz.U. z 2016 r. poz. 1948.

wana i oceniana wyłącznie w aspekcie ustrojowo-organizacyjnym, ale również w kontekście wpływu wprowadzanych zmian na ogólne prawo podatkowe, a zwłaszcza na stosowanie przepisów proceduralnych. Wpływ ten wydaje się być oczywisty, mając na względzie uzasadnienie oraz cel wprowadzanych zmian, jak i nowe regulacje wpływające na prowadzenie postępowania wyjaśniającego, w tym na podejmowane w trakcie tego postępowania czynności dowodowe.

Celem niniejszego opracowania jest analiza oraz ocena regulacji normatywnych wprowadzających Krajową Administrację Skargową, w istotny sposób oddziałujących na podatkowe postępowanie wyjaśniające.

2. Istota podatkowego postępowania wyjaśniającego

Stosunki procesowe w relacji między organami administracji publicznej a podmiotami o zupełnie odrębnym statusie są wyznaczone zasadami ogólnymi postępowania jurysdykcyjnego. Cześć z ich wpływa bezpośrednio na cały przebieg postępowania we wszystkich jego stadiach, a niektóre są realizowane dopiero przy podejmowaniu określonych czynności procesowych, wpływając na reguły działania administracji w określonych sprawach. W stadium postępowania jurysdykcyjnego określanym jako wyjaśniające albo rozpoznawcze, podejmowane są czynności procesowe mające kluczowe znaczenie dla ustalenia stanu faktycznego i prawnego istoty sprawy administracyjnej (podatkowej)³.

Postępowanie wyjaśniające urzeczywistnia więc realizację zasady prawdy obiektywnej (art. 122 o.p.). Zgodnie z wynikającą z niej dyrektywą, na organy podatkowe został nałożony obowiązek podjęcia w toku postępowania wszelkich niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym. O tym, które działania są niezbędne w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy, decyduje organ administra-

3 J. Borkowski, *Zasady szczególne wyznaczające przebieg postępowania zwykłego, postępowanie wyjaśniające i jego forma*, [w:] B. Adamiak (red.), J. Borkowski (red.), A. Skoczyła (red.), *System prawa administracyjnego*, t. 9, *Prawo procesowe administracyjne*, Warszawa 2010, s. 147.

cji jako gospodarz tego postępowania, korzystając przy tym z otwartego katalogu środków dowodowych (o ile nie są sprzeczne z prawem). Przesądza to jednak, co słusznie dostrzeżono w doktrynie⁴, o braku modelowego stadium wyjaśnienia sprawy. Jest to wynikiem różnorodności spraw załatwianych przez organy administracji publicznej oraz ich złożoności pod względem faktycznym i prawnym. Nie mogą one być rozpatrywane wyłącznie na podstawie unormowań ramowych, gdyż wymagają uzupełnienia ogólnych regulacji procesowych o dodatkowe czynności dowodowe lub dodatkowe wymogi stawiane instytucjom postępowania wyjaśniającego.

W postępowaniu podatkowym regulowanym przepisami Ordynacji podatkowej można natomiast dostrzec dwutorową regulację prawną w odniesieniu do stadium postępowania wyjaśniającego. Rozwiązaniom ramowym towarzyszą bowiem, w odniesieniu do poszczególnych spraw podatkowych, specjalne, skonkretyzowane środki dowodowe przydatne w ustalaniu stanu faktycznego i prawnego, których obowiązek udostępnienia przez podmiot zobowiązany powiązано z koniecznością wykorzystania przez organ podatkowy. Można tu przykładowo wskazać wydruki z kasy fiskalnej, księgi podatkowe oraz dowody księgowe przekazywane w postaci elektronicznej w ustalonym formacie tzw. jednolitego pliku kontrolnego (art. 193a § 1 o.p.), czy oględziny.

Nowo wprowadzane regulacje, nakładające na podmioty zobowiązane obowiązek przedkładania organom podatkowym określonych danych i informacji w ustalonym zakresie, nie modyfikują postrzegania istoty postępowania wyjaśniającego, a co najwyżej poszerzają przyjęty w postępowaniu podatkowym otwarty katalog środków dowodowych (art. 181 o.p.). Postępowanie wyjaśniające jest więc kluczowym stadium postępowania podatkowego, którego podstawowym celem jest ustalenie rzeczywistego przebiegu zdarzeń lub działań istotnych z punktu widzenia podatkowoprawnego stanu faktycznego⁵. Postępowanie to powinno doprowadzić do zgromadzenia takich danych, które pozwoliłyby na poprawne, faktyczne i zgodne z prawem rozstrzygnięcie przez organ podatkowy sprawy podatkowej. Za jeden z celów tego stadium postępo-

4 J. Borkowski, *op. cit.*, s. 147.

5 R. Mastalski, *Postępowanie podatkowe*, [w:] M. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. 3, Wrocław 1985, s. 251.

wania podatkowego uważa się również zadbanie, by właściwe normy prawa zostały zastosowane do stanu faktycznego odpowiadającego stanowi rzeczywistości. W toku postępowania wyjaśniającego następuje zatem opracowanie materiału dowodowego zmierzające do ustalenia okoliczności mogących posłużyć za podstawę rozstrzygnięcia oraz ustalenie podstaw prawnych tego rozstrzygnięcia⁶

W doktrynie wśród form (czynności) postępowania wyjaśniającego wymieniano postępowanie dowodowe, zeznanie podatkowe, rozprawę oraz postępowanie kontrolne. Wskazywano przy tym, że postępowanie wyjaśniające w sprawach podatkowych poprzedza postępowanie wymiarowe, przy czym trudno wyznaczyć precyzyjnie granicę między tymi fazami postępowania podatkowego⁷.

W obecnym stanie prawnym ustalenia te należy poddać weryfikacji przy uwzględnieniu preferowanej przez ustawodawcę techniki realizacji zobowiązań podatkowych w postaci samoobliczenia podatkowego (obliczenia płatniczego) z jednoczesnym skoncentrowaniem aktywności organów administracji skarbowej na kontroli samoobliczenia (obliczenia dokonanego przez płatnika). W tym kontekście postępowanie podatkowe stanowi prawnie uregulowany ciąg czynności uczestników tego postępowania (organów podatkowych, podatników, innych podmiotów), którego celem jest określenie wysokości zobowiązania podatkowego (wynikającego z normy materialnego prawa podatkowego) oraz jego wykonanie⁸. Czynności te są ukierunkowane zwłaszcza na ustalenie rzeczywistego stanu faktycznego i prawnego występującego u konkretnego podmiotu oraz zbudowanie podstawy rozstrzygnięcia sprawy podatkowej. Mogą przy tym mieć postać bardziej lub mniej sformalizowaną i nie zawsze obligatoryjną.

Aktualnie postępowanie wyjaśniające jako najbardziej istotne stadium postępowania podatkowego jest prowadzone w formie postępowania gabinetowego. To w nim są podejmowane i przeprowadzane poszczególne czynności dowodowe, które z reguły są rozłożone w czasie. Druga z form postępowania wyjaśniającego, jaką jest rozprawa, może być

6 P. Pietrasz, Tok załatwienia sprawy, [w:] L. Etel (red.), System prawa finansowego, t. III, Prawo daninowe, Warszawa 2010, s. 758.

7 C. Kosikowski, Postępowanie finansowe, Warszawa 1986, s. 87; W. Olszowy, Decyzja podatkowa..., *op. cit.*, s. 41.

8 R. Mastalski, Stosowanie prawa podatkowego, Warszawa 2008, s. 34 i n.

przeprowadzona wyłącznie przed organem odwoławczym. Rozprawa podatkowa sprzyja koncentracji dowodów oraz realizacji zasady bezpośredniości postępowania dowodowego (choć od tej zasady istnieją też liczne odstępstwa⁹). Jej przeprowadzenie w toku postępowania z urzędu uzasadnia się bowiem m.in. potrzebą wyjaśnienia istotnych okoliczności stanu faktycznego sprawy przy udziale świadków lub biegłych albo w drodze oględzin (art. 200a § 1 pkt 1 o.p.). Ponadto z art. 200a § 3 o.p. a contrario wynika, że organ odwoławczy nie może odmówić przeprowadzenia rozprawy, jeżeli przedmiotem rozprawy mają być okoliczności mające znaczenie dla sprawy albo okoliczności te nie są wystarczająco potwierdzone innym dowodem¹⁰. Ta niewątpliwie pożyteczna forma postępowania wyjaśniającego została w praktyce zmarginalizowana przez jej zarezerwowanie do kompetencji organu odwoławczego, a przez to wtłoczenie w ryzyko postępowania uzupełniającego. Jeżeli więc już jest stosowana przez organy podatkowe, następuje to z reguły wówczas, gdy wyjaśnienie okoliczności stanu faktycznego sprawy wymaga konfrontacji sprzecznych zeznań świadków albo wyeliminowania rozbieżności w opiniach biegłych. W praktyce więc postępowanie wyjaśniające ma charakter gabinetowy, a zasadniczo czynności dowodowe w jego toku przeprowadzane są w siedzibie organu podatkowego.

Do formy postępowania wyjaśniającego trudno natomiast zaliczyć instytucje prawne wykorzystywane przez organy administracji skarbowej celem kontroli realizacji zobowiązań podatkowych (czynności sprawdzające, kontrolę podatkową, postępowanie kontrolne). Wynika to przede wszystkim z konkurencyjności i odrębności poszczególnych procedur podatkowych, które powinny wyprzedzać wszczęcie i prowadzenie postępowania podatkowego, regulowanego przepisami działu IV o.p.¹¹. Tym niemniej nie ulega wątpliwości, że kolejność stosowania procedur podatkowych, np. w zakresie badania zeznań czy deklaracji podatkowych, chociaż zasługująca na aprobatę, nie wynika wprost

9 Szerzej, D. Strzelec, *Dowody w postępowaniu podatkowym*, Warszawa 2013, s. 71.

10 Zob. także K. Teszner, *Rozprawa w postępowaniu podatkowym*, Warszawa 2014, s. 252.

11 Zob. M. Masternak, *Postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa oraz inne procedury stosowane w sprawach podatkowych*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009, s. 339; A. Mariański, *Rodzaje postępowań w ordynacji podatkowej: czynności sprawdzające, kontrola oraz postępowanie podatkowe*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 4, s. 36.

z przepisów Ordynacji podatkowej¹². Stąd stale poszerzany przez ustawodawcę zakres czynności sprawdzających (w porównaniu z tradycyjnymi założeniami tej procedury), czy wprowadzanie zmian w zakresie innych procedur kontrolnych pozwala stwierdzić, że stają się one już nie tylko instrumentami weryfikującymi prawidłowość samoobliczenia podatku, ale także dodatkowym sposobem przeprowadzania postępowania dowodowego i gromadzenia dowodów¹³.

Pogląd ten znajduje uzasadnienie w treści art. 181 o.p. dotyczącego dowodów, które mogą być wykorzystane w postępowaniu podatkowym. Co więcej, w sytuacji gdy podatnik świadomie narusza przepisy prawa podatkowego przez unikanie opodatkowania czy dopuszczanie się oszustw podatkowych, dla ustalenia podstawy faktycznej rozstrzygnięcia oraz doprowadzenia do określenia wysokości zobowiązania publicznoprawnego jedyną możliwością pozostaje zgromadzenie materiału dowodowego przy wykorzystaniu szczególnych instytucji kontrolnych poprzedzających uruchomienie postępowania podatkowego. Materiał dowodowy zebrany w toku kontroli powinien zatem potwierdzać zaistniałe okoliczności uzasadniające wszczęcie tego postępowania. Dążenie do wprowadzenia przez ustawodawcę nowych instytucji kontrolnych, ukierunkowanych na gromadzenie materiału dowodowego na potrzeby postępowania podatkowego widać również w odniesieniu do nowych regulacji wprowadzających skonsolidowaną Krajową Administrację Skarbową (KAS), które wykraczają poza tradycyjne rozumienie aktów prawnych o charakterze ustrojowym.

3. Nowe regulacje dotyczące KAS – wpływ na podatkowe postępowanie wyjaśniające

Realizacji zasady prawdy obiektywnej służy dyrektywa postępowania organów podatkowych, wprowadzająca obowiązek zebrania i w sposób wyczerpujący rozpatrzenia całego materiału dowodowego.

12 Por. W. Stachurski, Rodzaje kontroli dotyczących realizacji zobowiązań podatkowych, [w:] L. Etel (red.), System prawa finansowego, t. III, Prawo daninowe, Warszawa 2010, s. 683.

13 K. Teszner, Czynności sprawdzające jako forma nadzoru podmiotów administracji podatkowej w zakresie realizacji zobowiązań podatkowych, [w:] R. Dowgier (red.), Ordynacja podatkowa. Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych, Białystok 2012, s. 96; H. Dzwonkowski, Powstawanie i wymiar zobowiązań podatkowych, Warszawa 2003, s. 202.

Wynikająca z art. 187 § 1 o.p. zasada oficjalności postępowania dowodowego nakazuje organom prowadzącym postępowanie zebranie i rozpatrzenie materiału dowodowego tak, aby każdy z elementów stanu faktycznego sprawy ustalić zgodnie z rzeczywistością za pomocą wszystkich możliwych do wykorzystania środków dowodowych¹⁴. Nie może być przy tym wątpliwości, że obowiązek wyjaśnienia wszystkich okoliczności stanu faktycznego sprawy, zgodnie z zasadami oficjalności i zupełności postępowania dowodowego, obejmuje obowiązek udowodnienia okoliczności korzystnych, jak i niekorzystnych dla strony. Tym samym to na organie podatkowym spoczywa główny ciężar dowodzenia, co jednak nie oznacza, że obowiązek poszukiwania i przedstawiania dowodów, co do okoliczności istotnych w sprawie, spoczywa wyłącznie na organach podatkowych. Jak bowiem podkreśla się w orzecznictwie, normy prawa materialnego mogą różnie kształtować rozkład ciężaru dowodu, obarczając nim również stronę postępowania¹⁵. Ponadto dysponentem znacznej liczby dowodów jest lub powinna być strona i w jej interesie powinno być przedstawienie organowi podatkowemu wszystkich dowodów na potwierdzenie istotnych dla niej okoliczności faktycznych. Kwestionowanie przez podatnika okoliczności faktycznej przyjętej przez organ należałoby więc w ocenie judykatury wiązać z obowiązkiem podatnika odnośnie do uzasadnienia swojej racji m.in. poprzez przedstawienie stosownego dowodu, zgodnie z zasadą współdziałania w postępowaniu¹⁶.

Istotne znaczenie dla wyjaśnienia okoliczności faktycznych sprawy zgodnie z obowiązkiem dochodzenia do prawdy obiektywnej ma przyjęty przez ustawodawcę otwarty system środków dowodowych (art. 180 o.p.) uzupełniony przesłanką wyłączającą uznanie środka dowodowego za dowód w postępowaniu (tj. sprzeczność z prawem) oraz przykładowy katalog określonych dowodów zawarty w art. 181 o.p. Ostatni z wymienionych wyżej przepisów uległ od 1 marca 2017 r. istotnej modyfikacji przez art. 38 pkt 51 uwKAS.

14 P. Pietrasz, Komentarz do art. 187 o.p., [w:] C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. 5, Warszawa 2013, s. 1030; zob. także wyrok NSA z dnia 18 października 2016 r., sygn. akt II FSK 899/16, Lex nr 2168580.

15 Wyrok NSA z dnia 30 sierpnia 2016 r., sygn. akt II FSK 747/16, Lex nr 2101618.

16 Wyrok WSA w Krakowie z dnia 28 września 2015 r., sygn. akt I SA/Kr 1973/14, Lex nr 1939093.

Aktualnie więc „dowodami w postępowaniu podatkowym mogą być 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, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej oraz materiały zgromadzone w toku postępowania karnego albo postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe”¹⁷.

Daje się zauważyć dokonując analizy treści art. 181 o.p. sprzed wejścia w życie uKAS oraz po wejściu tego aktu do obowiązywania, że utrzymując co do zasady otwarty katalog dowodów – po pierwsze - usunięto ograniczenia dowodowe, eliminując zastrzeżenia zawarte w art. 284a § 3, art. 284b § 3 i art. 288 § 2 o.p. Wobec pozostawienia wymienionych przepisów w dotychczasowym kształcie, zmianę w tym zakresie należy uznać za typowy zabieg legislacyjny o charakterze *stricte* technicznym i porządkującym, Po drugie – i tu zmiana ma charakter zasadniczy – począwszy od 1 marca 2017 r. za dowody w postępowaniu podatkowym mogą być uznane również dokumenty zgromadzone w toku kontroli celno-skarbowej.

Jest to nowy typ kontroli regulowany przepisami działu V rozdz. 1 uKAS, której zakres został określony na podstawie przepisów obowiązujących do końca lutego 2017 r. ustawy o kontroli skarbowej oraz ustawy o Służbie Celnej. Według założeń projektodawców jednym z podstawowych celów kontroli celno-skarbowej będzie sprawdzenie stopnia przestrzegania przepisów prawa podatkowego poprzez analizę rzetelności deklarowanych przez kontrolowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania przez nich podatków stanowiących dochód budżetu państwa. Podkreślano przy tym, że podstawowym zadaniem organów administracji celno-skarbowej ma być wykrywanie i zwalczanie nieprawidłowości na wielką skalę, w sytuacjach, gdy rozmiary, złożoność i stopień oddziaływania występujących uchybień w sposób istotny wpływają na system bezpieczeństwa finansowego państwa. Działalność tych organów powinna być nakierowana na sprawną realizację działań o wysokim stopniu złożoności, przy czym

17 Artykuł 181 o.p. w brzmieniu nadanym przez art. 38 pkt 51 uwKAS.

kontrolę celno-skarbową będą co do zasady wykonywać zarówno funkcjonariusze, jak i pracownicy KAS (z określonymi zastrzeżeniami na rzecz funkcjonariuszy)¹⁸. W uKAS kontrola celno-skarbowa, czyli tzw. „kontrola twarda”, ma być narzędziem umożliwiającym szybkie reagowanie przez naczelników urzędów celno-skarbowych na popełniane przestępstwa i wykroczenia skarbowe¹⁹, w odróżnieniu od kontroli podatkowej („kontroli miękkiej”), o której mowa w przepisach działu VI o.p.

Powyższe ustalenia wskazują na utrzymanie w praktyce dualizmu kontroli z wprowadzeniem pewnych odrębności i wyłączeń od stosowania przepisów o kontroli podatkowej, na co wyraźnie wskazuje art. 94 ust. 1 uKAS. Ponadto, mimo wprowadzenia szerokiego katalogu wyznaczeń odnoszących się do zakresu przedmiotowego kontroli celno-skarbowej nie wprowadzono wyraźnej granicy między tą nową formą kontroli a kontrolą podatkową. Dotyczy to zwłaszcza wyraźnie pokrywającego się zakresu przepisów art. 54 ust. 1 pkt 1 uKAS oraz art. 281 § 2 o.p. Obie powyższe normy odnoszą się przecież do przepisów prawa podatkowego w rozumieniu art. 3 pkt 2 o.p., a niewywiązywanie się z obowiązków wynikających z tych przepisów (art. 281 § 2 o.p.) mieści się w szerszym znaczeniu nadanym w art. 54 ust. 1 pkt 1 uKAS.

Należy zatem podzielić pogląd, że ten brak wyraźnej granicy między kontrolą celno-skarbową i kontrolą podatkową, a także dość ogólnie zakreślony zakres przedmiotowy pierwszej z wymienionych daje dużą swobodę, zwłaszcza naczelnikom urzędów celno-skarbowych, w kształtowaniu polityki kontrolnej. Nowa kontrola odnośnie do jej zakresu nie została również zawężona do prawidłowości deklarowania, obliczania czy też wpłacania ceł lub podatków. Oznacza to, że będzie mogła dotyczyć wszelkich zjawisk, o których mowa w ustawach podatkowych i celnych²⁰. Tym samym do organu właściwego w zakresie wykonywania kontroli celno-skarbowej będzie należało podjęcie decyzji, czy w określonej sytuacji niezbędne jest wszczęcie tej kontroli, a tym samym sko-

18 Zob. uzasadnienie projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, druk nr 826, <http://www.sejm.gov.pl>

19 A. Melezini, Uwagi do zakresu przedmiotowego kontroli celno-skarbowej, o którym mowa w ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej, „Procedury Administracyjne i podatkowe” 2017, nr 1.

20 *Ibidem*.

rzystanie ze szczególnej (w odniesieniu do przepisów o.p.) procedury gromadzenia materiału dowodowego.

Jak wynika z art. 181 o.p., w postępowaniu podatkowym dowodami mogą być inne dokumenty zgromadzone w toku kontroli celno-skarbowej. Chociaż przepisy o.p. nie zawierają definicji dokumentu, należy przyjąć, że chodzi tu o dokumenty urzędowe korzystające ze szczególnej mocy dowodowej (art. 194 o.p.), jak i dokumenty nieposiadające takiego statusu (np. zawierające oświadczenie woli kontrolowanego). Z treścią art. 181 o.p. wyraźnie koresponduje art. 86 ust. 1 pkt 3 uKAS, wskazując, że akta prowadzone dla kontroli celno-skarbowej powinny obejmować dokumenty zgromadzone w toku tej kontroli. Należy zwrócić uwagę, że pewną kategoryzację dokumentów gromadzonych w toku kontroli celno-skarbowej zawiera art. 72 ust. 1 pkt 1 uKAS, określając obowiązki kontrolowanego oraz innych osób w trakcie kontroli (w tym pracownika, osoby współdziałającej z kontrolowanym, podmiotu prowadzącego lub przechowującego księgi podatkowe lub dokumenty). Obowiązkiem tych osób jest umożliwić wgląd w dokumenty i ewidencje objęte zakresem kontroli celno-skarbowej, w tym dokumenty handlowe, księgowo i finansowe, nawet jeżeli mają charakter poufny, w tym dokumenty elektroniczne. Walor dowodów mają także dokumenty i ewidencje sporządzone z zastosowaniem technik elektronicznego przetwarzania danych, a także urzędowe tłumaczenie na język polski dokumentów sporządzonych w języku obcym przedstawiane na żądanie kontrolującego, mające znaczenie dla kontroli celno-skarbowej (art. 72 ust. 1 pkt 2 i 3 uKAS). Powyższe ustalenia należy uzupełnić o dokumenty związane z dostawą towaru lub wykonaniem usługi w zakresie objętym kontrolą celno-skarbową, udostępniane na podstawie art. 79 ust. 1 pkt 1 uKAS przez kontrahentów kontrolowanego (o których mowa w art. 79 ust. 2 uKAS).

Warunkiem uznania wskazanych wyżej dokumentów za dowód w postępowaniu podatkowym jest ich zgromadzenie w toku kontroli celno-skarbowej, tj. w okresie wyznaczonym datami jej wszczęcia i zakończenia. Co do zasady datą wszczęcia kontroli celno-skarbowej jest dzień doręczenia kontrolowanemu upoważnienia do jej przeprowadzenia. Natomiast w przypadku podejrzenia, że nie są przestrzegane przepisy prawa podatkowego oraz okoliczności faktyczne uzasadniają niezwłoczne prze-

prowadzenie kontroli celno-skarbowej, jest ona wszczynana na tzw. legitymację służbową (art. 62 ust. 2 i 3 uKAS). Jak wynika z art. 82 ust. 1 uKAS, jeżeli zakres kontroli celno-skarbowej obejmuje przestrzeganie przepisów prawa podatkowego w rozumieniu art. 3 pkt 2 o.p., po zakończeniu wszystkich czynności kontrolnych dokonywanych w czasie tej kontroli należy przystąpić do sporządzenia wyniku kontroli. Kontrola celno-skarbowa jest formalnie zakończona z dniem, w którym doręczono wynik kontroli (art. 82 ust. 1 zd. 2 ustawy o KAS), co powinno nastąpić zgodnie z przepisami działu IV rozdz. 5 o.p.²¹.

Należy przy tym dodać, że co do zasady kontrola ta powinna być zakończona bez zbędnej zwłoki, ale nie później niż w terminie 3 miesięcy od dnia jej wszczęcia, przy czym przewidywany termin zakończenia kontroli powinien wynikać z upoważnienia do jej przeprowadzenia. W tym czasie kontrolowanemu powinien więc być doręczony wynik kontroli. Podstawowy termin zakończenia kontroli celno-skarbowej nie ma jednak charakteru bezwzględnie obowiązującego. W przypadku niezakończenia tej kontroli we właściwym terminie przepis art. 63 ust. 2 uKAS wprowadza analogiczne rozwiązania jak w art. 284b o.p. odnoszącym się do kontroli podatkowej, przy czym oprócz zawiadomienia kontrolowanego o stosownej treści i we właściwej formie, istotne jest wskazanie nowego terminu zakończenia kontroli. Wyżej przedstawione uwagi wydają się być kluczowe z uwagi na możliwość dopuszczenia jako dowód w postępowaniu podatkowym dokumentów zgromadzonych „w toku” kontroli celno-skarbowej, bowiem przepisy uKAS nie wprowadzają w tym zakresie szczególnych ograniczeń poza wyjątkową przesłanką negatywną powiązaną z upływem terminu zakończenia tej kontroli. Tym samym, jak wynika z art. 63 ust. 4 uKAS, dokumenty zgromadzone po upływie terminu zakończenia kontroli (wskazany w ust. 1 i 2 tego przepisu) nie stanowią dowodu nie tylko w kontroli celno-skarbowej, ale także w postępowaniu podatkowym, postępowaniu celnym lub postępowaniu karnym skarbowym, chyba że został wskazany nowy termin zakończenia tej kontroli. Dokumenty które zostałyby zebrane po upływie terminu zakończenia kontroli i ujawnione w aktach kontroli, nie mogą być traktowane jako dowód w postępowaniu, chociażby mogły przyczy-

21 Zob. odesłanie zawarte w art. 94 ust. 1 uKAS.

nić się do wyjaśnienia sprawy. Zostałyby bowiem zgromadzone w sposób sprzeczny z prawem (art. 180 §1 o.p.)²².

Należy także zwrócić uwagę na brak spójności między treścią art. 82 ust. 1 oraz art. 63 uKAS, który, jak się wydaje, nie powstrzymuje uznania jako dowód w późniejszym postępowaniu podatkowym dokumentów zgromadzonych po zakończeniu czynności kontrolnych w czasie kontroli celno-skarbowej, a przed doręczeniem kontrolowanemu wyniku kontroli. Z art. 82 ust. 1 uKAS wynika bowiem, że zakończenie czynności kontrolnych w czasie kontroli celno-skarbowej nie jest tym samym co zakończenie tej kontroli (związane z doręczeniem wyniku kontroli). Przepis art. 63 ust. 4 uKAS wyraźnie odmawia waloru dowodu w postępowaniu podatkowym dokumentom zgromadzonym po zakończeniu kontroli celno-skarbowej, ale nie w okresie od zakończenia czynności kontrolnych, po których, jak wskazuje art. 82 ust. 1 uKAS, powinno nastąpić sporządzenie wyniku kontroli i jego wyekspediowanie do kontrolowanego. Przepisy uKAS wprawdzie nie wyjaśniają pojęcia „zakończenie czynności kontrolnych”, jednak odwołując się do art. 81 ust. 1 oraz art. 86 ust. 1 pkt 4 uKAS, należy je rozumieć jako czynności mające istotne znaczenie dla sprawy, z których po ich przeprowadzeniu sporządza się protokoły włączane następnie do akt kontroli. Trudno wprawdzie dopuścić sytuację, by sporządzenie wyniku kontroli mogło odbywać się inaczej niż po zakończeniu wszystkich czynności kontrolnych i na podstawie całokształtu materiału zawartego w aktach kontroli. Nie można jednak zupełnie wykluczyć przypadku, gdy na tym etapie do organu prowadzącego kontrolę celno-skarbową zostaną dostarczone jeszcze jakieś dokumenty, co może mieć miejsce w sytuacji jej prowadzenia w różnych miejscach prowadzenia działalności albo przechowywania dokumentów, o czym stanowi art. 59 ust. 1 uKAS.

W toku kontroli celno-skarbowej mogą być także prowadzone inne czynności których efekt może być finalnie uznany za dowód w postępowaniu podatkowym w kontekście dyspozycji zawartej w art. 181 § 1 o.p. oraz art. 181 o.p. W zakresie, w jakim kontrola celno-skarbowa dotyczy przestrzegania przepisów prawa podatkowego, o których mowa w art. 3 pkt 2 o.p., możliwe jest przeprowadzenie przesłuchania kontrolowanego

22 Zob. wyrok NSA z dnia 31 maja 2016 r., sygn. akt I FSK 2084/14, Lex nr 2108248.

lub świadka (art. 76 uKAS), przeszukania lokali mieszkalnych w celu znalezienia dowodów mających znaczenie dla prowadzonej kontroli celno-skarbowej (art. 77 uKAS), a także przeprowadzenie oględzin (art. 73 uKAS). Wskazane wyżej przepisy uKAS są w tym przypadku rozwiązaniami szczególnymi, dając możliwość nie tylko bezpośredniego przesłuchania świadka czy kontrolowanego, ale także na odległość przy użyciu odpowiednich urządzeń technicznych z jednoczesnym bezpośrednim przekazem oraz rejestracją obrazu i dźwięku. Co się tyczy oględzin, podstawą ich przeprowadzenia jest wyłącznie art. 73 uKAS, z racji wyłączenia do odpowiedniego stosowania przepisu art. 198 o.p.²³. Z czynności tych sporządza się protokół na podstawie art. 81 uKAS, który włączony do akt kontroli stanowi dowód w kontroli celno-skarbowej.

Mogą w związku z tym pojawić się wątpliwości z uwagi na treść art. 181 o.p., czy zeznania kontrolowanego i świadków oraz materiały zebrane w wyniku przeszukania i oględzin mogą stanowić dowód w postępowaniu podatkowym, czy też dowody te powinny być ponowione. Takie wątpliwości były zgłaszane w literaturze w odniesieniu do dowodów (np. zeznań świadka) złożonych w toku kontroli podatkowej²⁴. Podnoszono również, że odejście od zasady bezpośredniości postępowania dowodowego, jakie występuje w art. 181 o.p., gdy stan faktyczny sprawy podlega ustaleniu w oparciu o dowody przeprowadzone przez inny organ, sprzyja wprawdzie ekonomice procesowej, ale może ograniczać prawidłowość ustalenia stanu faktycznego sprawy. Tylko bowiem zasada bezpośredniości gwarantuje pełną realizację zasady prawdy obiektywnej w związku z zasadą swobodnej oceny dowodów²⁵. Kontrowersyjne i jako naruszające zasadę czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym wydaje się korzystanie w tym postępowaniu z protokołów z zeznań świadków, w tym uzyskanych w sposób przewidziany w art. 76 ust. 1 uKAS. Strona (uprzednio kontrolowany) nie ma bowiem możliwości uczestniczenia w czynnościach dowodowych oraz zadawania pytań świadkom, a w toku kontroli celno-skarbowej przysługuje jej prawo

23 Por. art. 94 ust. 1 uKAS.

24 B. Dauter, [w:] S. Babiarez, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2013, s. 791.

25 B. Adamiak, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa, Komentarz, Wrocław 2013, s. 819.

do otrzymania jednej kopii zapisu dźwięku lub obrazu, i to na swój koszt (art. 76 ust. 5 uKAS).

W orzecznictwie sądów administracyjnych wyrażono przy tym nieco inne stanowisko, które nie do końca można podzielić, że w przypadku dowodów uzyskanych bez udziału strony (np. włączenie do akt sprawy protokołów przesłuchań z innych postępowań) zasada czynnego udziału strony w postępowaniu realizowana jest poprzez zaznajomienie strony z tymi dowodami i umożliwienie jej wypowiedzenia się w ich zakresie²⁶. Tym samym w ocenie judykatury w świetle art. 180 § 1 i art. 181 o.p. nie istnieje prawny nakaz powtórzenia w postępowaniu podatkowym przesłuchania świadka, który zeznawał w innym postępowaniu, a korzystanie z tak uzyskanych zeznań samo w sobie nie narusza ani zasady czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym, ani innych przepisów Ordynacji podatkowej²⁷. W szeregu orzeczeń wskazywano także, że sam fakt braku udziału w czynnościach dokonywanych wobec podmiotu trzeciego nie świadczy o pozbawieniu strony skarżącej możliwości wypowiedzenia się co do dowodów, które w sposób zgodny z prawem zostały włączone w poczet materiału dowodowego²⁸. Zgodnie ze stanowiskiem zajęтым przez NSA, żądanie powtórzenia w postępowaniu podatkowym dowodu z przesłuchania świadka uprzednio przesłuchanego w innym postępowaniu byłoby uzasadnione tylko w dwóch sytuacjach, tj. gdyby strona wskazała na konkretne istotne okoliczności faktyczne, niezbędne do wyjaśnienia lub wskazała sprzeczności w tych zeznaniach w porównaniu z dotychczasowym zebrany materiał dowodowy²⁹. Tym samym ponowienie w postępowaniu podatkowym dowodu z zeznań świadka złożonych w ramach innej procedury (np. kontrolnej) jest możliwe na inną okoliczność stanu faktycznego sprawy niż została już udowodniona albo celem wyeliminowania sprzeczności w zeznaniach świadków.

26 Wyrok NSA z dnia 8 września 2016 r., sygn. akt I FSK 161/15, Lex nr 2142812.

27 Wyrok NSA z dnia 4 października 2016 r., sygn. akt I FSK 498/15, Lex nr 2167758; wyrok NSA z dnia 19 sierpnia 2016 r., sygn. akt II FSK 1793/16, Lex nr 2142191; wyrok WSA w Warszawie z dnia 10 marca 2016 r., sygn. akt III SA/Wa 3130/14, Lex nr 2055189.

28 Zob np. wyroki NSA z dnia 3 lutego 2016 r., sygn. akt I FSK 1925/14 oraz sygn. akt I FSK 1998/14, CBOSA.

29 Wyrok NSA z dnia 12 października 2016 r., sygn. akt II FSK 2357/14, Lex nr 2168366; wyrok NSA z dnia 13 października 2016 r., sygn. akt I FSK 569/15, Lex nr 2167768.

Analizując regulacje prawne zawarte w uKAS, wydaje się, że uwzględniają one wskazany powyżej i utrwalony już nurt orzecznictwa sądów administracyjnych. Można oczywiście mieć wątpliwości, czy we właściwy sposób zabezpieczają interesy procesowe wszystkich uczestników postępowania, w szczególności czy w pełni gwarantują realizację zasady czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym wskutek włączenia do tego postępowania dowodów zebranych w toku kontroli celno-skarbowej. Wydaje się jednak, że uwagi na przyjętą przez ustawodawcę konstrukcję ciągłości procedur kontrolnej i jurysdykcyjnej, koncepcję o konieczności powtarzania dowodów (np. z zeznań świadka) należy odrzucić.

Powyższe stanowisko wydaje się uzasadnione, zważywszy, że kontrola celno-skarbowa w zakresie, w jakim obejmuje przestrzeganie przepisów prawa podatkowego (art. 54 ust. 1 pkt 1 uKAS), bezpośrednio poprzedza postępowanie podatkowe, które jest uruchamiane podstawie art. 82 ust. 1 uKAS w przypadku gdy kontrolowany nie złożył w ustawowym terminie liczonym od dnia doręczenia wyniku kontroli korekty deklaracji, albo gdy organ złożonej korekty deklaracji nie uwzględnił. Ponadto w obu tych procedurach istnieje tożsamość co do osoby kontrolowanego i strony postępowania podatkowego, a także tożsamość co do organu prowadzącego czynności. Odnośnie do tej ostatniej należy wskazać, że wykonywanie kontroli celno-skarbowej wchodzi w zakres zadań realizowanych przez naczelnika urzędu celno-skarbowego i to na całym terytorium kraju (art. 33 ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 61 uKAS)³⁰. Jednak konsekwencją przekształcenia kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe jest również „stabilizacja” właściwości danego naczelnika urzędu celno-skarbowego. O ile bowiem kontrola celno-skarbowa może być przez niego wykonywana na całym terytorium kraju, to do przeprowadzenia postępowania podatkowego i wydania decyzji właściwy wyłącznie jest ten naczelnik urzędu celno-skarbowego, który sporządził wynik kontroli celno-skarbowej (art. 83 ust. 4 uKAS). Powyższe regulacje w pewnym sensie łagodzą odstępstwa od zasady bezpośredniości wynikającej z art. 181 o.p. Znaczną część materiału dowodowego włą-

30 Zniesienie właściwości naczelników urzędów celno-skarbowych na potrzeby wykonywania kontroli wskazywane było jako jedno z rozwiązań sprzyjających usprawnieniu oraz przyspieszeniu prowadzenia kontroli celno-skarbowej, zob. uzasadnienie projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, druk nr 826, www.sejm.gov.pl

czonego następnie do postępowania podatkowego była zgromadzona przez ten sam organ, choć co należy podkreślić, w ramach innej procedury kontrolnej.

Kolejnego argumentu można doszukać się w przyjęciu przez ustawodawcę w art. 83 ust. 1 uKAS nieznanego dotąd w porządku prawnym konstrukcji przekształcenia zakończonej kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe. Brak wyjaśnienia pojęcia „przekształca się” skłania do jego rozumienia gramatycznego, zgodnie z dyrektywą domniemania języka potocznego, jako „zmienia się w coś innego”, „przeobraża się”³¹ oraz traktowania jako ciągłości obu procedur, ukierunkowanych na osiągnięcie tego samego efektu. Przekształcenie to nie następuje jednak *ex lege*. Z art. 83 ust. 3 i 4 uKAS wynika bowiem, że wymaga aktywności naczelnika urzędu skarbowego, który sporządził wynik kontroli celno-skarbowej. Przekształcenie kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe następuje z dniem doręczenia kontrolowanemu postanowienia o przekształceniu wydanego przez ten organ i nie przysługuje na nie zażalenie. Niewątpliwie odstąpienie od zastosowania instytucji wszczęcia postępowania podatkowego powinno być uznane za celowe działanie ustawodawcy. Świadczy o tym wyłączenie stosowania jednego tylko przepisu Ordynacji podatkowej, tj. art. 165 o.p. do postępowania podatkowego, o którym mowa w art. 83 ust. 1 uKAS – wprost wyrażone w art. 94 ust 2 uKAS. Zatem należy przyjąć, że wskazanemu wyżej postępowaniu podatkowemu nadano szczególny charakter. Jest ono ukierunkowane na szybkie wydanie decyzji podatkowej, przede wszystkim w oparciu o akta kontroli. Rozwiązanie przyjęte w art. 83 uKAS należy więc traktować jako *lex specialis* względem przepisów o.p., które stosuje się odpowiednio, w zakresie nieuregulowanym³²

Przeprowadzenie postępowania podatkowego uruchomionego postanowieniem o przekształceniu nakłada na właściwego naczelnika urzędu celno-skarbowego obowiązek wyczerpującego wyjaśnienia wszystkich okoliczności stanu faktycznego sprawy za pomocą wszystkich dostępnych środków i źródeł dowodowych, tj. zgodnie z zasadą prawdy materialnej oraz zasadą oficjalności postępowania dowodowego

31 Słownik języka polskiego PWN, wersja online, www.sjp.pwn.pl [dostęp 08.02.2017].

32 K. Teszner, Przekształcenie kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe, „Procedury administracyjne i podatkowe” 2017, nr 1.

(art. 94 ust. 2 uKAS w zw. z art. 122 i art. 187 § 1 o.p.). W postępowaniu podatkowym zainicjowanym przekształceniem zakończonej kontroli celno-skarbowej nie można oprzeć rozstrzygnięcia wyłącznie na materiale dowodowym zgromadzonym w aktach kontroli bez umożliwienia stronie postępowania odniesienia się do zebranego materiału, zgłoszenia wniosków dowodowych oraz ich rozpatrzenia. Należy również mieć na względzie, że dokumenty zgromadzone po upływie terminu zakończenia kontroli nie mogą stanowić dowodu w postępowaniu podatkowym i powinny być traktowane jako dowody sprzeczne z prawem (art. 63 ust. 4 uKAS).

Ponadto obowiązuje zasada równej mocy środków dowodowych (art. 181 o.p.). Oznacza to, że dokumenty zgromadzone w toku kontroli celno-skarbowej, a zawarte w aktach kontroli, nie mogą być traktowane priorytetowo i być dowodami jedynymi, ale gdy stan faktyczny sprawy jest nie w pełni wyjaśniony, powinny być przeprowadzone inne dowody, w tym te, o które wnosi strona postępowania. W orzecznictwie sądów administracyjnych trafnie podkreślano, że w postępowaniu podatkowym nie można ograniczać zakresu środków dowodowych. Niedopuszczalne jest w szczególności stosowanie formalnej teorii dowodów, czyli twierdzenia, że dane zdarzenie może być udowodnione wyłącznie za pomocą określonego rodzaju dowodów (np. przez bezpośrednie przeprowadzenie dowodu z zeznań świadka przed organem podatkowym). Korzystanie z tak uzyskanych dowodów, a w szczególności z materiałów zebranych w innych postępowaniach (podatkowych, kontrolnych, karnych, karno-skarbowych) nie może naruszać jakichkolwiek przepisów o.p., a zwłaszcza zasady czynnego udziału strony w prowadzonym postępowaniu³³. Można tym samym stwierdzić, że przepis art. 83 ust. 4 uKAS w powiązaniu z art. 94 ust. 2 tej ustawy nakłada na naczelnika urzędu celno-skarbowego obowiązek przeprowadzenia pełnego postępowania podatkowego, w tym wyjaśnienia wszystkich okoliczności stanu faktycznego sprawy z wykorzystaniem wszystkich niezbędnych środków dowodowych.

33 Wyrok NSA z dnia 21 września 2016 r., sygn. akt I FSK 981/14, Lex nr 2167211.

4. Wnioski

Reasumując, należy stwierdzić, że regulacje zawarte w ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej oraz w ustawie wprowadzającej Krajową Administrację Skarbową zawierają obok przepisów o charakterze typowo ustrojowym, zmieniającym strukturę administracji skarbowej w Polsce, także regulacje w istotny sposób wpływające na stadium postępowania wyjaśniającego w ramach postępowania podatkowego. Należy jednak podkreślić, że chodzi tu o postępowanie podatkowe, w które została przekształcona kontrola celno-skarbowa obejmująca swym zakresem przestrzeganie przepisów prawa podatkowego w rozumieniu art. 3 pkt 2 o.p.

Przepis art. 181 o.p. znowelizowany przez art. 38 pkt 51 uwKAS od 1 marca 2017 r. umożliwia wyjaśnienie istotnych okoliczności stanu faktycznego sprawy podatkowej za pomocą dowodów zgromadzonych w toku kontroli celno-skarbowej. Nie ulega wątpliwości, że dowodami tymi mogą być dokumenty włączone do akt kontroli o ile zostały zgromadzone w prawidłowy sposób, przy czym na pewne kategorie tych aktów wskazuje wprost art. 72 ust. 1 pkt. 1 uKAS. Ciągłość oraz następstwo procedury kontroli celno-skarbowej i postępowania podatkowego, a także tożsamość strony postępowania i organu podatkowego mogą wskazywać, że dowody osobowe zgromadzone w toku kontroli celno-skarbowej nie powinny być ponawiane w postępowaniu podatkowym, chyba że zasadnie zwróci się o ich ponowienie strona oraz wskaże okoliczności faktyczne, które wymagają udowodnienia. W tym przypadku, zgodnie z zasadą równej mocy środków dowodowych, organ podatkowy nie powinien ich kategoryzować i w sposób preferencyjny traktować dowodów zebranych w toku kontroli celno-skarbowej. Powinien bowiem mieć na względzie, że art. 94 ust. 2 uKAS do postępowania, o którym mowa w art. 83 ust. 1 uKAS, nakazuje w pełni stosować przepisy o.p. (z wyjątkiem jedynie art. 165 dotyczącego wszczęcia postępowania), w tym dotyczące podstawowych zasad proceduralnych.

BIBLIOGRAFIA

- Adamiak B. (red.), Borkowski J. (red.), Skoczylas A. (red.), System prawa administracyjnego, t. 9, Prawo procesowe administracyjne, Warszawa 2010
- Adamiak B., Borkowski J., Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, 11. wydanie, Warszawa 2011
- Adamiak B., Borkowski J., Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, Warszawa 2016
- Adamiak B., Borkowski J., Polskie postępowanie administracyjne i sądowniczo-administracyjne, Warszawa 2000
- Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J., Ordynacja podatkowa. Wrocław 2003
- Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J., Ordynacja podatkowa, Komentarz, Wrocław 2013
- Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J., Ordynacja podatkowa. Komentarz, Wrocław 2015
- Andrzejewski A., O jednolite postępowanie administracyjne, „Państwo i Prawo” 1969, nr 12
- Antonów D., Uchwała rady gminy w sprawie opłaty skarbowej jako przedmiot nadzoru regionalnych izb obrachunkowych, „Finanse Komunalne” 2012, nr 4
- Antoszek P., Prokura łączna niewłaściwa oraz reprezentacja mieszana w spółce kapitałowej, „Przegląd Prawa Handlowego” 2010, nr 5
- Augustyn J., Podatnik ma prawo do korzystnej interpretacji, „Prawo i Podatki” 2015, nr 12
- Babiarz S., Dauter B., Gruszczyński B., Hauser R., Kabat A., Niezgodka-Medek M., Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. IX, Warszawa 2015

- Babiarz S., Dauter B., Gruszczyński B., Hauser R., Kabat A., Niezgódka-Medek M., Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2013
- Bagińska E., Odpowiedzialność Skarbu Państwa za szkodę wyrządzoną wydaniem i wykonaniem nieostatecznej decyzji, „Gdańskie Studia Prawnicze – Przegląd Orzecznictwa” 2007, nr 3
- Bańko M. (red.), Wielki słownik wyrazów bliskoznaczących PWN, Warszawa 2005
- Bar L. (red.), Studia z dziedziny prawa administracyjnego, Wrocław 1971
- Bar L., Siarkiewicz K., Doskonalenie postępowania administracyjnego, „Państwo i Prawo” 1977, nr 3
- Bąkowski T., Bielski P., Kaszubowski K., Kokoszczyński M., Stelina J., Warylewski J., Wierczyński G., Zasady techniki prawodawczej. Komentarz do rozporządzenia, Warszawa 2003
- Boć J. (red.), Prawo administracyjne, Wrocław 2000
- Borkowski J., Administracyjne postępowania szczególne, Łódź 1972
- Borkowski J., Postępowanie administracyjne ogólne i szczególne, [w:] Księga pamiątkowa Profesora Eugeniusza Ochendowskiego, Toruń 1999
- Borkowski J., Problemy rozszerzenia i zakresu ujednolicenia postępowania administracyjnego, „Państwo i Prawo” 1979, nr 10
- Borkowski J., Przepisy postępowania podatkowego na tle kodeksu postępowania administracyjnego, „Przegląd Podatkowy” 1999, nr 3
- Borkowski J., Jendrośka J., Orzechowski R., Zieliński A., Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, Warszawa 1985
- Borkowski J., Chlebny J., Chromicki J., Hauser R., Wojtachnio H., Kodeks celny. Komentarz, Warszawa 2001
- Borszowski B., Glosa do wyroku NSA z dnia 31 stycznia 2003 r., sygn. akt SA/Rz 542/02, „Finanse Komunalne” 2004, nr 9
- Brzeziński B. (red.), Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie, Toruń 2009
- Brzeziński B. (red.), Kosikowski C. (red.), Ordynacja podatkowa. Studia, Łódź-Toruń 1999
- Brzeziński B. (red.), Kosikowski C. (red.), Postępowanie podatkowe w świetle ordynacji podatkowej, Warszawa 2000

- Brzeziński B. (red.), Morawski W. (red.), Nowelizacja ordynacji podatkowej, Warszawa 2016
- Brzeziński B., Kierunki zmian przepisów ogólnych Ordynacji podatkowej, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2001, nr 3-4
- Brzeziński B., O wątpliwościach wokół zasady rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika, „Przegląd Podatkowy” 2015, nr 4
- Brzeziński B., Współczesne problemy organizacji i działania administracji podatkowej na świecie, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2002, nr 2
- Brzeziński B., Wstęp do nauki prawa podatkowego, Toruń 2001
- Brzeziński B., Kalinowski M., Zobowiązania podatkowe. Przepisy ogólne, procedura, egzekucja, Szczecin 1991
- Chojna-Duch E., Litwińczuk H. (red.), Prawo finansowe, Warszawa 2007
- Chróścielewski W., Tarno J. P., Postępowanie administracyjne i postępowanie przed sądami administracyjnymi, Warszawa 2016
- Dawidowicz W., Ogólne postępowanie administracyjne. Zarys systemu, Warszawa 1962
- Dawidowicz W., Rola kodyfikacji postępowania administracyjnego w zabezpieczeniu praworządności socjalistycznej, „Państwo i Prawo” 1962, nr 1
- Dowgier R. (red.), Ordynacja podatkowa. Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych, Białystok 2012
- Dowgier R. (red.), Ordynacja podatkowa. Stan obecny i kierunki zmian, Białystok 2015
- Drwiłło A., Prawo celne, Gdańsk 2001
- Drywa A., Odpowiedzialność odszkodowawcza za wydanie niegodnej z prawem decyzji podatkowej, Warszawa 2014
- Dubisz S. (red.), Uniwersalny słownik języka polskiego, t. III, Warszawa 2003
- Dzwonkowski H. (red.), Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2014
- Dzwonkowski H., Powstawanie i wymiar zobowiązań podatkowych, Warszawa 2003
- Dzwonkowski H., Zgierski Z., Procedury podatkowe, Warszawa 2006
- Etel L. (red.), System Prawa Finansowego, t. III, Prawo daninowe, Warszawa 2010

- Fojcik-Mastalska E., Sawicka K., Podstawy prawa celnego i dewizowego, Wrocław 2001
- Gintowt-Jankowicz M., Postępowanie podatkowe a ogólne postępowanie administracyjne, „Finanse” 1971, nr 1
- Głuchowski J. (red.), Kosikowski C. (red.), Szolno-Koguc J. (red.), Nauka finansów publicznych i prawa finansowego w Polsce. Dorobek i kierunki rozwoju, Lublin 2008
- Gomułowicz A. (red.), Małecki J. (red.), Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego, Poznań 2003
- Gomułowicz A., Hauser R., Postępowanie podatkowe po nowelizacji Kodeksu postępowania administracyjnego, „Organizacja, Metody, Technika” 1980, nr 10 Gomułowicz A., Małecki J., Podatki i prawo podatkowe, Warszawa 2011
- Gorgol A., Kuś A., Smoleń P., Zarys finansów publicznych i prawa finansowego, Warszawa 2011
- Grabowski M., Instrumenty płatnicze, Warszawa 2013
- Grego M., Podpisanie deklaracji podatkowej przez doradcę podatkowego – ewolucja poglądów, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2010, nr 3
- Hauser M., Odpowiednie stosowanie przepisów prawa - Uwagi porządkujące, „Acta Universitatis Wratislaviensis”, Przegląd Prawa i Administracji” 2005, nr LXV
- Hauser R. (red.), Wierzbowski M. (red.), Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, Warszawa 2016
- Hauser R., Geneza rozporządzenia Prezydenta R.P. o postępowaniu administracyjnym, „Gazeta Administracji i Policji Państwowej” 1933, nr 15
- Hoffacker R., Voraussetzungen und Rechtswirkungen der Auskunftsansprüche im Zollrecht, Witten 2003
- Hrycaj A., Jurysdykcja krajowa w sprawach o ogłoszenie upadłości objętych zakresem zastosowania rozporządzenia Rady (WE) Nr 1346/2000 w sprawie postępowania upadłościowego, Lex 2011
- Iserzon E., Starościak J., Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz. Teksty. Wzory i formularze, Warszawa 1970
- Iserzon E., Starościak J., Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz. Teksty. Wzory i formularze, wyd. 2 uzup., Warszawa 1964

- Izdebski H., Domniemanie zadań samorządu terytorialnego i domniemanie zadań gminy w obrębie samorządu terytorialnego - klauzule generalne dotyczące zadań samorządu, „Samorząd Terytorialny” 2015, nr 1-2
- Janku Z., Szewczyk M., Waligórski M., Wojtczak K., Z zagadnień dekodyfikacji polskiego prawa o postępowaniu administracyjnym, Łódź 2004
- Janowicz Z., Kodeks postępowania administracyjnego. Ustawa o Naczelnym Sądzie Administracyjnym. Komentarz, Warszawa 1996
- Janowicz Z., Uwagi o doskonaleniu postępowania administracyjnego, „Państwo i Prawo” 1978, nr 5
- Jaśkowska M., Atomizacja procedury administracyjnej a tworzenie specustaw inwestycyjnych, Warszawa 2014
- Jendrośka J., Kodeks postępowania administracyjnego a proces doskonalenia funkcjonowania administracji państwowej, „Państwo i Prawo” 1977, nr 4
- Jendrośka J., Potrzeba nowego modelu procedury prawnej w administracji, „Państwo i Prawo” 2003, nr 3
- Kaliński M., Szkoda na mieniu i jej naprawienie, Warszawa 2008
- Klein, Abgabenordnung, 12. wyd., München 2014
- Kmieciak Z. (red.), Postępowanie administracyjne w Europie, Kraków 2005
- Kmieciak Z., Koncepcja trybu uproszczonego w postępowaniu administracyjnym ogólnym, „Państwo i Prawo” 2014, nr 8
- Kmieciak Z., Zarys teorii postępowania administracyjnego, Warszawa 2014
- Knysiak-Molczyk H. (red.), Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, Warszawa 2015
- Kociucki L., Odpowiedzialność za niewykonanie polecenia przelewu na tle ustawy o usługach płatniczych, „Monitor Prawniczy” 2012, nr 17
- Kohutek K., Komentarz do art. 1 rozporządzenia Rady (WE) nr 2137/85 z dnia 25 lipca 1985 r. w sprawie europejskiego zgrupowania interesów gospodarczych, Lex/el
- Korus K., Pojęcie usługi płatniczej w ustawie o usługach płatniczych, „Monitor Prawa Bankowego” 2012, nr 7-8
- Kosikowski C., Naprawa finansów publicznych w Polsce, Białystok 2011
- Kosikowski C., Postępowanie finansowe, Warszawa 1986

- Kosikowski C., Postępowanie finansowe w systemie prawa polskiego, *Acta Universitatis Lodzianae, Folia Iuridica* 1979, nr 65
- Kosikowski C., Dzwonkowski H., Huchla A., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2003
- Kosikowski C., Etel L., Brolik J., Dowgier R., Pietrasz P., Popławski M., Presnarowicz S., Stachurski W., *Ordynacja podatkowa*, Warszawa 2013
- Kremis J., Skutki prawne w zakresie odpowiedzialności odszkodowawczej państwa na tle wyroku Trybunału Konstytucyjnego, „*Państwo i Prawo*” 2002, z. 6
- Krzewiński M., Lasiński-Sulecki K., Mateńka R., Milczarczyk A., Morawski W., Rosiak R., Rudyk T., Sowiński C., Śpiewak M., *Wspólnotowy kodeks celny. Komentarz*, Warszawa 2007
- Kulicki J., *Administracja danin publicznych w Polsce*, Warszawa 2014
- Kulicki J., *Kontrola skarbowa w systemie kontroli państwowej*, Warszawa 2014
- Kuś A., *Procedury celne w polskim prawie celnym na tle prawa Unii Europejskiej*, Warszawa – Poznań 2001
- Lasiński-Sulecki K., Źródła prawa celnego, „*Monitor Podatkowy*” 2005, nr 8
- Lasiński-Sulecki K., Morawski W., Autonomia pojęć „decyzja” i „odwołanie” we wspólnotowym kodeksie celnym, „*Europejski Przegląd Sądowy*” 2007, nr 11
- Lewaszkiwicz-Petrykowska B., *Wyrządzenie szkody przez kilka osób*, Warszawa 1978
- Litwin J., *Postępowanie administracyjne, postępowanie karno-administracyjne, postępowanie przymusowe w administracji*, Łódź 1948
- Litwin J., Z zagadnień mocy obowiązującej niektórych przepisów proceduralnych pod rządem Kodeksu postępowania administracyjnego, „*Palestra*” 1961, nr 10
- Łaszczycza G., Martysz Cz., Matan A., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, t. I, Warszawa 2010
- Łopata A. (red.), Wróbel A. (red.), Kiewlicz S. (red.), *Państwo prawa, administracja, sądownictwo. Prace dedykowane prof. dr. hab. Januszowi Łętowskiemu w 60. rocznicę urodzin*, Warszawa 1999
- Mariański A., Rodzaje postępowań w ordynacji podatkowej: czynności sprawdzające, kontrola oraz postępowanie podatkowe, „*Przegląd Podatkowy*” 2010, nr 4

- Mariański A., Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego, Warszawa 2011
- Markowski B., Administracja skarbowa w Polsce, Warszawa 1931
- Mastalski R., Ochrona interesu podatnika w postępowaniu wymiarowym według ordynacji podatkowej z 15 marca 1934 r., „Przegląd Prawa i Administracji” 1973, t. IV
- Mastalski R., Prawo podatkowe, Warszawa 2004
- Mastalski R., Prawo podatkowe, 4. wyd., Warszawa 2006
- Mastalski R., Projekt ordynacji podatkowej. Postępowanie podatkowe, „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 5
- Mastalski R., Stosowanie dekretu o postępowaniu podatkowym, „Gospodarka i Administracja Terenowa” 1972, nr 10
- Mastalski R., Stosowanie prawa podatkowego, Warszawa 2008
- Mastalski R., Ustalanie podstawy wymiaru w polskim postępowaniu podatkowym, Wrocław 1973
- Matusiak K. B. (red.), Innowacje i transfer technologii. Słownik pojęć, Warszawa 2008
- Melezini A., Uwagi do zakresu przedmiotowego kontroli celno-skarbowej, o którym mowa w ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej, „Procedury Administracyjne i Podatkowe” 2017, nr 1
- Miąsik D., Reguła rozsądku w prawie antymonopolowym. Studium prawnoporównawcze, Kraków 2004
- Mirek I., Daniny publiczne w prawie niemieckim, Warszawa 1999
- Niczyporuk J. (red.), Kodyfikacja postępowania administracyjnego na 50-lecie k.p.a., Lublin 2010
- Niedziałkowski O., Postępowanie podatkowe w świetle noweli do k.p.a., „Finanse” 1980, nr 6
- Niewiadomski Z., Wróbel A., System prawa administracyjnego, t. 9, Prawo procesowe administracyjne, Warszawa 2014
- Nowacki J., Studia z teorii prawa, „Państwo i Prawo” 1964, nr 3
- Ochendowski E., Prawo administracyjne. Część ogólna, Toruń 2009
- Ochendowski E., Propozycje udoskonalenia niektórych instytucji postępowania administracyjnego, „Państwo i Prawo” 1977, nr 12

- Olszowy W., Decyzja podatkowa, podejmowanie i kontrola, Warszawa 1997
- Piech K., Wprowadzenie towarów na obszar celny Unii Europejskiej, Warszawa 2012
- Pietrasz P., Konstytucyjne uwarunkowania informatyzacji postępowania przed sądami administracyjnymi, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2016, nr 2
- Pietrasz P., Zasady doręczania e-pism w postępowaniu podatkowym obowiązujące od 1 stycznia 2016 r., cz. 1, Lex Omega
- Pietrzykowski K. (red.), Kodeks cywilny. Komentarz do artykułów 1-44911. t. I, Warszawa 2008
- Popławski M., Pełnomocnictwa po zmianach w ordynacji podatkowej, „Przeгляд Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2016, nr 2
- Rabska T. (red.), Łętowski J. (red.), System prawa administracyjnego, t. III, Wrocław 1987
- Radzikowski K., Nowa Ordynacja podatkowa – debata o koncepcji, „Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych – Doradztwo Podatkowe” 2014, nr 1
- Rozmaryn S., O projekcie kodeksu postępowania administracyjnego, „Państwo i Prawo” 1959, nr 4
- Srokosz W., Istota prawna pieniądza elektronicznego, „Prawo Bankowe” 2002, nr 12
- Strzelec, D. Dowody w postępowaniu podatkowym, Warszawa 2013
- Świerkot J. (red.), Bariery para- i pozataryfowe w stosunkach zewnętrznych Unii Europejskiej, Łódź 1998
- Teszner K., Administracja podatkowa i kontrola skarbowa w Polsce, Warszawa 2012
- Teszner K., Przekształcenie kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe, „Procedury administracyjne i podatkowe” 2017, nr 1
- Teszner K., Rozprawa w postępowaniu podatkowym, Warszawa 2014
- Tipke K. (red.), Kruse H. W. (red.), Abgabenordnung. Finanzgerichtsordnung. Kommentar, Köln 2015
- Weralski M. (red.), System instytucji prawno-finansowych PRL, t. 1, Wrocław 1982
- Weralski M. (red.), System instytucji prawno-finansowych PRL, t. 3, Wrocław 1985

- Witkowska B., Wszczęcie postępowania podatkowego, „Doradca Podatnika” 2006, nr 22
- Witte P. (red.), Zollkodex. Kommentar, wyd. 6, München 2013
- Włodkowski K., Przerzucalność cła, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2008, nr 5
- Wowra J., Utworzenie wojewódzkich kolegiów skarbowych oraz zmiana niektórych ustaw, „Doradca Podatnika” 2003, nr 33, <http://www.e-podatnik.pl>
- Woźniak Z., Polecenie przelewu w bankowości elektronicznej, „Monitor Prawniczy” 2005, nr 12
- Woźniczko M., Kalendarium celnictwa polskiego, „Monitor Prawa Celnego” 2003, nr 4
- Woźniczko M., Polska Administracja Celna w okresie międzywojennym, „Monitor Prawa Celnego” 1996, nr 8
- Zalcewicz A. (red.), Ustawa o usługach płatniczych. Komentarz, Warszawa 2016
- Zawadzki S., Orzechowski R., Przesłanki i kierunki aktualizacji kodeksu postępowania administracyjnego, „Państwo i Prawo” 1979, nr 8-9
- Zgud Z., Zasada subsydiarności w prawie europejskim, Kraków 1999
- Zimmernann J. (red.), Koncepcja systemu prawa administracyjnego, Warszawa 2007
- Zimmermann J., Elementy procesowe nadzoru, kontroli NSA nad samorządem terytorialnym, „Państwo i Prawo” 1991, z. 12
- Zimmermann J., Glosa do wyroku NSA z dnia 2 lutego 1996 r., sygn. akt IV SA 846/95, OSP 1997, z. 4, poz. 83
- Zimmermann J., Glosa do wyroku SN z dnia 23 lipca 1992 r., sygn. akt III ARN 40/92, „Państwo i Prawo” 1993, z. 8
- Zimmermann J., Ordynacja podatkowa – komentarz. Postępowanie podatkowe, Toruń 1998

INFORMACJA O AUTORACH OPRACOWANIA

ANNA DRYWA – dr nauk prawnych, adiunkt w Katedrze Prawa Finansowego Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Gdańskiego

GRZEGORZ DUDAR – starszy asystent sędziego WSA w Białymstoku, słuchacz seminarium doktorskiego w Katedrze Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku

LEONARD ETEL – prof. zw. dr hab. nauk prawnych, zatrudniony na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku, gdzie kieruje Katedrą Prawa Podatkowego

DARIUSZ GIBASIEWICZ – dr nauk prawnych, radca prawny, adiunkt w Katedrze Prawa Finansowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego w Olsztynie

ALINA KLONOWSKA – Katedra Finansów Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie

IRENEUSZ KRAWCZYK – radca prawny

PRZEMYSŁAW KRAWCZYK – Zastępca Dyrektora Departamentu Kontroli Skarbowej Ministerstwa Finansów

MIROŚLAWA LASZUK – dr nauk prawnych, adiunkt w Katedrze Ekonomii i Nauk Społecznych na Wydziale Zarządzania Politechniki Białostockiej

ZBIGNIEW OFIARSKI – prof. zw. dr hab. nauk prawnych, kierownik Katedry Prawa Finansowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Szczecińskiego

KAROL PIECH – dr nauk prawnych, funkcjonariusz celny, naczelnik Wydziału Akcyzy i Gier oraz Procedur Celnych w Izbie Celnej w Katowicach

PIOTR PIETRASZ – dr nauk prawnych, adiunkt w Katedrze Prawa Administracyjnego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku; sędzia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku

KRZYSZTOF RADZIKOWSKI – dr nauk prawnych, doradca podatkowy, 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

