

# ORDYNACJA PODATKOWA

ROZSTRZYGNIĘCIA ORGANÓW PODATKOWYCH  
I SKARBOWYCH



# ORDYNACJA PODATKOWA

## ROZSTRZYGNIĘCIA ORGANÓW PODATKOWYCH I SKARBOWYCH

Pod redakcją Rafała Dowgiera



**Temida2**

Białystok 2014

© Copyright by Temida 2  
Białystok 2014

**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), Jose Luis Iriarte Angél (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 fotokopiuwaniem – bez pisemnej zgody wydawcy.

ISBN 978–83–62813–53–7

Recenzent: *Petr Mrkývka*

Opracowanie graficzne i typograficzne: *Jerzy Banasiuk*

Projekt okładki: *Jerzy Banasiuk*

Redakcja techniczna: *Jerzy Banasiuk*

Korekta: *Bogumiła Mancewicz*

Wydawca: Temida 2

Przy współpracy i wsparciu finansowym

Wydziału Prawa Uniwersytetu w Białymstoku

## Spis treści

Wykaz skrótów.....	9
Wprowadzenie.....	13

STANISŁAW BOGUCKI

Decyzja zawierająca sankcję podatkową w ryczałcie od przychodów ewidencjonowanych .....	15
--	----

JANUSZ BONARSKI

Oszustwa podatkowe a rozstrzygnięcia organów podatkowych.....	33
---	----

MARIUSZ CHARKIEWICZ, PAWEŁ DASZCZUK

Rozstrzygnięcie podatkowe w trybie karnym skarbowym - rzeczywistość znana i nieznaną .....	45
---	----

BOGUSŁAW DAUTER

Wpływ przedawnienia na rozstrzygnięcie w sprawach podatkowych, ze szczególnym uwzględnieniem możliwości wydawania decyzji określających po upływie terminu przedawnienia.....	59
---	----

ANNA DUMAS

Wpływ orzeczeń prejudycjalnych Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej na rozstrzygnięcia organów podatkowych .....	68
--	----

GRZEGORZ DUDAR

Negatywne przesłanki wydania nowej decyzji po wznowieniu postępowania podatkowego – art. 245 § 1 pkt 3 ordynacji podatkowej .....	90
---	----

DOMINIK GAJEWSKI

Czy projekt dyrektywy CCCTB będzie miał wpływ na rozstrzygnięcie organów podatkowych?.....	98
---	----

ANDRZEJ GORGOL

Postanowienia kończące postępowanie odwoławcze  
w sprawach podatkowych..... 110

EWA JANIK

Skuteczność kontroli podatkowej jako warunek poprawności  
rozstrzygnięć w sprawach podatkowych ..... 127

IRENEUSZ KRAWCZYK

Wadliwe rozstrzygnięcia administracyjne a ich skuteczność  
- teoria i praktyka..... 139

PRZEMYSŁAW KRAWCZYK

Kilka uwag na temat podstawy normatywnej wydania przez organ  
kontroli skarbowej decyzji o odpowiedzialności osób trzecich  
oraz decyzji o zabezpieczeniu zobowiązania podatkowego..... 149

ROBERT KUBAL, TOMASZ NOWAK

Postępowanie w sprawie określenia zobowiązania podatkowego  
po złożeniu wniosku o stwierdzenie nadpłaty w świetle uchwały  
NSA z dnia 3 grudnia 2012 r. (I FPS 1/12) ..... 162

MIROŚLAWA LASZUK

Wpływ orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej  
w sprawach połączonych C-213/11, C-214/11, C-217/11  
na rozstrzygnięcia w sprawach gier hazardowych ..... 171

ANDRZEJ MELEZINI

Orzecznictwo sądów administracyjnych w zakresie prawidłowości  
rozstrzygnięć organów skarbowych w kwestii stwierdzenia  
wadliwości lub nierzetelności ksiąg podatkowych..... 189

ADAM NIȚA

Przedawnienie powinności podatnika – zagadnienia dyskusyjne .... 201

PIOTR PIETRASZ, JUSTYNA SIEMIENIAKO

Znaczenie oświadczeń podatnika w rozstrzygnięciu  
spraw podatkowych..... 230

JACEK SKONIECZNY

Przesłanki wydania decyzji o odpowiedzialności za firmanctwo..... 249

MACIEJ ŚLIFIRCYK

Zaliczenie nadpłaty i zwrotu podatku jako przedmiot rozstrzygnięć  
organów podatkowych ..... 269

KRZYSZTOF TESZNER

Postanowienia w podatkowym postępowaniu odwoławczym  
– wybrane problemy..... 284

DARIUSZ ZALEWSKI

Zaskarżanie wyników kontroli w orzecznictwie  
sądów administracyjnych ..... 309

Bibliografia..... 323

Informacje o autorach opracowania ..... 336





## Wykaz skrótów

- CCCTB – Common Consolidated Corporate Tax Base
- CBOSA – Centrala Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych
- ETS – Europejski Trybunał Sprawiedliwości
- Konstytucja RP – ustawa z dnia 2 kwietnia 1997 r. – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
- kk. – ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. - Kodeks karny (Dz.U. Nr 88, poz. 553)
- kks. – ustawa z dnia 10 września 1999 r. - Kodeks karny skarbowy (tekst jedn. Dz.U. z 2007 r. Nr 111, poz. 765 ze zm.)
- kkw. – ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. - Kodeks karny wykonawczy (Dz.U. Nr 90, poz. 557)
- k.p.a. – ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jedn. Dz.U. z 2000 r. Nr 98, poz. 1071 ze zm.)
- kpc. – ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. Nr 43, poz. 296 ze zm.)
- kpk. – ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz.U. Nr 89, poz. 555 ze zm.)
- NSA – Naczelny Sąd Administracyjny
- o.p. – ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r. poz. 749 ze zm.)
- 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)
- u.g.h. – ustawa z dnia 19 listopada 2009 roku o grach hazardowych (Dz.U. Nr 201, poz. 1540 ze zm.)

- u.k.r.s. – ustawa z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym (tekst jedn. Dz.U. z 2007 r. Nr 168, poz. 1186 ze zm.)
- u.k.s. – ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (tekst jedn. Dz.U. z 2011 r. Nr 41, poz. 214 ze zm.)
- u.o.r. – ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jedn. Dz.U. z 2009 r. Nr 152, poz. 1223 ze zm.)
- u.p.a. – ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (tekst jedn. Dz.U. z 2011 r. Nr 108, poz. 626 ze zm.)
- u.p.c.c. – ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2010 r. Nr 101, poz. 649 ze zm.)
- u.p.d.o.f. – ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.)
- u.p.d.o.p. – ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 ze zm.)
- u.p.e.a. – ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r. poz. 1015 ze zm.)
- u.p.s.d. – ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (tekst jedn. Dz.U. z 2009 r. Nr 93, poz. 768 ze zm.)
- u.p.t.u. – ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.)
- u.s.d.g. – ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (tekst jedn. Dz.U. z 2010 r. Nr 220, poz. 1447 ze zm.)

- u.z.p.d.f. – ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. Nr 144, poz. 930 ze zm.)
- SN – Sąd Najwyższy
- TFUE – Traktat zmieniający Traktat o Unii Europejskiej i Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską podpisany w Lizbonie dnia 13 grudnia 2007 r. (Dz. Urz. UE z 2007 r., Nr C 306, s. 1)
- TK – Trybunał Konstytucyjny
- TSUE – Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
- WSA – Wojewódzki Sąd Administracyjny



## WPROWADZENIE

Niniejsze opracowanie stanowi zbiór tekstów autorstwa uczestników już VII, corocznej konferencji „Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce”, która odbyła się w Augustowie w dniach 27–28 maja 2013 r. Tematem przewodnim tegorocznego spotkania były rozstrzygnięcia organów podatkowych i skarbowych – zagadnienie bardzo obszerne, co oddaje zawartość tej publikacji.

Wygłoszone na spotkaniu referaty przewodnie nawiązywały do rozstrzygnięć wydawanych przez wskazane organy zarówno w aspekcie materialnym, jak i procesowym. Zaprezentowane przez prelegentów wystąpienia dotyczyły: wadliwości rozstrzygnięć administracyjnych – ich skuteczności i eliminacji skutków prawnych tych rozstrzygnięć (I. Krawczyk), rozstrzygnięć organów podatkowych dotyczących nadpłaty podatku (M. Ślifirczyk), znaczenia oświadczeń podatnika w rozstrzyganiu spraw podatkowych (P. Pietrasz, J. Siemieniako), wpływu przedawnienia na rozstrzyganie w sprawach podatkowych – ze szczególnym uwzględnieniem możliwości wydawania decyzji określających po upływie okresu przedawnienia (B. Dauter), wpływu orzeczeń prejudycjalnych ETS na rozstrzygnięcia organów podatkowych (A. Dumas) oraz postanowień kończących postępowanie odwoławcze w sprawach podatkowych (A. Gorgol).

Tradycyjnie już znakomite wystąpienia były przyczynkiem do pogłębionej dyskusji nad prezentowanymi tematami. W pewnym zakresie kontynuację tej dyskusji stanowią opublikowane w niniejszej książce teksty. Przeważająca ich część nawiązuje do wygłoszonych referatów, chociaż tradycyjnie już temat konferencji został dobrany w taki sposób, aby każdy z jej uczestników mógł czynnie zauczestniczyć w przygotowywanym corocznie wydawnictwie pokonferencyjnym. Z tego wzglę-

du aspekt przedmiotowy niniejszego opracowania jest dość szeroki. Jako wspólny mianownik zawartych w nim tekstów przyjęto – stosownie do szczegółowego tematu konferencji – rozstrzygnięcia organów podatkowych i skarbowych.

Realizując ideę, która przyświeca organizowanym corocznie przez Katedrę Prawa Podatkowego Wydziału Prawa w Białymstoku we współpracy z Wojewódzkim Sądem Administracyjnym w Białymstoku, Izbą Skarbową w Białymstoku, Izbą Celną w Białymstoku oraz Urzędem Kontroli Skarbowej w Białymstoku, konferencjom, autorami opracowań zawartych w niniejszej książce są przedstawiciele różnych środowisk – naukowcy, sędziowie, pracownicy organów podatkowych i skarbowych oraz przedstawiciele podatników. Nie unikają oni zagadnień trudnych i dyskusyjnych. Ich doświadczenie przede wszystkim w stosowaniu prawa podatkowego ma tę zasadniczą wartość, iż są oni w stanie zidentyfikować mankamenty obowiązujących regulacji, a ponadto – co niezwykle cenne i nie tak często spotykane – wskazać propozycje zmian. Mam więc nadzieję, że publikacja niniejsza będzie ważnym głosem różnych środowisk w pracach nad udoskonaleniem przepisów ordynacji podatkowej.

*Rafał Dowgier*

# DECYZJA ZAWIERAJĄCA SANKCJĘ PODATKOWĄ W RYCZALCIE OD PRZYCHODÓW EWIDENCJONOWANYCH

STANISŁAW BOGUCKI

## 1. Uwagi wprowadzające

W nauce prawa podatkowego oraz w praktyce podatkowej nie ustają kontrowersje związane z odpowiedzią na pytanie o charakter sankcyjnego zobowiązania podatkowego w ryczalcie od przychodów ewidencjonowanych. Wojewódzkie sądy administracyjne orzekające w tym zakresie wypracowały dwa stanowiska.<sup>1</sup> Znalazły one swoje odzwierciedlenie w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego.<sup>2</sup> Dychoomia poglądów jest zauważalna także w piśmiennictwie.<sup>3</sup> Przyjęte stanowisko co do charakteru decyzji sankcyjnej skutkuje przyjęciem odpowiedniego terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego lub

- 
- 1 Na rozbieżność tego orzecznictwa zwracałem już uwagę wcześniej – zob. S. Bogucki, Zryczałtowany podatek dochodowy w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, [w:] S. Babiarz, S. Bogucki, A. Dumas, S. Presnarowicz, R. Pęk, J. Pustuł, Ryczałty w prawie podatkowym, Warszawa 2012, s. 186. Rozbieżność poglądów w tym zakresie zauważa również NSA w wyroku z dnia 23 maja 2013 r. (II FSK 2064/11), dostępnym na stronie <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/>, podobnie jak pozostałe cytowane w artykule orzeczenia bez bliższego podania miejsca ich publikacji.
  - 2 Zob. wyroki NSA z dnia 6 kwietnia 2011 r. (II FSK 2334/10 i II FSK 2335/10) oraz wyroki NSA z dnia 2 września 2011 r. (II FSK 538/10), z dnia 3 listopada 2011 r. (II FSK 881/10), a także z dnia 27 września 2012 r. (II FSK 388/11).
  - 3 Z jednej strony zob. np. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Komentarz, Warszawa 2011, s. 297; P. Pietrasz, Nadzwyczajne metody wymiaru zobowiązań podatkowych, [w:] C. Kosikowski, E. Ruśkowski (red.), Finanse publiczne i prawo finansowe, Warszawa 2008, s. 511. Wyrzycielem odmiennego poglądu jest np. A. Nita, Glosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 8 stycznia 2009 r. (I SA/Łd 1260/08), „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2010, nr 1, s. 24–28.

przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej to zobowiązanie, terminu powstania zaległości podatkowej oraz związanego z nim terminu naliczania odsetek za zwłokę. Z tych względów celowe wydaje się przybliżenie stanowisk wyrażonych w tym zakresie zarówno przez sądy administracyjne, jak i przez niektórych przedstawicieli nauki prawa podatkowego.

## **2. Określenie niezaewidencjonowanego przychodu jako przesłanka zastosowania sankcji podatkowej**

Tematem opracowania jest wyłącznie charakter decyzji wymierzającej sankcję w ryczałcie od przychodów ewidencjonowanych. Poprzedzające je kwestie związane z dowodzeniem niezaewidencjonowanego przychodu w ryczałcie ewidencjonowanym, będące przesłanką zastosowania sankcji podatkowej, jako zasługujące na odrębne potraktowanie, zostały przedstawione w odrębnym artykule.<sup>4</sup> W tym miejscu wystarczy zatem ograniczyć się do przedstawienia wniosków stanowiących podsumowanie wymienionych w nim ustaleń w zakresie kwestii związanych z określaniem wartości niezaewidencjonowanego przychodu w ryczałcie od przychodów ewidencjonowanych.

Po pierwsze, postępowanie dowodowe związane z określaniem wartości niezaewidencjonowanego przychodu w ryczałcie od przychodów ewidencjonowanych jest przeprowadzane w trzech przypadkach przewidzianych w art. 17 ust. 1 ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Pierwszym z nich jest nieprowadzenie ewidencji przychodów, drugim prowadzenie jej niezgodnie z warunkami wymaganymi do uznania jej za dowód w postępowaniu podatkowym, w trzecim natomiast przypadku istotne jest stwierdzenie istnienia związków gospodarczych podatnika, o których mowa w art. 25 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych. Poza wymienionymi powyżej trzema przypadkami trzeba zaznaczyć, że sytuacja związana z utratą statusu podatnika ryczałtu od przychodów

---

4 Zob. S. Bogucki, Dowodzenie niezaewidencjonowanego przychodu w ryczałcie ewidencjonowanym, [w:] Ordynacja podatkowa. Dowody w postępowaniu podatkowym. Pod red. R. Dowgiera, Białystok 2013, s. 143–173.



ewidencjonowanych, o której mowa w art. 22 ust. 1 u.z.p.d.f., wymaga ustalenia podstawy opodatkowania zgodnie z jej konstrukcją prawną ujętą w ustawie normującej dany podatek, tj. w konkretnym przypadku ustalenie dochodu podatnika, a nie podstawy właściwej dla ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych. Jeśli chodzi natomiast o opodatkowanie stawkami najwyższymi, to odnosi się ona do podatników opodatkowanych ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych osiągających przychody opodatkowane różnymi stawkami i nieprowadzących ewidencji przychodów w sposób zapewniający ustalenie przychodów opodatkowanych poszczególnymi stawkami. Nie wymaga ona jednak zakwestionowania rzetelności ewidencji przychodów, a więc uprzedniego zakwestionowania ewidencji jako dowodu.

Po drugie, przepisy dotyczące opodatkowania w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych zawierają swoją własną definicję rzetelności oraz niewadliwości ewidencji przychodów oraz skutki jej nierzetelności. Za nieprowadzenie ewidencji należy uznać sytuację, w której nie jest ona w ogóle prowadzona. Z punktu widzenia postępowania dowodowego istotny walor ma zagadnienie rzetelności i niewadliwości ewidencji przychodów. W przypadku nieprowadzenia ewidencji oraz nierzetelnego prowadzenia ewidencji określenie wartości niezaewidencjonowanego przychodu na podstawie art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f. będzie określeniem przychodu niezaewidencjonowanego. W razie stwierdzenia związków gospodarczych będzie to raczej określenie przychodu, jakiego należałoby oczekiwać, gdyby nie występujące związki gospodarcze.<sup>5</sup>

Po trzecie, w przypadku określania wartości niezaewidencjonowanego ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, w tym również na podstawie oszacowania, przesłanki formułuje wyłącznie art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f. (nieprowadzenie ewidencji przychodów lub prowadzenie jej niezgodnie z warunkami wymaganymi do uznania jej za dowód w postępowaniu podatkowym, a także stwierdzenie istnienia związków gospodarczych podatnika, o których mowa w art. 25 u.p.d.o.f.). Ziszczenie się którejs z wymienionych w tym przepisie przesłanek obliгуje organ podatkowy do określenia wartości niezaewidencjonowanego przycho-

---

5 A. Bartosiewicz, R. Kubacki, Ustawa..., s. 342.

du, „w tym również w formie oszacowania”. Oznacza to, że określenie podstawy opodatkowania („w tym również w formie oszacowania”) nastąpi wyłącznie po urzeczywistnieniu się którejś przesłanki z art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f., a nie art. 23 § 1 o.p. Do tego ostatniego artykułu wypadnie sięgnąć, ale wyłącznie w celu odpowiedniego zastosowania którejś z metod oszacowania (art. 23 § 3 o.p.), ponieważ w art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f. – poza przesłankami uprawniającymi organ do określenia wymiaru niezawidencjonowanego ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych – nie uregulowano, które metody oszacowania winny być brane pod uwagę.

Po czwarte, sformułowanie zawarte w art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f. „w tym również w formie oszacowania” wskazuje na to, że oszacowanie nie jest jedynym możliwym i dostępnym sposobem określenia wartości przychodu w razie stwierdzenia przesłanek nieprowadzenia lub nierzetelności ewidencji, a także w przypadku stwierdzenia istnienia związków gospodarczych podatnika. Skorzystanie z instytucji oszacowania (a nawet taki obowiązek) jest możliwe dopiero po wykazaniu, że dane wynikające z ksiąg podatkowych, uzupełnione dowodami uzyskanymi w toku postępowania, nie pozwalają na określenie podstawy opodatkowania. Istotne jest, aby wymiar ryczałtu przy zastosowaniu podwyższonej stawki zastosowano jedynie do przychodu niezawidencjonowanego.<sup>6</sup> Warto zwrócić uwagę na to ostatnie cytowane stwierdzenie, ponieważ należy przyznać rację pogładowi, że oszacowaniu nie podlega wartość tych przychodów, które zostały zawidencjonowane rzetelnie i niewadliwie, oszacowaniu podlega jedynie bowiem ta część przychodów, która została niezawidencjonowana lub została zawidencjonowana nierzetelnie lub wadliwie.<sup>7</sup>

Po piąte, z uwagi na treść odesłania w art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f. do art. 25 u.p.d.o.f. nie będzie możliwe sięgnięcie do metod oszacowania uregulowanych w tym ostatnim artykule ani do przepisów wykonawczych do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w przypadku istnienia związków gospodarczych podatnika, ponieważ art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f. wyraźnie nawiązuje do art. 25 u.p.d.o.f. jedynie w kwestii rozumienia istnienia związków gospodarczych podatnika. Odnośnie do

6 Wyrok WSA w Lublinie z dnia 20 stycznia 2009 r. (I SA/Lu 484/08), Lex nr 487216.

7 A. Bartosiewicz, R. Kubacki, Ustawa..., s. 295.

metod oszacowania, pomimo braku wyraźnego odesłania, winny znaleźć zatem odpowiednie zastosowanie zasady ogólne zawarte w przepisach art. 23 § 2–5 o.p.<sup>8</sup>

### **3. Rozbieżność poglądów co do decyzji zawierającej sankcję podatkową**

W wyniku określenia wartości niezawidencjonowanego przychodu następuje określenie od tej kwoty ryczałtu, którego wysokość, zgodnie z wymienionym art. 17 ust. 2 u.z.p.d.f., „[...] stanowi pięciokrotność stawek, o których mowa w art. 12, które byłyby zastosowane do przychodu w przypadku jego zawidencjonowania; ryczałt ten nie może być wyższy niż 75% przychodu, o którym mowa w ust. 1”<sup>9</sup>. Wspomniana sankcja podatkowa jest skutkiem zastosowania art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f. Można tu wskazać dwa rozbieżne stanowiska.

Według jednego z poglądów zobowiązanie podatkowe w ryczałcie od przychodów ewidencjonowanych jest podatkiem należnym za dany rok podatkowy, chyba że naczelnik urzędu skarbowego wyda decyzję, w której określi inną wysokość podatku (art. 21 ust. 4 u.z.p.d.f.). W razie niezłożenia zeznania o wysokości osiągniętego przychodu, dokonanych odliczeniach i kwocie należnego ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, naczelnik urzędu skarbowego wyda decyzję określającą podatnikowi wysokość zobowiązania w formie ryczałcie od przychodów ewidencjonowanych (art. 21 ust. 5 u.z.p.d.f.). Decyzja zawierająca sankcję podatkową w ryczałcie od przychodów ewidencjonowanych, wydawana na podstawie art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f., jest zatem decyzją deklaratoryjną (określającą) w rozumieniu art. 21 § 3 o.p. Drugie stanowisko przyjmuje, że taka decyzja organu podatkowego jest decyzją konstytutywną (ustalającą) w rozumieniu art. 21 § 1 pkt 2 o.p.

Prezentując pierwsze ze stanowisk, należy zauważyć, że przyjmuje ono, iż jest to obowiązek podatkowy na nowo kształtowany przez organ podatkowy, wstępujący w miejsce zobowiązania podatkowego zaist-

---

8 Przy ich stosowaniu przydatne będzie zaś piśmiennictwo i orzecznictwo dotyczące metod oszacowania uregulowanych w Ordynacji podatkowej – zob. S. Bogucki, Dowodzenie..., s. 168.

9 Stawki ryczałtu uregulowane w art. 12 u.z.p.d.f. wynoszą: 20%, 17%, 8,5%, 5,5%, 3,5%.

niałego na skutek zdarzenia, z którym ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne wiąże powstanie zobowiązania podatkowego. Rezultatem takiego poglądu jest przyjęcie, że sankcyjne zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy doręczenia decyzji ustalającej, zaś możliwość takiego rozstrzygnięcia jest ograniczona przez trzyletni termin przedawnienia wymiaru tegoż zobowiązania uregulowany w art. 68 § 1 o.p. Warto przytoczyć argumentację powoływaną w sprawach, w których taki sposób interpretacji art. 17 u.z.p.d.f. był podstawą rozstrzygnięcia.

W jednym z wyroków, w których została przedstawiona pełniejsza argumentacja, wykorzystywana w późniejszych orzeczeniach innych sądów, Sąd stwierdził, że w art. 17 u.z.p.d.f. zawarta została tzw. norma kompetencyjna, wyrażająca nie tyle uprawnienie, co ciężący na organie podatkowym obowiązek określenia wobec podatnika ryczałtu w sytuacji opisanej w tym przepisie.<sup>10</sup> Orzekając na podstawie tego przepisu, organ podatkowy ingeruje w proces samoobliczenia przez podatnika zobowiązania podatkowego, więc cechą charakterystyczną tej regulacji prawnej jest to, że zawiera ona w sobie element tzw. sankcji podatkowej. Choć obowiązujące przepisy prawa nie definiują tego pojęcia, to jednak jest ono powszechnie używane zarówno w praktyce, jak i teorii prawa podatkowego. W dużym stopniu ogólności można zatem stwierdzić, że sankcja podatkowa jest formą retorsji, którą państwo kieruje przeciwko nierzetelnym podatnikom i w ten sposób stara się zapobiegać ich ucieczce przed opodatkowaniem. Zostało podkreślone, że element retorsji wyróżnia sankcję podatkową od samego podatku, któremu w zgodnej opinii przypisuje się funkcję fiskalną, redystrybucyjną, stymulacyjną, kontrolną, ale nie represyjną. W praktyce odróżnienie sankcji podatkowej od typowego podatku może jednak przysparzać trudności. Niekiedy pewną wskazówką w tym względzie jest przyjęta przez ustawodawcę terminologia (np. w podatku od towarów i usług obok pojęcia „zobowiązanie podatkowe” występuje także pojęcie „dodatkowego zobowiązania podatkowego”). Jednak o wiele ważniejszą cechą identyfikującą sankcję podatkową jest to, że w wyniku jej zastosowania następuje zwyczajka podatku w stosunku do podatku podstawo-

---

10 Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 28 maja 2008 r. (I SA/Bk 117/08).

wego, tj. wynikającego z normalnych zasad opodatkowania. Ważny jest zatem efekt w postaci nałożenia na podatnika dolegliwości wykraczającej poza ramy świadczenia podstawowego, który ustawodawca osiąga m.in. poprzez pozbawienie podatnika prawa do ulg podatkowych lub odliczenia podatku albo też poprzez zwiększenie stawki podatkowej lub kwoty samego podatku. Wskazuje się, że inną ważną cechą sankcji podatkowej jest fakt, iż jest ona „nakładana” na podatnika przez uprawniony do tego organ, ponieważ – co do zasady – podatnik sam sobie nie wymierza sankcji podatkowej. W ocenie Sądu powyższym cechom odpowiada zobowiązanie podatkowe, wymierzone podatnikom w myśl art. 17 ust. 1 i 2 u.z.p.d.f., gdyż decyzja wydana na tej podstawie prawnej jest decyzją ustalającą wysokość zobowiązania podatkowego, pomimo literalnego zapisu wskazującego na jej deklaratoryjny charakter. Do nadzwyczajnej wyżki podatku dochodzi tu poprzez zastąpienie stawki podstawowej dla określonego rodzaju działalności, stawką sankcyjną wyższą od stawki ogólnie przewidzianej w ustawie. Wymiar tego podatku nie jest też dokonywany przez podatnika w drodze samoobliczenia, lecz poprzez władczą ingerencję organu podatkowego. Sam podatnik nie ma możliwości „opodatkowania się” na warunkach określonych w art. 17 u.z.p.d.o.f. Taki pogląd został zaprezentowany również w szeregu innych orzeczeniach wojewódzkich sądów administracyjnych.<sup>11</sup> Konstytucyjny charakter omawianej decyzji sankcyjnej przyjął również w niektórych swoich orzeczeniach Naczelny Sąd Administracyjny.<sup>12</sup> Ten pogląd ma również swoich zwolenników w piśmiennictwie.<sup>13</sup>

11 Tytułem przykładu warto wskazać: wyroki WSA w Białymstoku: z dnia 31 sierpnia 2007 r. (I SA/Bk 210/07 i I SA/Bk 211/07), z dnia 9 listopada 2007 r. (I SA/Bk 424/07), z dnia 11 grudnia 2007 r. (I SA/Bk 423/07), z dnia 16 stycznia 2008 r. (I SA/Bk 586/07), z dnia 28 maja 2008 r. (I SA/Bk 116/08); wyrok WSA w Lublinie z dnia 18 maja 2011 r. (I SA/Lu 179/11); wyroki WSA w Łodzi: z dnia 8 stycznia 2009 r. (I SA/Łd 1260/08), z dnia 17 marca 2009 r. (I SA/Łd 1439/08), z dnia 27 kwietnia 2011 r. (I SA/Łd 250/11), z dnia 23 maja 2011 r. (I SA/Łd 249/11), z dnia 24 maja 2011 r. (I SA/Łd 418/11 i I SA/Łd 419/11), z dnia 24 stycznia 2013 r. (I SA/Łd 1400/12); wyroki WSA w Olsztynie: z dnia 10 października 2007 r. (I SA/OI 287/07 i I SA/OI 289/07), z dnia 29 września 2010 r. (I SA/OI 534/10); wyrok WSA w Poznaniu z dnia 30 listopada 2009 r. (I SA/Po 656/09); wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 19 czerwca 2009 r. (I SA/Wr 830/09).

12 Zob. wyroki NSA: z dnia 24 stycznia 2006 r. (II FSK 160/05), z dnia 2 września 2011 r. (II FSK 538/10), z dnia 3 listopada 2011 r. (II FSK 881/10), a także z dnia 27 września 2012 r. (II FSK 388/11).

13 W piśmiennictwie za przedstawionym poglądem argumentują np. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Ustawa...*, s. 297; P. Pietrasz, *Nadzwyczajne...*, s. 511.

Drugie ze stanowisk sprowadza się do tezy, że uprawienie do doręczenia podatnikowi decyzji wydawanej na podstawie art. 17 u.z.p.d.o.f. nie jest ograniczone przez upływ trzyletni terminu przedawnienia wymiaru, ponieważ każde zobowiązanie podatkowe z tytułu ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych powstaje z mocy prawa, a organ podatkowy, kwestionując rozliczenia podatkowe podatnika, wydaje deklaratoryjną decyzję podatkową.<sup>14</sup> Stanowisko to wyrażone zostało również w niektórych orzeczeniach przez Naczelny Sąd Administracyjny.<sup>15</sup> Według zwolenników tego poglądu okoliczność, że organ podatkowy określa w decyzji wartość niezaevidencjonowanego przychodu oraz określa od tej kwoty ryczałt zgodnie z art. 17 ust. 2 u.z.p.d.f., gdy wystąpią przesłanki wskazane w ust. 1 tego artykułu, nie oznacza, że zobowiązanie podatkowe w tymże podatku ulega przekształceniu z zobowiązania powstającego z mocy prawa, o którym mowa w art. 21 § 1 pkt 1 o.p., w zobowiązanie ustalone w całości przez organ podatkowy w drodze decyzji administracyjnej, o którym mowa w art. 21 § 1 pkt 2 o.p. Podkreślono, że przepisy prawa nie przewidują w tym przypadku przekształcenia zobowiązania powstałego z mocy prawa w zobowiązanie powstałe w wyniku wydania decyzji, a w szczególności skutków takiego przekształcenia. Zdarzeniem, z którym ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne wiąże powstanie zobowiązania podatkowego wskazanego w decyzji, jest nadal uzyskanie przychodu z pozarolniczej działalności gospodarczej. Wydanie decyzji na podstawie art. 17 u.z.p.d.f. oznacza jedynie, że organ podatkowy zakwestionował samoobliczenie podatku dokonane przez podatnika zgodnie z art. 21 ust. 1 u.z.p.d.f. i – w ramach przysługujących mu uprawnień i obowiązków – określił wysokość zobowiązania podatkowego powstałego z mocy prawa, zgodnie z dyspozycją przepisu, który ma zastosowanie z woli ustawodawcy w określonym stanie faktycznym. Decyzja podatkowa nie tworzy więc nowego zobowiązania podatkowego, a jedynie precyzuje jego prawidłowo-

14 Tak A. Nita, *Glosa...*, s. 28.

15 Wyroki NSA z dnia 6 kwietnia 2011 r. (II FSK 2334/10 i II FSK 2335/10). Por. również wyroki WSA w Gliwicach z dnia 28 lipca 2009 r. (I SA/GI 914/08 i I SA/GI 916/08); wyroki WSA w Lublinie z dnia 12 października 2007 r. (I SA/Lu 192/07 i I SA/Lu 459/07); wyroki WSA w Gdańsku: z dnia 27 października 2010 r. (I SA/Gd 637/10), a także z dnia 23 stycznia 2013 r. (I SA/Gd 1290/12).

wą wysokość. Nadal źródłem powstania obowiązku podatkowego jest to samo zdarzenie, jakie podatnik winien był uwzględnić przy obliczaniu samodzielnie wysokości zobowiązania i z którym ustawa podatkowa (art. 1 pkt 1 u.z.p.d.f.) wiąże powstanie zobowiązania podatkowego, tj. osiągnięcie przychodu. Nie jest nim fakt nieewidencjonowania przychodów, ten fakt stanowi wyłącznie warunek oszacowania przychodu i obowiązek określenia ryczałtu w drodze decyzji. Decyzja organu odnosi się bowiem w dalszym ciągu do przychodu, o którym mowa w art. 1 ust. 1 u.z.p.d.f. i do ryczałtu, o którym mowa w tej ustawie. Zwrócono uwagę, że ustawodawca nie rozróżnia ryczałtu określonego samodzielnie przez podatnika i określonego przez organ podatkowy w obu przypadkach, używając tej samej terminologii. Podwyższeniu podlega jedynie stawka ryczałtu, która, co również należy podkreślić, jest wielokrotnością stawki, jaką do danego rodzaju przychodu powinien był zastosować podatnik. Wynika to wyraźnie z art. 17 ust. 2 u.z.p.d.f., w którym nakazano obliczenie ryczałtu jako pięciokrotności stawek, które byłyby zastosowane, gdyby podatnik ewidencjonował przychód. Może zastosować ją wyłącznie organ podatkowy, ale stosuje ją, określając zobowiązanie podatkowe, które powstało w wyniku prowadzenia pozarolniczej działalności gospodarczej.<sup>16</sup>

Kolejnym argumentem, którym posługują się zwolennicy omawianego stanowiska, jest okoliczność, że prawidłowość takiej interpretacji potwierdza treść art. 21 § 3 o.p. Zgodnie z tym przepisem, jeżeli wysokość zobowiązania jest inna niż wykazana w deklaracji, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego. Podkreślono, że interpretacja taka jest także uzasadniona historyczną wykładnią art. 17 u.z.p.d.f. Do 1 stycznia 2001 r. ustawodawca posługiwał się w tym przepisie określeniem „ustali”. W przypadku stwierdzenia nieprawidłowości w ewidencjonowaniu przychodów organ podatkowy zobowiązany był zatem ustalić ryczałt od przychodów ewidencjonowanych. Z dniem 1 stycznia 2001 r. wyraz „ustali” zastąpiono wyrazem „określi”.<sup>17</sup> Podzielono pogląd, że posługiwa-

---

16 Taką argumentacją posłużył się np. NSA w wyrokach z dnia 6 kwietnia 2011 r. (II FSK 2334/10 i II FSK 2335/10).

17 Tego zabiegu legislacyjnego dokonano ustawą z dnia 9 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 104, poz. 1104). Z uwagi na to, że sporna jest kwestia istotności dokonanych

nie się przez ustawodawcę określeniami „ustali” czy „określi” nie jest wyznacznikiem momentu powstania zobowiązania podatkowego, do którego się odnoszą, tj. zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa wiąże powstanie takiego zobowiązania, czy też doręczenia decyzji organu podatkowego ustalającej wysokość tego zobowiązania (art. 21 § 1 o.p.). Należy jednak także zakładać racjonalność ustawodawcy w sytuacji, kiedy dokonuje zmiany w tekście ustawy, która w rzeczywistości porządkuje terminologię w tej ustawie. Zaakcentowano, że treść powołanych wyżej przepisów uzasadnia stwierdzenie, że ustawodawca nie dokonał tu przypadkowej zmiany.<sup>18</sup>

Dodatkowa argumentacja na poparcie drugiego stanowiska przedstawiona została w literaturze przedmiotu, w której zwrócono uwagę, że w świetle regulacji prawnej zawartej w art. 21 § 3 o.p. nie ma podstaw do pominięcia rozliczenia podatkowego dokonanego przez podatnika i do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego.<sup>19</sup> Organ podatkowy, kwestionując prawidłowość obliczenia podatku przez podatnika, sam określa wysokość zobowiązania podatkowego w decyzji

---

zmian art. 17 u.z.p.d.f., więc poniżej przytoczone zostały wersje tego artykułu w następującej kolejności – wersja pierwotna przepisu, następnie wersja zmieniona (w tej wersji właśnie zamieniono słowo „ustali” na słowo „określi”), a wreszcie wersja obowiązująca do chwili obecnej: (wersja pierwotna) Art. 17. „W razie nieprowadzenia lub prowadzenia ewidencji bez zachowania warunków do uznania jej za dowód w postępowaniu podatkowym, organ podatkowy określi wartość niezaewidencjonowanego przychodu, w tym również w drodze oszacowania, i ustali od tej kwoty ryczałt od przychodów ewidencjonowanych w wysokości 20%”; (wersja obowiązująca od dnia 1 stycznia 2001 r.) Art. 17. „W razie nieprowadzenia lub prowadzenia ewidencji bez zachowania warunków do uznania jej za dowód w postępowaniu podatkowym, organ podatkowy określi wartość niezaewidencjonowanego przychodu, w tym również w drodze oszacowania, i określi od tej kwoty ryczałt od przychodów ewidencjonowanych w wysokości 20%”; (wersja obowiązująca od dnia 1 stycznia 2003 r.); Art. 17. ust. 1. „W przypadku nieprowadzenia ewidencji lub prowadzenia jej niezgodnie z warunkami wymaganymi do uznania jej za dowód w postępowaniu podatkowym, a także w przypadku stwierdzenia istnienia związków gospodarczych podatnika, o których mowa w art. 25 ustawy o podatku dochodowym, organ podatkowy określi wartość niezewidencjonowanego przychodu, w tym również w formie oszacowania, i określi od tej kwoty ryczałt zgodnie z ust. 2. Ryczałt, o którym mowa w ust. 1, stanowi pięciokrotność stawek, o których mowa w art. 12, które byłyby zastosowane do przychodu w przypadku jego ewidencjonowania; ryczałt ten nie może być wyższy niż 75% przychodu, o którym mowa w ust. 1”.

- 18 Zob. wyroki NSA z dnia 6 kwietnia 2011 r. (II FSK 2334/10 i II FSK 2335/10). Warto zauważyć, że w końcowej części powołanych orzeczeń zaakcentowano, iż „Zasadność zarzutu błędnej wykładni art. 17 ust. 1 i 2 u.z.p.d.f. przesądza o zasadności drugiego zarzutu – niewłaściwego zastosowania do tego zobowiązania art. 68 § 1 i 2 w zw. z art. 21 § 1 pkt 2 o.p. Skoro zobowiązanie określone na podstawie art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f. jest nadal zobowiązaniem powstałym z mocy prawa, to nie mają do niego zastosowania wskazane wyżej przepisy, regulujące przedawnienie prawa do wydania decyzji konstytucyjnej”.
- 19 A. Nita, *Glosa...*, s. 36.



wymiarowej, a nie tworzy nowego zobowiązania podatkowego poprzez doręczenie konstytutywnej decyzji podatkowej. Odmienne stanowisko byłoby uzasadnione, gdyby w ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne był szczególnie przepis zawierający stosowną regulację prawną, jaką np. przewidziano w art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f.<sup>20</sup> Takiej analogicznej regulacji w ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne nie przewidziano, więc nie ma podstaw do uznawania rozstrzygnięć wydawanych na podstawie art. 17 tej ustawy za decyzję ustalającą wysokość zobowiązania podatkowego. Podkreślone zostało, że zgodnie z art. 21 § 3 o.p. należy uznać je natomiast za formę korekty ustaleń znajdujących się w deklaracji podatkowej, poprzez określenie wysokości zobowiązania podatkowego, które powstało z mocy prawa. Odmienność tej decyzji w stosunku do klasycznego określenia wysokości zobowiązania podatkowego wyraża się w tym, że takie określenie zobowiązania podatkowego dokonywane jest przy zastosowaniu sankcyjnej stawki podatkowej, wyższej niż podstawowa stawka podatkowa, przewidziana w ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne.<sup>21</sup>

- 
- 20 Art. 45 ust. 1 i 4 u.p.d.o.f. przewiduje, że zobowiązanie z tytułu tego podatku powstaje z mocy samego prawa, a podatnik – co do zasady – dokonuje samoobliczenia podatku. Odstępstwem od tej zasady jest sytuacja przewidziana w art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f., kiedy osoba fizyczna uzyskuje dochód ze źródła nieujawnionego lub w wysokości nieznajdującej pokrycia w ujawnionym źródle przychodów. Rezultatem takiego zachowania podatnika jest ustalenie wysokości zobowiązania w konstytutywnej decyzji podatkowej, przy zastosowaniu stałej, 75% stawki podatkowej. W art. 68 § 4 o.p. ukształtowano natomiast termin przedawnienia prawa do dokonania wymiaru takiego sankcyjnego zobowiązania podatkowego.
- 21 „Oznacza to, że w sytuacji gdy podatnik opodatkowany w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych nie prowadzi ewidencji przychodów lub ze względu na jej wadliwość albo nierzetelność nie może być ona dowodem w postępowaniu podatkowym i nieprawidłowość ta zostanie ujawniona przez organ podatkowy, zobowiązanie podatkowe z mocy samego prawa kształtowane jest w wyższej wysokości, przy zastosowaniu sankcyjnej stawki podatkowej” – A. Nita, Glosa..., s. 27.

#### **4. Skutki zaaprobowania stanowiska co do charakteru decyzji zawierającej sankcję podatkową w zakresie przedawnienia, terminu powstania zaległości podatkowej oraz odsetek**

Przyjęte stanowisko co do charakteru decyzji sankcyjnej skutkuje przyjęciem odpowiedniego terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego (art. 70 § 1 o.p.) lub przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej to zobowiązanie (art. 68 § 1 o.p.). W przypadku zobowiązania powstającego z mocy doręczenia decyzji organu podatkowego (art. 21 § 1 pkt 2 o.p.), co do zasady, według art. 68 § 1 o.p. zobowiązanie podatkowe powstające z mocy decyzji nie powstaje, jeżeli decyzja ustalająca to zobowiązanie została doręczona po upływie 3 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy.<sup>22</sup> W przypadku zobowiązań podatkowych powstających z zaistnieniem zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania (art. 21 § 1 pkt 1 o.p.), w przypadku których organy podatkowe wydają decyzje o charakterze deklaratoryjnym wymierzające należny podatek, którego obliczenie i zapłata jest ustawowym obowiązkiem podatnika, decyzja weryfikująca samoobliczenie zobowiązania podatkowego przez podatnika może być wydana do momentu jego przedawnienia, zaś zgodnie z art. 70 § 1 o.p. takie zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku.<sup>23</sup>

Jedną z konsekwencji przyjętego charakteru zobowiązania w ryczałcie od przychodów ewidencjonowanych jest także termin powstania zaległości podatkowej z tego tytułu oraz związany z tym termin naliczania odsetek za zwłokę. Kwestie te mają zasadnicze znaczenie z punktu widzenia obciążeń fiskalnych podatników opodatkowanych ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych.

Przy przyjęciu, że na podstawie art. 17 u.z.p.d.f. wydawana jest decyzja konstytutywna (ustalająca), zaległość może powstać dopiero po upływie terminu płatności dla zobowiązania wynikającego z decyzji,

---

22 Od powyższej zasady przewidziane są wyjątki. Na ten temat zob. np. R. Mastalski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Wrocław 2011, s. 375.

23 *Ibidem*, s. 374–375.

który wynosi 14 dni, licząc od dnia doręczenia decyzji wymiarowej, zaś po upływie tego terminu powstaje zaległość podatkowa i naliczane są odsetki. Tym samym brak jest podstaw do wymierzania odsetek za okres sprzed wydania decyzji wydanej na podstawie art. 17 u.z.p.d.f. W orzecznictwie podkreśla się, że odsetki za zwłokę od ryczału od przychodów ewidencjonowanych są sankcją administracyjnoprawną, która wynika z nieterminowego opłacania podstawowego zobowiązania podatkowego. W myśl generalnej zasady odsetki za zwłokę naliczane są bowiem od zaległości podatkowych (art. 53 § 1 o.p.), zaległością podatkową jest zaś podatek niezapłacony w terminie płatności, a także niezapłacona w terminie płatności zaliczka na podatek lub rata podatku (art. 51 § 1 i 2 o.p.). Chcąc zatem uznać, że dane świadczenie pieniężne stało się zaległością podatkową, należy uprzednio stwierdzić, że w świetle obowiązujących przepisów prawa podatnik był zobowiązany do jego uregulowania w określonym terminie, a termin ten już upłynął. W sytuacji uznania, że podatnik ryczału ewidencjonowanego jest zobowiązany do samodzielnego obliczania zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 17 ust. 2 u.z.p.d.f., a następnie wpłacania go za każdy miesiąc w terminie do dnia 20 następnego miesiąca, a za grudzień w terminie złożenia zeznania, to wymiar tego zobowiązania, mającego charakter sankcji podatkowej, należy do wyłącznej kompetencji organu podatkowego, który w wyniku władczego rozstrzygnięcia decyduje o jego kształcie. Z tych względów podkreśla się w orzecznictwie, że od wyliczonego przez organ podatkowy na podstawie art. 17 ust. 2 u.z.p.d.f. zobowiązania podatkowego, mającego niewątpliwie charakter sankcji podatkowej, nie mogą być jednocześnie naliczane odsetki za zwłokę z okresu sprzed wydania decyzji wymiarowej.<sup>24</sup>

Jeżeli przyjmuje się, że decyzja wydawana na podstawie art. 17 u.z.p.d.f. jest decyzją deklaratoryjną (określającą), to w decyzji tej należy określić odsetki od nieuiszczonego w ciągu roku zryczałtowanego podatku dochodowego od przyjętych w prawidłowych wysokościach kwot tego podatku. Zryczałtowany podatek dochodowy od przychodów ewidencjonowanych niezapłacony w terminach wskazanych w art. 21

---

24 Zob. wyrok WSA w Białymstoku z dnia 31 sierpnia 2007 r. (I SA/Bk 211/07); wyroki WSA w Łodzi: z dnia 27 kwietnia 2011 r. (I SA/Łd 250/11), z dnia 23 maja 2011 r. (I SA/Łd 249/11), z dnia 24 maja 2011 r. (I SA/Łd 418/11 i I SA/Łd 419/11). Por. również wyrok WSA w Poznaniu z dnia 30 listopada 2009 r. (I SA/Po 656/09).

ust. 1 u.z.p.d.f. staje się wówczas zaległością podatkową (art. 51 § 1 o.p.), od której naliczane są odsetki za zwłokę (art. 53 § 1 o.p.).

## **5. Znaczenie rozbieżności poglądów na charakter decyzji zawierającej sankcję podatkową z punktu widzenia rażącego naruszenia prawa**

Warto również zauważyć, że zasygnalizowana rozbieżność była również oceniana w orzecznictwie z punktu widzenia przesłanek zawartych w art. 247 § 1 pkt 3 o.p., a więc w nadzwyczajnym trybie wzruszania decyzji ostatecznych, jakim jest stwierdzenie nieważności decyzji. W konkretnych przypadkach chodziło o przesłankę stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznych, które jakoby miały zostać wydane z rażącym naruszeniem prawa. Orzekający w tej sprawie WSA w Warszawie zauważył na wstępie, że sądy dokonywały rozbieżnej wykładni art. 17 u.z.p.d.f., zaś owa rozbieżność orzecznictwa świadczy o tym, że ww. przepis budzi poważne wątpliwości interpretacyjne, a zatem jego treść nie jest oczywista i bezsporna. Zauważono również, że w każdym z cytowanych przez strony wyroków sądów administracyjnych przedstawiona została argumentacja, która wykazywała racje na poparcie prezentowanego stanowiska.<sup>25</sup> Zostało podkreślone, że każde z tych stanowisk zawartych w orzeczeniach sądowych zostało zbudowane na podstawie treści art. 17 u.z.p.d.f. i żadnemu z nich nie można zarzucić rażącego naruszenia tego przepisu, ponieważ nie jest ono w sposób oczywisty z nim sprzeczne. Z tego samego powodu nie można było zarzucić rażącego naruszenia ww. przepisu decyzjom organów podatko-

---

25 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 17 marca 2009 r. (III SA/Wa 3459/08): „W wyrokach przywołanych przez podatnika Sąd wskazywał na sankcyjny charakter art. 17 u.z.p.d.f., podnosząc, że sankcji co do zasady podatnik sam sobie nie wymierza. Skoro wysokość zobowiązania ustala organ podatkowy, to decyzja je ustalająca jest decyzją konstytutywną. Natomiast w wyroku przywołanym przez GIKS i w wyrokach wskazanych przez sąd stwierdzono, że decyzja określająca zobowiązanie podatkowe w zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne według stawki ryczałtu 20% nie jest decyzją ustalającą nowe zobowiązanie podatkowe, ponieważ zobowiązanie to powstało przed wydaniem decyzji, z mocy prawa (w wyniku konkretnego zdarzenia). Okoliczność, że organ podatkowy określa wysokość zobowiązania według stawki 20% z uwagi na brak, wadliwość czy niezetelność ewidencji na podstawie art. 17 u.z.p.d.f. nie zmienia charakteru deklaratoryjnego decyzji określającej i nie zmienia faktu, że zobowiązanie podatkowe powstało w trybie art. 21 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej”.

wym w przedmiocie zryczałtowanego podatku dochodowego od osób fizycznych. Tym samym zarzuty skargi dotyczące rażącego naruszenia art. 17 u.z.p.d.f. zostały uznane za nietrafne.<sup>26</sup>

## 6. Podsumowanie

Reasumując, warto sformułować kilka wniosków końcowych. Należy przy tym zastrzec, że nie aspirują one do wyczerpania całej problematyki dotyczącej charakteru decyzji sankcyjnej w zryczałtowanym podatku od przychodów ewidencjonowanych.

Po pierwsze, w orzecznictwie sądów administracyjnych istnieje uważalna dychotomia poglądów na ten temat. Według jednego z poglądów decyzja zawierająca sankcję podatkową w ryczałcie od przychodów ewidencjonowanych, wydawana na podstawie art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f., jest decyzją deklaratoryjną (określającą) w rozumieniu art. 21 § 3 o.p. Drugie stanowisko przyjmuje, że taka decyzja organu podatkowego jest decyzją konstytutywną (ustalającą) w rozumieniu art. 21 § 1 pkt 2 o.p.

Po drugie, w dążeniu do zmiany takiego stanu rzeczy i ujednoczenia stanowiska, uwzględniając przedstawioną powyżej argumentację, należy stwierdzić, że konstrukcja ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych przemawia za poglądem o deklaratoryjnym charakterze omawianej decyzji sankcyjnej. Uprawnienie do doręczenia podatnikowi decyzji wydawanej na podstawie art. 17 u.z.p.d.o.f. nie jest ograniczone przez upływ trzyletni terminu przedawnienia wymiaru, ponieważ każde zobowiązanie podatkowe z tytułu ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych powstaje z mocy prawa, a organ podatkowy, kwestionując rozliczenia podatkowe podatnika, wydaje na wymienionej podstawie prawnej deklaratoryjną decyzję podatkową. To, że organ podatkowy określa w decyzji wartość niezawidencjonowanego przychodu oraz określa od tej kwoty ryczałt, zgodnie z art. 17 ust. 2 u.z.p.d.f., gdy wystąpią przesłanki wskazane w ust. 1 tego artykułu, nie oznacza, że zobowiązanie podatkowe w tymże podatku ulega przekształceniu z zobowiązania powstającego z mocy prawa, o którym mowa w art. 21

---

26 Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 17 marca 2009 r. (III SA/Wa 2759/08).

§ 1 pkt 1 o.p., w zobowiązanie ustalone w całości przez organ podatkowy w drodze decyzji administracyjnej, o którym mowa w art. 21 § 1 pkt 2 o.p. Przepisy prawa nie przewidują w tym przypadku przekształcenia zobowiązania powstałego z mocy prawa w zobowiązanie powstałe w wyniku wydania decyzji, a w szczególności skutków takiego przekształcenia. Skoro decyzja wydawana na podstawie art. 17 u.z.p.d.f. jest decyzją deklaratoryjną (określającą), to w decyzji tej należy określić odsetki od nieuiszczonego w ciągu roku zryczałtowanego podatku dochodowego od przyjętych w prawidłowych wysokościach kwot tego podatku. Zryczałtowany podatek dochodowy od przychodów ewidencjonowanych niezapłacony w terminach wskazanych w art. 21 ust. 1 u.z.p.d.f. staje się wówczas zaległością podatkową (art. 51 § 1 o.p.), od której naliczane są odsetki za zwłokę (art. 53 § 1 o.p.).

Po trzecie, odmienne stanowisko byłoby uzasadnione, gdyby w ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne był szczególny przepis zawierający stosowną regulację prawną, jaką np. przewidziano w art. 30 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f.<sup>27</sup> Takiej analogicznej regulacji nie przewidziano, więc nie ma podstaw do uznawania rozstrzygnięć wydawanych na podstawie art. 17 u.z.p.d.f. za decyzję ustalającą wysokość zobowiązania podatkowego.

Po czwarte, jak wiadomo, zmiany prawa mogą polegać na wprowadzeniu przepisów dotyczących faktów dotychczas nienormowanych, zniesieniu regulacji określonych faktów lub zmianie treści przepisów dotyczących pewnego rodzaju faktów.<sup>28</sup> Należy przy tym pamiętać, że nie każda zmiana przepisu prawa jest zmianą o charakterze prawotwórczym (normatywnym). Nowelizacja danego przepisu prawa może mieć także charakter redakcyjny i porządkujący.<sup>29</sup> Wyrażenia języka prawnego tworzące określone przepisy prawne mają charakter okazjonalny,

---

27 Podkreśla to zwłaszcza A. Nita, *Glosa...*, s. 28.

28 I. Bogucka, S. Bogucki, O derogacji i pojęciach pokrewnych, „Państwo i Prawo” 1992, nr 6, s. 80–83.

29 Por. uzasadnienie uchwały składu siedmiu sędziów NSA z dnia 19 listopada 2012 r. (II FPS 1/12), a także orzecznictwo powoływane [w:] A. Bielska–Brodziak, Z. Tobor, Zmiana w przepisach jako argument w dyskursie interpretacyjnym, „Państwo i Prawo” 2009, nr 9, s. 19–27 i T. Grzybowski, Zmiana tekstu prawnego a zmiana normatywna, „Państwo i Prawo” 2010, nr 4, s. 42–51.

czyli o sposobie ich użycia decyduje kontekst.<sup>30</sup> W konsekwencji wypada podzielić pogląd, że założenie nowości normatywnej zmian treści przepisów powinno być postrzegane jako wzruszalne domniemanie interpretacyjne. Każda zmiana powinna być więc uznawana za zmianę znaczącą, mającą walor normatywny, chyba że da się zgromadzić wystarczająco mocne argumenty przemawiające za tezą przeciwną.<sup>31</sup>

W przypadku omawianej zmiany porównanie ze sobą brzmienia art. 17 u.z.p.d.f. sprzed nowelizacji i po niej prowadzi do konkluzji, że była to prawotwórcza zmiana przepisów prawa. Argumentację o deklaratoryjnym charakterze decyzji sankcyjnej w ryczałcie od przychodów ewidencjonowanych warto wesprzeć dodatkowym argumentem z zakresu wykładni historycznej. Źródłem informacji o intencjach prawodawcy dokonującego takich zmian normatywnych mogą być również materiały pochodzące z procesu legislacyjnego.<sup>32</sup> Na przykład uzasadnienie aktu normatywnego, które jest obligatoryjnym elementem projektów ustaw, powinno między innymi wyjaśniać potrzebę i cel ustawy. W konkretnym przypadku analiza uzasadnienia projektu zmiany ustawy wskazuje, że ustawodawca dokonał przemyślanej zmiany przepisu. W projekcie ustawy postulującym zmianę przepisu polegającą na tym, że „w art. 17 wyraz «ustali» zastępuje się wyrazem «określi», projektodawca uzasadniał bowiem w ten sposób, że wyraźnie wskazał w uzasadnieniu, iż proponuje w ten sposób «zastąpienie decyzji ustalającej decyzją określającą»”.<sup>33</sup>

Po piąte, rozbieżność orzecznictwa i poglądów wyrażonych w piśmiennictwie świadczy o tym, że art. 17 u.z.p.d.f. budzi poważne wątpliwości interpretacyjne, a zatem jego treść nie jest oczywista i bez-

30 Por. analogicznie: M. Zirk–Sadowski, Rola pragmatyki w badaniach języka prawnego, „Acta Universitatis Lodzensis. Folia Iuridica” 1981, nr 6, s. 42.

31 Tak B. Brzeziński, Wykładnia prawa podatkowego, Gdańsk 2013, s. 109; zob. również na temat odpowiedniego uwzględniania nowelizacji przepisów prawnych – L. Leszczyński, [w:] L. Leszczyński, B. Wojciechowski, M. Zirk–Sadowski, Wykładnia w prawie administracyjnym, [w:] System prawa administracyjnego, t. 4, red. R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, Warszawa 2012, s. 224–225.

32 A. Bielska–Brodziak, Z. Tobor, *Zmiana...*, s. 24; Z. Tobor, Wykładnia historyczna, [w:] O prawie i jego dziejach księgi dwie. Studia ofiarowane Profesorowi Adamowi Lityńskiemu w czterdziestolecie pracy naukowej i siedemdziesięciolecie urodzin. Księga II. Red. M. Miłkołajczyk, J. Ciągwa, P. Fiedorczyk, A. Stawarska–Rippel, T. Adamczyk, A. Drogoń, W. Organiściak, K. Kuźmicz, Białystok–Katowice 2010, s. 1185.

33 Zob. Komisyjny projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie innych ustaw – druk sejmowy nr 1955 z dnia 18 maja 2000 r.

sporna, co uzasadnia propozycje *de lege ferenda* w zakresie omawianej regulacji prawnej. Prawodawca powinien dostrzec, że za każdym z wyżej wymienionych poglądów przedstawiona została argumentacja, która wskazuje racje na poparcie prezentowanego stanowiska. W przeważającej części orzeczeń argumentacja ta prowadzi jednak do przyjęcia, wbrew intencji prawodawcy wyrażonej w wyżej wymienionej nowelizacji, że decyzja organu podatkowego zawierająca sankcję podatkową w ryczałcie od przychodów ewidencjonowanych, o której mowa w art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f., nie jest decyzją deklaratoryjną (określającą), lecz jest decyzją konstytutywną (ustalającą), ponieważ zobowiązanie podatkowe powstaje dopiero z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego podatku (w rozumieniu art. 21 § 1 pkt 2 o.p.).<sup>34</sup>

---

34 Na temat powstawania zobowiązań podatkowych z mocy prawa oraz z dniem doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania – zob. np. L. Etel, [w:] C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2013, s. 282–284.



# OSZUSTWA PODATKOWE A ROZSTRZYGNIECIA ORGANÓW PODATKOWYCH

JANUSZ BONARSKI

## 1. Wprowadzenie

Oszustwa podatkowe stanowią istotne zagrożenie dla finansów publicznych. Zjawisko to dostrzegane jest zarówno na szczeblu unijnym,<sup>1</sup> jak i krajowym.<sup>2</sup> Definiując pojęcie oszustwa podatkowego, należy wskazać, że jest ono najczęściej formą umyślnego unikania opodatkowania, podlegającego penalizacji karnej.<sup>3</sup> W piśmiennictwie określa się je jako działania, które prowadzą do zmniejszenia opodatkowania w sposób nielegalny, sprzeczny z prawem podatkowym.<sup>4</sup> Dotyczą one m.in. celowego kształtowania oblicza prawnego swoich działań, niemającego potwierdzenia w realnych zdarzeniach gospodarczych. Problem ten znany był już w okresie międzywojennym, gdzie funkcjonowało pojęcie defraudacji podatkowej.<sup>5</sup>

- 1 Zob. Wniosek w zakresie zmiany Dyrektywy Rady 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania z dnia 12 czerwca 2013 r. COM (2013) 348 final 2013/0188 (CNS). Walka z oszustwami podatkowymi i uchylania się od opodatkowania. Sprawy przedłożone przez Komisję na posiedzenie Rady Europejskiej w dniu 22 maja 2013 r., [www.eur-lex.europa.eu](http://www.eur-lex.europa.eu) z dnia 3 września 2013 r.
- 2 Raport podsumowujący wyniki działania kontroli skarbowej w 2012 r., [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl) z dnia 2 sierpnia 2013 r.
- 3 Zob. Komunikat z dnia 27 czerwca 2012 r. Komisji do Parlamentu Europejskiego w sprawie konkretnych sposobów usprawnienia walki z oszustwami podatkowymi i uchylaniem się od opodatkowania, w tym w odniesieniu do państw trzecich, COM(2012) 351 final, [www.ec.europa.eu](http://www.ec.europa.eu) z dnia 3 września 2013 r.
- 4 Zob. B. Brzeziński, *Anglosaskie doktryny orzecznicze dotyczące unikania opodatkowania*, Toruń 1996, s. 11 i n.
- 5 Zob. R. Rybarski, *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935, s. 220 i n.

Formą kwalifikowaną tego zjawiska będzie np. świadome wprowadzenie w błąd organów podatkowych poprzez składanie fikcyjnych deklaracji, zeznań, w których wskazywane są transakcje gospodarcze, w rzeczywistości nie mające miejsca. Skutkiem tego deklarowane są po pierwsze, znaczące kwoty do zwrotu podatnikowi, po drugie, znacząco pomniejszane są kwoty do zapłaty. Skutkiem powyższego jest istnienie luki podatkowej szacowanej w całej UE na 12% wpływów tylko z podatku od towarów i usług, co przekłada się na ok. 7% PKB UE. Dla krajów rozwijających się luka ta wynosi nawet 21%.<sup>6</sup>

Zdać sobie również należy sprawę, że składane powyżej dokumenty są elementem innych przestępstw gospodarczych, jakim jest np. przestępstwo „prania pieniędzy”<sup>7</sup>. Dla zaistnienia tego przestępstwa niezbędne jest popełnienie czynu zabronionego oraz innych działań legalizujących dochody pozyskane z tego czynu. Innymi słowy, realizowane jest one na płaszczyźnie karnej oraz finansowej. Fikcyjne deklaracje i zeznania, o których mowa była powyżej, mogą stanowić elementy czynu zabronionego, działań legalizujących bądź jednych i drugich.

Jaskrawym przykładem oszustw podatkowych są działania nacechowane nie na ucieczkę od opodatkowania, a na wykorzystanie systemu podatkowego do popełnienia przestępstw skutkujących wyłudzeniem znacznych kwot podatków z organów podatkowych. Stanowią one poważny problem dla organów kontrolnych, a szerzej – dla bezpieczeństwa finansowego państwa.<sup>8</sup> Wykrywanie ich, jak i prowadzenie stosownych postępowań jest złożone i trudne. Wynika to z tego, że od strony formalnej brak jest oznak nieprawidłowości. Ujawnienie przestępstw oparte jest na wnikliwej analizie przedkładanych dokumentów w zakresie rzetelności deklarowanych danych. Reguły prawdopodobieństwa pojawienia się nieprawidłowości w tych sprawach będą miały

---

6 Zob. Raport PricewaterhouseCoopers z dnia 20 września 2010 r. przygotowany na lecenie Komisji Europejskiej w: Interpelacja nr 8642 w sprawie luki podatkowej w podatku od towarów i usług oraz strat finansowych w związku z nią poniesionych, [www.sejm.gov.pl](http://www.sejm.gov.pl) z dnia 3 września 2013 r.

7 Zob. art. 299 kk.

8 Jak wynika z podsumowania działań kontroli skarbowej za 2012 r. ujawniona wartość fikcyjnych faktur wyniosła ok. 15,5 mld zł. Jest to niemalże połowa deficytu budżetu państwa na 2013 r. Kwota uszczupień w związku z tymi fakturami wynosi w samym podatku od towarów i usług ok. 3 mld zł.

znikome zastosowanie.<sup>9</sup> Ustalenia muszą być oparte na wiarygodnych dowodach. Przepęstwa te będą stanowić podstawę rozważań w niniejszym opracowaniu.

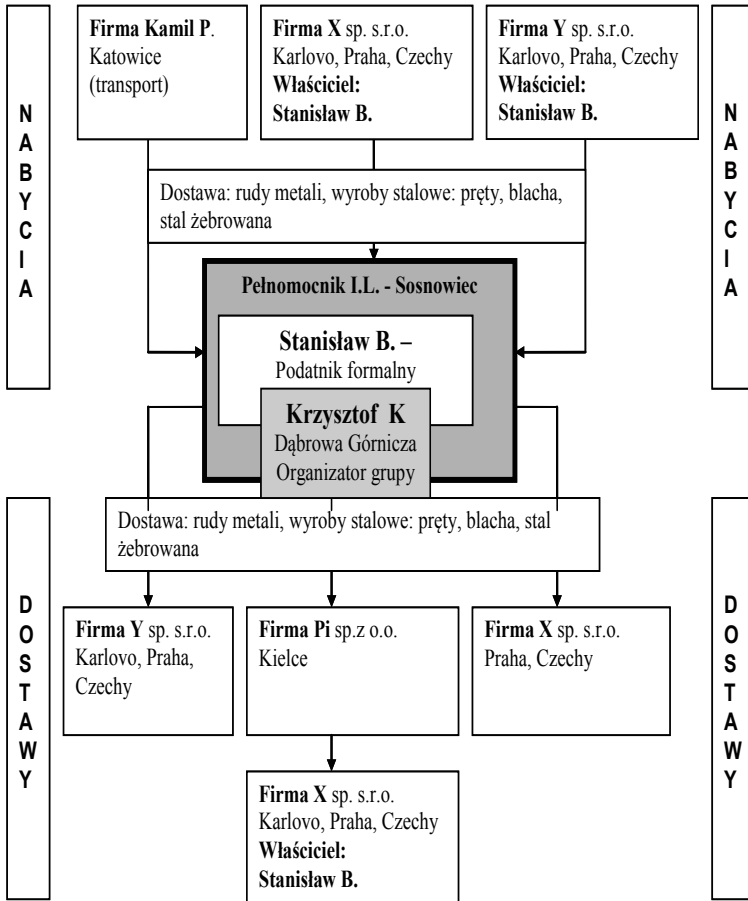
## 2. Typologia oszustw podatkowych i ich skutki

Funkcjonujący w Unii Europejskiej wspólny rynek, zapewniający swobodę przepływu osób, towarów, usług i kapitału, stwarza duże ryzyko wykorzystywania go dla celów przestępczych. Idea podwyższenia poziomu życia poprzez obniżenia cen produkcji, ułatwienie obrotu, zwiększenie dostępności towarów i konkurencyjności wykorzystywana jest przez szereg osób do takiego kształtowania stosunków gospodarczych, których realizacja skutkuje niezasadnymi zwrotami podatków. Można to zaobserwować w szczególności w kontekście podatku od towarów i usług. Wynika to przede wszystkim z, po pierwsze, stopnia harmonizacji tego podatku, i po drugie, z reguł jego funkcjonowania. Należy tu zwrócić uwagę przede wszystkim na mechanizm opodatkowania transakcji wewnątrzspółnotowych polegających na m.in. dostawie towarów. Znajduje tu zastosowanie stawka 0%. Jest to sedno problemu. Poprzez fikcyjne dostawy podatnicy deklarują znaczne kwoty do zwrotu, co wynika z nadwyżki podatku naliczonego nad należnym. Uwiarygodnieniem tego jest deklarowanie operacji gospodarczych w urządzeniach księgowych przez podmioty zarejestrowane w organach ewidencyjnych oraz wystawianie licznych faktur obrazujących sprzedaż towarów i usług. W wyniku czynności kontrolnych okazuje się, że wszystkie te działania są fikcyjne, tj. nie miały w rzeczywistości miejsca. Proceder ten łączy się bardzo często z wykorzystywaniem przedmiotowych faktur w obrocie krajowym. Skutkiem tego jest efekt wcześniej przywoływany związany z niezasadnym zwrotem podatku od towarów i usług. Powyżej przedstawiony schemat działań obrazują poniższe schematy.

---

9 Przywołać tu można przykładowo rozkład Benforda. Oparty jest on o prawdopodobieństwo występowania m.in. nieprawidłowości w rozliczeniach podatkowych. W oparciu o tę metodę wykryto m.in. fałszerstwa w Enromie skutkujące stratami finansowymi przekraczającymi 60 mld dolarów.

Schemat 1. Fikcyjny obrót metalami



Źródło: Opracowanie własne

Z danych rejestracyjnych formalnym podatnikiem był Stanisław B. Jak ustalono w toku sprawy, rzeczywistym organizatorem przedsięwzięcia był Krzysztof K. Był to kuzyn żony Stanisława B. Deklarowane operacje gospodarcze po stronie nabyć i dostaw okazały się fikcyjne. Celem takiej działalności było wyłudzenie od organów podatkowych nienależnych kwot podatku od towarów i usług.

Potwierdzeniem fikcyjności deklarowanych operacji gospodarczych przyjętym przez organ podatkowy było:

- brak wiedzy przedsiębiorcy na temat swojej firmy i rozbudowanych operacji gospodarczych,
- podatnik nie posiadał żadnego majątku,
- najbliższa rodzina nie miała żadnej wiedzy o działalności gospodarczej podatnika,
- pod deklarowanymi przez podatnika adresami nie było żadnych oznak działalności,
- nałóg alkoholowy podatnika,
- zeznania podatnika w procedurze karnej, w których przyznał się do uczestnictwa w grupie osób mających na celu generalnie uzyskanie zwrotu podatku z Urzędu Skarbowego.

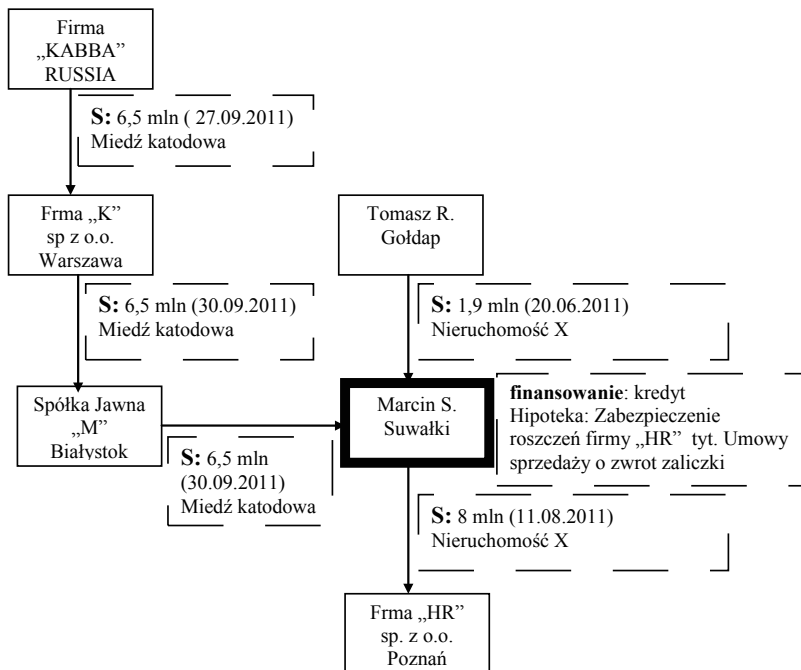
Działania kontrolne doprowadziły do określenia podatnikowi należnego do zapłacenia podatku od towarów i usług w kwocie ponad 6 mln. zł. Działania te zapobiegły również wypłacie nienależnego podatku od towarów i usług w tej samej kwocie.

W innym stwierdzonym przypadku wysoki podatek należny wynikający ze sprzedanej nieruchomości został pomniejszony o podatek należony związany z zakupem miedzi katodowej z Rosji. Było to o tyle dziwne z uwagi na to, że podatnik dotychczas zajmował się jedynie obrotem nieruchomościami. Deklarowane operacje gospodarcze obrazuje poniższy schemat.

Wątpliwości organu podatkowego w zakresie prawdziwości przedmiotowego zakupu wynikały w szczególności z tego, że:

- udziałowiec firmy zapewniającej dostawę miedzi znany był z wcześniejszych problemów z prawidłowością rozliczeń podatkowych,
- zakup miedzi katodowej od źródła do końcowego nabywcy odbywał się w bardzo krótkim czasie (3 dni),
- podatnik nie posiadał zaplecza logistycznego dla takiego zakupu.

Schemat 2. Niezasadne zmniejszenie podatku należnego  
(S – sprzedaż, Z – zakup)

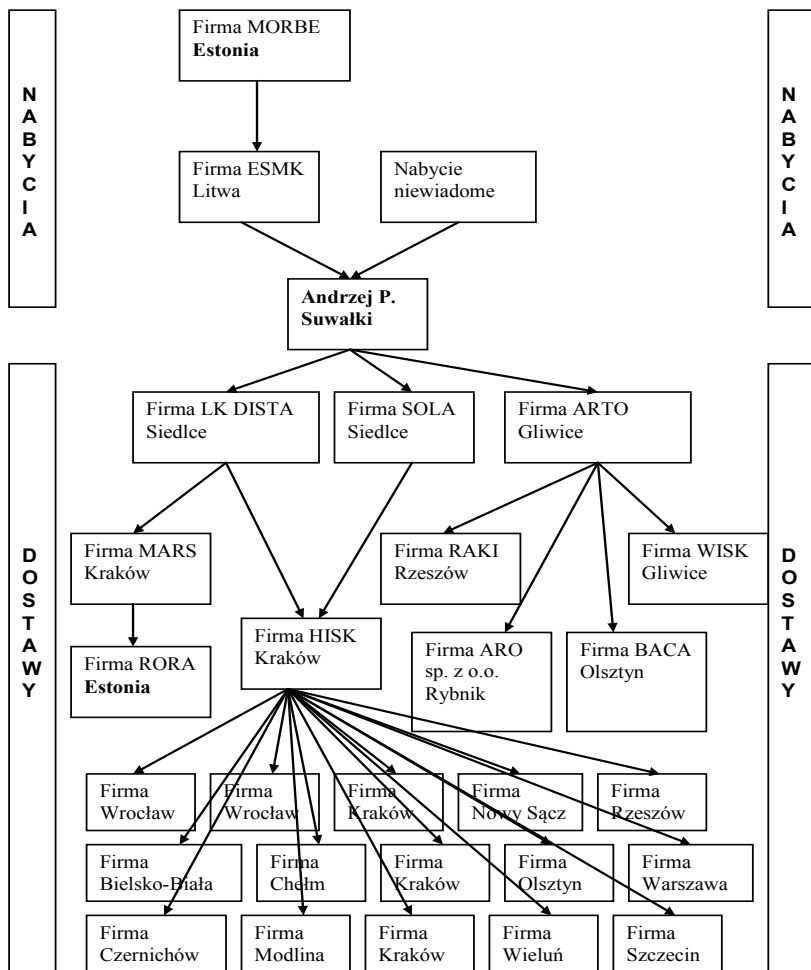


Źródło: Opracowanie własne

W następstwie działań organu podatkowego podatnik skorygował deklarację VAT-7 i dopłacił „tylko” ok. 1 mln zł.

W jeszcze innym przypadku podatnik zadeklarował w urzędzie prowadzenie działalności w zakresie obrotu olejami. Złożoność deklarowanych operacji gospodarczych obrazuje schemat.

Schemat 3. Fikcyjny obrót olejami



Źródło: Opracowanie własne

Z danych rejestracyjnych formalnym podatnikiem był Andrzej P. Wskazywane przez podatnika operacje gospodarcze po stronie nabyć i dostaw, jak pokazały czynności kontrolne, okazały się w dużej części fikcyjne. Domyślać się można, że podatnik zorganizował całe przedsię-

wzięcie w celu uzyskania z urzędu skarbowego nienależnych kwot podatku od towarów i usług.

Potwierdzeniem fikcyjności deklarowanych operacji gospodarczych przyjętym przez organ podatkowy były następujące ustalenia:

- brak jakiegokolwiek wiedzy podatnika na temat firmy i operacji gospodarczych
- pod deklarowanymi adresami działalności gospodarczej brak było oznak jakiegokolwiek działalności,
- problem alkoholowy podatnika.

Działania kontrolne skutkowały ustaleniem podatnikowi należnego podatku od towarów i usług w kwocie ponad 2 mln zł.

### **3. Wnioski w zakresie stosowania oraz zmiany prawa**

Walka z przedstawionymi zagrożeniami jest trudna i złożona. Wynika to z tego, iż grupy osób realizujące przedmiotowy proceder przykładają bardzo dużą staranność do nadania cech wiarygodności swoim poczynaniom. Stwierdzenie nieprawidłowości jest następstwem wnikliwych czynności sprawdzających, kontroli czy też postępowań podatkowych.

Biorąc pod uwagę nabyte doświadczenia oraz stan prawny działania przeciwdziałające stwierdzanym nieprawidłowościom mogą być prowadzone na etapie rejestracji firmy oraz jej funkcjonowania.

W pierwszym przypadku, na etapie rejestracji firmy, należy podjąć szereg działań mających na celu ścisłą weryfikację danych zgłaszanych przez podmiot, który zamierza podjąć działalność gospodarczą.

W tym zakresie możliwe jest:

- podjęcie czynności sprawdzających oraz działań kontrolnych w zakresie weryfikacji deklarowanych danych,<sup>10</sup>
- wydanie decyzji w zakresie odmowy zarejestrowania podatnika jako podatnika od towarów i usług,<sup>11</sup>

---

10 Zob. art. 272 o.p. Należy tu uznać, że formalna poprawność dokumentów obejmuje również weryfikację prawdziwości danych, np. rejestracyjnych.

11 Zgodnie z art. 96 ust. 4 u.p.t.u przesłanką będą tu np. nierzetelne dane rejestracyjne.



- wydanie decyzji w zakresie odmowy nadania NIP.<sup>12</sup>

Po zarejestrowaniu nowego podmiotu gospodarczego niezbędna jest właściwa analiza dokumentów składanych przez podmiot, jak i okoliczności wpływających na brak tych dokumentów. Należy zatem zwrócić uwagę na składane deklaracje, zeznania, sprawozdania finansowe. Uwzględnić należy ponadto sprawdzenie wymogu stosowania szczegółowych przepisów mających na celu w szczególności zniwelowanie ryzyka nieprawidłowości. Chodzi tu w szczególności o mechanizm odwróconego obowiązku podatkowego. Zgodnie z nim, w uproszczeniu, dla wybranych towarów obowiązek podatkowy spoczywa nie na dostawcy a na nabywcy. Podatek należny będzie podatkiem naliczonym. Reguła ta, co warto podkreślić, nie jest idealną receptą na nieprawidłowości. Dzięki niej, po pierwsze, problem nadużyć przesuwany jest w inne miejsce,<sup>13</sup> po drugie, katalog towarów, dla których jest ona stosowana, zawsze będzie niepełny.<sup>14</sup>

W przypadku stwierdzenia w tym przypadku fikcyjności działań, działania organów podatkowych mogą skutkować:

- wykreśleniem danego podmiotu z rejestru podatników od towarów i usług,<sup>15</sup>
- unieważnieniem NIP,<sup>16</sup>
- wydaniem decyzji zgodnie z art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług,<sup>17</sup>
- wydaniem decyzji skutkującej pozbawieniem prawa do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z fikcyjnych faktur,

---

12 Zgodnie z art. 8c ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r. poz. 1314) przesłanką będzie tu brak możliwości potwierdzenia tożsamości lub istnienia podatnika, jak też stwierdzenie, że dokonane zgłoszenie identyfikacyjne nie spełnia wymogów określonych dla tego zgłoszenia.

13 Chodzi tu o sytuacje, gdy np. nabywca wprowadzi w błąd sprzedawcę (np. rolnik ryczałtowy, podmiot zwolniony czy też fikcyjny)

14 Grupy przestępcze mogą przerzucać się na kolejne towary nieobjęte przedmiotową regułą.

15 Zgodnie z art. 96 ust. 9 u.p.t.u. przesłanką będzie tu nieistnienie podatnika, jak też brak możliwości skontaktowania się z podatnikiem albo pełnomocnikiem.

16 Zgodnie z art. 8c ustawy o NIP przesłanką będzie tu nadanie NIP na podstawie fałszywych lub fikcyjnych danych.

17 Zgodnie z art. 108 u.p.t.u. w przypadku gdy osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej lub osoba fizyczna wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku, jest obowiązana do jego zapłaty.

- wnioskowaniem, w trybie przepisów karnych, o orzeczenie zakazu prowadzenia działalności gospodarczej,<sup>18</sup>
- wnioskowaniem, w trybie prawa upadłościowego, o orzeczenie zakazu prowadzenia działalności gospodarczej,<sup>19</sup>
- wnioskowanie o cofnięcie licencji,<sup>20</sup>
- sprawą karną skarbową.<sup>21</sup>

Zwrócić w tym miejscu należy ponadto uwagę na rolę i zadania innych instytucji, które mogą i powinny przyczyniać się do wyeliminowania z obrotu gospodarczego fikcyjnych podmiotów oraz podmiotów świadomie wprowadzających w błąd organy podatkowe i skarbowe. Szczególna rola spoczywa tu na organach ewidencyjnych, prokuraturze czy też na Generalnym Inspektorze Informacji Finansowej (GIIF).

Rola organów ewidencyjnych, a więc Ministra Gospodarki prowadzącego Centralną Ewidencję i Informację o Działalności Gospodarczej oraz sądów rejonowych prowadzących Krajowy Rejestr Sądowy sprowadza się do weryfikacji danych przedstawianych na etapie tworzenia firm<sup>22</sup> oraz badania kompletności danych przedstawianych przez podmioty już istniejące.<sup>23</sup> Zakres tych czynności obejmuje m.in. wery-

18 Zgodnie z art. 30 pkt 2 kk. środkiem karnym jest m.in. zakaz prowadzenia określonej działalności gospodarczej. Przesłanką jest tu skazanie za przestępstwo popełnione w związku z prowadzeniem takiej działalności, jeżeli dalsze jej prowadzenie zagraża istotnym dobrom chronionym prawem. Ponadto tytułem środka zapobiegawczego można zawiesić oskarżonego w czynnościach służbowych lub w wykonywaniu zawodu albo nakazać powstrzymanie się od określonej działalności lub od prowadzenia określonego rodzaju pojazdów. (art. 276 kpk.). Środki zapobiegawcze można stosować w celu zabezpieczenia prawidłowego toku postępowania, a wyjątkowo także w celu zapobiegnięcia popełnienia przez oskarżonego.

19 Zgodnie z art. 374 ustawy z dnia 28 lutego 2003 r. – Prawo upadłościowe i naprawcze (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r. poz. 1112 ze zm.) sąd może zakazać prowadzenia działalności gospodarczej wobec dłużnika będącego osobą fizyczną, także jeżeli niewypłacalność dłużnika jest następstwem jego celowego działania lub niedbalstwa. Wystawienie fikcyjnych faktur i wydanie decyzji z art. 108 u.p.t.u. skutkuje najczęściej istnieniem wysokiej zaległości o której można powiedzieć, że jest następstwem celowego działania podatnika.

20 Zob. art. 15 ust. 3 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o transporcie drogowym (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r. poz. 1265 ze zm.). Przesłanką będzie tu zaleganie ze spłatą ciążących m.in. zobowiązań podatkowych z tytuł. prowadzonej działalności gospodarczej w zakresie transportu drogowego. Cofnięcie licencji jest uznaniowe.

21 Zob. art. 62 i 76 kks.

22 Zob. art. 35 u.s.d.g. oraz art. 23 u.k.r.s.

23 Zob. § 164 ust. 1 Rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 23 lutego 2007 r. – Regulamin urzędowania sądów powszechnych (Dz.U. Nr 38, poz. 249 ze zm.), art. 41 u.k.r.s.

fikację braku skazania członka zarządu czy też rady nadzorczej.<sup>24</sup> Skutkiem powyższego może być m.in. wykreślenie nierzetelnego podmiotu z prowadzonego rejestru. Rola prokuratury i GIIF jest oczywista. Walka z przestępstwami skutkuje jednocześnie oddziaływaniem na sferę podatkową, co jest szczególnie widoczne przy przestępstwie „prania pieniędzy”. Skazanie przestępców najczęściej eliminuje te osoby jako podmioty gospodarcze.

Stopień harmonizacji prawa w UE, w szczególności w zakresie podatku od towarów i usług wskazuje, że istotne zmiany tego prawa mogą odbywać się przede wszystkim na szczeblu UE. Unia Europejska dostrzega problem, czego przejawem są liczne prace analityczno-koncepcyjne, czy też końcowo projekty zmiany dyrektywy w sprawie VAT. Wskazać tu należy w szczególności na próbę wprowadzenia Mechanizmu Szybkiego Reagowania (MSR)<sup>25</sup> czy też prace koncepcyjne mające usprawnić pobór VAT. Wskazuje się tu na możliwość wprowadzenia np. modelu dzielonych płatności, centralnej bazy danych monitorującej rozliczenia z tyt. podatku VAT, hurtowni danych VAT lub model certyfikowanego podatnika.<sup>26</sup>

Jednocześnie należy dostrzec, że na szczeblu krajowym również można podjąć wiele kroków mających przeciwdziałać oszustwom podatkowym. W pierwszym rzędzie należy wzmocnić stosowanie reguł już obowiązujących wskazywanych wcześniej na etapie tworzenia firm i ich funkcjonowania. Zwrócić należy uwagę na sprawną wymianę informacji pomiędzy krajami, w dużej części zautomatyzowanej. Ponadto można wprowadzić dodatkowe mechanizmy mające na celu weryfikację majątku czy też sprawniejszego prowadzenia postępowań i zabezpieczenia mienia, co przy działalności przestępczej jest niezmiernie istotne. Można więc rozważyć wprowadzenie deklaracji majątkowych lub uproszczenie zasad zabezpieczania majątkowego z jednoczesnym rozszerzeniem katalogu organów upoważnionych do takiego działania o np. Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej. Próby wprowadzenia deklaracji majątkowych, bez powodzenia, podejmowane były z inicjatywy

---

24 Zob. art. 18, 21 ustawy z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. Nr 94, poz. 1037 ze zm.)

25 Umożliwia ona usprawnienie procesu stosowania w prawie krajowym reguł odwróconego obowiązku podatkowego.

26 Zob. projekt Sprawozdania w sprawie przyszłości podatku VAT (2011/2082 (INI).

rządu już w sierpniu 2002 r.<sup>27</sup> Rozwiązanie takie w dalszej perspektywie umożliwiłoby skuteczne objęcie opodatkowaniem wszystkich dochodów, w tym z niestwierzonych przestępstw czy też wynikających z przychodów nieznanujących pokrycia w ujawnionych źródłach bądź pochodzących ze źródeł nieujawnionych. Wydają się ponadto za celowe zmiany regulacji i interpretacji przepisów ustawy podatku od towarów i usług w zakresie prawa do odliczenia podatku naliczonego w przypadku nabycia fikcyjnej faktury. Nie można tu przyjmować, by to prawo było zachowane w przypadku zaistnienia „dobrej wiary” podatnika przy uzyskaniu tej faktury. Podkreśla się tu, że jedynie istnienie świadomości firmy co do oszustwa podatkowego uniemożliwia przedmiotowe odliczenie. Stanowisko takie widoczne jest w orzecznictwie sądów administracyjnych<sup>28</sup> i ETS.<sup>29</sup> Powyższe stanowisko w bardzo istotnym stopniu utrudnia, a czasami wręcz uniemożliwia ujawnianie przestępstwa. Z drugiej strony, zważając na złożoność prawa unijnego w tym zakresie oraz dorobek interpretacyjny, wątpliwa jest możliwość zmian w tym zakresie.

Prowadzone działania przez organy podatkowe przyczyniają się do ograniczenia skali zjawiska oszustw podatkowych. Skala czy też pełen wynik tych działań nie jest znany, uwzględniając fakt, że nie jest znana przywoływana w kryminologii „ciemna” liczba przestępstw w odróżnieniu od tej „jasnej” liczby ujawnionych nieprawidłowości. Interes publiczny wymaga, by działania te intensyfikować. Jest to o tyle złożone, że ramy administracyjnej kontroli nad gospodarką nie powinny być zbyt uciążliwe, by możliwe było istnienie dobrych warunków prowadzenia działalności gospodarczej zapewniającej byt kraju. Interes publiczny wymaga jednocześnie przeprowadzenia trudnych do zaakceptowania zmian, bez których stan finansów publicznych może być zagrożony.

---

27 Projekt ustawy z dnia 28 sierpnia 2002 r. o jednorazowym opodatkowaniu nieujawnionego dochodu oraz o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa i ustawy Kodeks karny skarbowy, druk sejmowy nr 847, Strona internetowa Sejmu, <http://sejm.gov.pl> z dnia 4 kwietnia 2007 r.

28 Wyrok NSA z dnia 18 grudnia 2012 r. (I FSK 1694/11), [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl) z dnia 3 września 2013 r.

29 Wyrok TSUE z dnia 6 lipca 2006 r. w sprawie połączonych C-439/04 i C-440/04 AXEL Kitel i Rewolta Recykling, Zb. Orz. 2006, s. I-6161.

# ROZSTRZYGNIĘCIE PODATKOWE W TRYBIE KARNYM SKARBOWYM – RZECZYWISTOŚĆ ZNANA I NIEZNANA

MARIUSZ CHARKIEWICZ, PAWEŁ DASZCZUK

## 1. Wprowadzenie

Jednym z celów kodeksu karnego skarbowego jest wyrównanie uszczerbku finansowego Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego lub innego uprawnionego podmiotu. Wynika to z treści przepisu art. 114 § 1 kks., który stanowi, że przepisy kodeksu mają na celu takie ukształtowanie postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, aby osiągnięte zostały cele tego postępowania w tym zakresie. Wyrazem znaczenia przypisywanego egzekucyjno-kompensacyjnej funkcji prawa karnego skarbowego jest wyodrębnienie szczególnej oddzielnej dyrektywy odnoszącej się do nakładania na sprawcę przez sąd obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej uszczuplonej czynem zabronionym.<sup>1</sup> Wynika to z założenia, że przestępstwo nie może przynosić sprawy korzyści i pozbawienie go jej pełni istotną rolę tak szczególnie-, jak i ogólnoprewencyjną.<sup>2</sup>

---

1 L. Wilk, Zagadnienia materialnego prawa karnego skarbowego, Toruń 2004, s. 93.

2 M. Kulik, Zmiany przepisów dotyczących przypadku przedmiotów i przypadku korzyści majątkowych w kodeksie karnym z 1997 r., [w:] Zmiany w polskim prawie karnym po wejściu w życie kodeksu karnego z 1997 r., Red. T. Bojarski i in., Lublin 2006, s. 81.

## **2. Obowiązek uiszczenia należności publicznoprawnej uszczuplonej czynem zabronionym**

Zgodnie z przepisami kodeksu karnego skarbowego rozstrzyganie o obowiązku uregulowania należności publicznoprawnej uszczuplonej czynem zabronionym, której nie uiszczono, aktualizuje się przy czynnym żalu (art. 16 § 2 kks.), złożeniu korekty deklaracji podatkowej (art. 16a kks.), dobrowolnym poddaniu się odpowiedzialności (art. 17 § 1 pkt 1 kks.), odstąpieniu od wymierzenia kary (art. 19 § 2 kks.), wymierzeniu kary ograniczenia wolności (art. 26 § 2 kks.), nadzwyczajnym złagodzeniu kary (art. 36 § 2 kks.), nadzwyczajnym obostrzeniu kary (art. 37 § 2 kks.) i środkach związanych z poddaniem sprawcy próbie, tj. warunkowym umorzeniu postępowania (art. 41 § 2 kks.), warunkowym zawieszeniu wykonania kary (art. 41 § 4 pkt 1 w zw. z art. 41 § 2 kks.) oraz warunkowym zwolnieniu (art. 41 § 4 pkt 2 w zw. z art. 41 § 2 kks.).

Analizując wskazane przepisy, dochodzimy do wniosku, że sąd nie ma podstawy prawnej do orzeczenia obowiązku uregulowania uszczuplonej należności publicznoprawnej w przypadku wyroku skazującego, w którym sąd nie stosuje żadnej z wyżej wymienionych instytucji. W tej sytuacji brak jest przepisu, który nakazuje albo chociażby umożliwia sądowi nałożenie tego obowiązku na skazanego. Celem analizy charakteru prawnego obowiązku uiszczenia uszczuplonej należności publicznoprawnej niezbędne jest przedstawienie poszczególnych instytucji, z którymi ten obowiązek się wiąże.

Jak stanowi art. 16 § 1 i § 2 kks., nie podlega karze za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe sprawca, który po popełnieniu czynu zabronionego zawiadomił o tym organ powołany do ścigania, ujawniając istotne okoliczności tego czynu, w szczególności osoby współdziałające w jego popełnieniu, gdy w terminie wyznaczonym przez uprawniony organ postępowania przygotowawczego uiszczono w całości wymagalną należność publicznoprawną uszczuploną popełnionym czynem zabronionym. Podobna sytuacja ma miejsce w przypadku złożenia korekty deklaracji podatkowej, gdyż warunkiem zastosowania czynnego żalu jest uiszczenie w całości, niezwłocznie lub w terminie wyznaczonym przez uprawniony organ, należności publicznoprawnej uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie.

Sąd może odstąpić od wymierzenia kary na zasadach określonych w art. 19 kks., przy czym jeżeli w związku z przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym nastąpiło uszczuplenie należności publicznoprawnej, sąd może odstąpić od wymierzenia kary lub środka karnego wymienionego w art. 22 § 2 pkt 2–6 kks.<sup>3</sup> lub w art. 47 § 2 pkt 2 i 3 kks.<sup>4</sup> tylko wtedy, gdy ta wymagalna należność została w całości uiszczona przed wydaniem wyroku.

Przepis art. 26 § 1 kks. stanowi, że jeżeli przestępstwo skarbowe jest zagrożone karą pozbawienia wolności, sąd może orzec zamiast niej karę ograniczenia wolności, w szczególności jeżeli orzeka równocześnie środek karny wymieniony w art. 22 § 2 pkt 2–6, co nie stoi na przeszkodzie wymierzeniu także kary grzywny grożącej za to przestępstwo obok kary pozbawienia wolności. W takim przypadku, jeżeli z przestępstwem skarbowym wiązało się uszczuplenie należności publicznoprawnej i tej wymagalnej należności nie uiszczono, sąd może wymierzyć karę ograniczenia wolności pod warunkiem, że określi obowiązek uiszczenia tej należności w całości w wyznaczonym terminie.

Odnosnie do nadzwyczajnego złagodzenia kary art. 36 § 2 kks. stanowi, że jeżeli w związku z przestępstwem skarbowym nastąpiło uszczuplenie należności publicznoprawnej i przed wydaniem wyroku wymagalna należność została w całości uiszczona, nadzwyczajne złagodzenie kary może polegać na orzeczeniu tylko kary grzywny w wysokości nieprzekraczającej połowy górnej granicy ustawowego zagrożenia przewidzianego za przypisane przestępstwo skarbowe, co nie stoi na przeszkodzie orzeczeniu środków karnych wymienionych w art. 22 § 2 pkt 2–6 kks., przewidzianych za to przestępstwo.

Przy nadzwyczajnym obostrzeniu kary uiszczenie należności publicznoprawnej ma taki skutek, że przepisów art. 37 § 1 pkt 1 i 3 kks.<sup>5</sup>

---

3 Są to środki karne przypadku przedmiotów; ściągnięcia równowartości pieniężnej przypadku przedmiotów; przypadku korzyści majątkowej; ściągnięcia równowartości pieniężnej przypadku korzyści majątkowej; zakazu prowadzenia określonej działalności gospodarczej, wykonywania określonego zawodu lub zajmowania określonego stanowiska; podania wyroku do publicznej wiadomości.

4 Środek karny przypadku przedmiotów oraz ściągnięcia równowartości pieniężnej przypadku przedmiotów.

5 Art. 37 § 1 pkt 1 stanowi, że sąd stosuje nadzwyczajne obostrzenie kary, jeżeli sprawca popełnia umyślnie przestępstwo skarbowe, powodując uszczuplenie należności publicznoprawnej dużej wartości albo popełnia umyślnie przestępstwo skarbowe, a wartość przedmiotu czynu zabronionego jest duża, natomiast art. 37 § 1 pkt 3 stanowi, że sąd stosuje

nie stosuje się, jeżeli w związku z przestępstwem skarbowym nastąpiło uszczuplenie należności publicznoprawnej, a wymagalna należność została w całości uiszczona przed zamknięciem przewodu sądowego w pierwszej instancji.

Przepis art. 41 § 2 kks. w zw. z art. 41 § 4 kks. stanowi, że umarzając warunkowo postępowanie karne, warunkowo zawieszając wykonanie kary i stosując warunkowe zwolnienie odnośnie do przestępstwa skarbowego, w związku z którym nastąpiło uszczuplenie należności publicznoprawnej i tej wymagalnej należności nie uiszczono, sąd określa także obowiązek jej uiszczenia w całości w wyznaczonym terminie.

Dokonując analizy powyższych przepisów, można podzielić je na dwie kategorie. Pierwsza, w której przepis uzależnia zastosowanie określonej instytucji od uiszczenia należności publicznoprawnej. W razie nieuiszczenia tej należności zastosowanie danej instytucji nie będzie możliwe. Druga kategoria wyodrębniona jest z uwagi na to, że sąd ma obowiązek nałożenia na skazanego obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej uszczuplonej czynem zabronionym w orzeczeniu kończącym postępowanie. Obowiązek uiszczenia tej należności aktualizuje się więc dopiero po wydaniu orzeczenia w terminie wyznaczonym przez sąd w oparciu o dyrektywę wskazaną w art. 14 kks.

Jeszcze inne rozwiązanie ma miejsce w przypadku nadzwyczajnego obostrzenia kary. Przepis art. 37 § 2 kks. wyłącza stosowanie określonych norm prawnych, jeżeli należność publicznoprawna została uiszczona przed zamknięciem przewodu sądowego w pierwszej instancji. Problematyka poruszana w artykule ogranicza się do drugiej kategorii omawianych instytucji.

Warunkiem zastosowania środków związanych z poddaniem sprawcy próbie oraz wymierzenia kary ograniczenia wolności nie jest więc samo uiszczenie uszczuplonej należności, lecz nałożenie przez sąd obowiązku uiszczenia tej należności w wyznaczonym terminie w wyroku skazującym. W takim przypadku nieuiszczenie tej należności nie ma wpływu na treść zapadłego w sprawie orzeczenia. Skutki niezasto-

---

nadzwyczajne obostrzenie kary, jeżeli sprawca popełnia dwa albo więcej przestępstw skarbowych, zanim zapadł pierwszy wyrok, chociażby nieprawomocny, co do któregośkolwiek z nich i każdy z tych czynów wyczerpuje znamiona przestępstwa skarbowego określonego w tym samym przepisie, a odstępy czasu pomiędzy nimi nie są długie;



sowania się do tego obowiązku ujawniają się dopiero po wydaniu prawomocnego wyroku i upływie wyznaczonego terminu. Umieszczenie takiego obowiązku w orzeczeniu wydanym w postępowaniu karnym skarbowym stanowi więc dodatkowo obowiązek towarzyszący reakcji karnej na czyn.<sup>6</sup>

Skutki niezastosowania się do tego nakazu wynikają z treści przepisów art. 20 § 2 kks. w zw. z art. 68 kk. odnośnie do warunkowego umorzenia postępowania, art. 20 § 2 kks. w zw. z art. 75 kk. odnośnie do warunkowego zawieszenia wykonania kary, art. 178 § 1 kks. w zw. z art. 160 kkw. odnośnie do warunkowego zwolnienia, w powiązaniu z treścią przepisu art. 41 § 3 kks. i art. 41 § 4 kks., który to przepis stanowi, że sąd może także podjąć warunkowo umorzone postępowanie, odwieść wykonanie kary i odwołać warunkowe zwolnienie, jeżeli sprawca w okresie próby uchyła się od wykonania określonego obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej.

W przypadku wymierzenia kary ograniczenia wolności, zgodnie z treścią art. art. 178 § 1 kks. w zw. z art. 65 § 1 kkw., jeżeli skazany uchyła się od odbywania kary ograniczenia wolności lub nałożonych na niego obowiązków, sąd zarządza wykonanie zastępczej kary pozbawienia wolności. Zgodnie z art. 188 kks. w razie skazania sprawcy na karę ograniczenia wolności za przestępstwo skarbowe, w związku z którym nastąpiło uszczuplenie należności publicznoprawnej, uchylaniem się skazanego od odbywania kary ograniczenia wolności jest również nieuiszczenie tej wymagalnej należności w wyznaczonym terminie.

Oznacza to, że jeżeli skazany nie wykona nałożonego na niego obowiązku, to skutkiem tego zaniechania jest podjęcie warunkowo umorzonego postępowania, odwieszenie wykonania kary z warunkowym jej zawieszeniem, odwołanie warunkowego zwolnienia albo zarządzenie wykonania zastępczej kary pozbawienia wolności. Jest to przejaw realizacji funkcji egzekucyjnej prawa karnego skarbowego. Literatura karna skarbowa odróżnia cel egzekucyjny od kompensacyjnego celu reakcji karnej skarbowej.<sup>7</sup> Pierwszy z nich ujmuje jako skłonienie sprawcy do wykonania obowiązku publicznoprawnego względem Skar-

---

6 W. Grzeszczyk, Komentarz do art. 15 Kodeksu karnego skarbowego, teza 1, Lex/el 2009.

7 Z. Radzikowska, Założenia systemu wymiaru kary w polskim prawie karnym skarbowym, Kraków 1986, s. 38.

bu Państwa, drugi zaś – jako wymierzenie sprawcy dolegliwości, która (poza innymi celami) może też mieć charakter rekompensaty za wyrządzoną szkodę.<sup>8</sup>

### **3. Uszczuplona należność publicznoprawna a zobowiązanie podatkowe**

Jaki skutek ma określenie obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej uszczuplonej czynem zabronionym dla istnienia zobowiązania podatkowego? Jest to istotne w świetle przedstawionej charakterystyki wskazanych rozwiązań kodeksowych. Jak stanowi art. 15 kks., orzeczenie zapadłe w postępowaniu w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe nie zwalnia od obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej. Jest to wyrazem zasady, że stosowanie środków represji karnej skarbowej nie ma wpływu na odpowiedzialność finansowoprawną, a orzeczenie karnoskarbowe nie zwalnia od obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej.<sup>9</sup> Obowiązek uiszczenia należności publicznoprawnej nie jest zresztą uzależniony od zamieszczenia w orzeczeniu sądu karnego nakazu jej uregulowania.<sup>10</sup>

Celem prawa karnego skarbowego jest zabezpieczenie wykonania norm materialnego prawa podatkowego. Bardzo istotną różnicą między przestępstwem skarbowym a przestępstwem pospolitym jest okoliczność, że przepisy kks. funkcjonują jedynie w takim zakresie, w jakim obowiązuje nakaz lub zakaz płynący z ustaw podatkowych i jego zmiana powoduje bezprzedmiotowość normy karnej kks., nawet gdyby jej wprost nie uchylono.<sup>11</sup> Normy prawa karnego skarbowego odnoszące się do podatków znajdują zastosowanie wówczas, gdy adresat normy prawa podatkowego, pomimo wystąpienia sytuacji, którą odzwierciedla

8 L. Wilk, Zasada priorytetu egzekucji nad represją w prawie karnym skarbowym, „Prokuratura i Prawo” 2012, nr 7–8, s. 11.

9 L. Wilk, Zagadnienia materialnego prawa karnego skarbowego, Toruń 2004, s. 94.

10 T. Grzegorzcyk, Komentarz do art. 15 Kodeksu karnego skarbowego, Lex/el. 2009.

11 P. Lewczyk, Usiłowanie przestępstwa karnego skarbowego, „Prokuratura i Prawo” 2012, nr 7–8, s. 31–32.

hipoteza normy prawa podatkowego, nie zachowuje się w sposób zgodny z dyspozycją tejże normy.<sup>12</sup>

Warunkiem realizacji znamion czynu zabronionego jest naruszenie normy sankcjonowanej – zakazującej zachowania stypizowanego w przepisie kodeksu. Norma sankcjonowana najczęściej jest usytuowana w przepisach prawa finansowego.<sup>13</sup> Trzeba przy tym pamiętać, że doniosła ilość znamion charakteryzujących czyny stypizowane w kodeksie karnym skarbowym posiada charakter blankietowy, skutkiem czego ich odczytanie jest możliwe wyłącznie na podstawie pozakodeksowych aktów prawnych (prawa finansowego).<sup>14</sup>

Jak stanowi przepis art. 53 § 26 kks., w rozumieniu kodeksu należność publicznoprawna jest to należność państwowa lub samorządowa, będąca przedmiotem przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego; należnością państwową jest podatek stanowiący dochód budżetu państwa, należność z tytułu rozliczenia udzielonej dotacji lub subwencji lub należność celna, a należnością samorządową – podatek stanowiący dochód jednostki samorządu terytorialnego lub należność z tytułu rozliczenia udzielonej dotacji lub subwencji.<sup>15</sup> Należność publicznoprawna nie jest więc tożsama z pojęciem podatku, jest to pojęcie szersze obejmujące swym zakresem zarówno podatek, cło, dotację, subwencję, opłatę skarbową, jak i inne należności państwowe, samorządowe oraz stanowiące przychód budżetu ogólnego Unii Europejskiej, przychód budżetu zarządzanego przez Unię Europejską lub zarządzanego w imieniu Wspólnot. Podatek jest rodzajem, jednym z rodzajów należności publicznoprawnej.<sup>16</sup>

---

12 B. Brzeziński, M. Kalinowski, Znaczenie terminów z zakresu prawa podatkowego występujących w Kodeksie karnym skarbowym, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2000, nr 2, s. 71.

13 G. Łabuda, Komentarz do art. 15 Kodeksu karnego skarbowego, Lex/el. 2012.

14 G. Łabuda, Komentarz do art. 53 Kodeksu karnego skarbowego, Lex/el. 2012.

15 uzupełnieniem tego przepisu jest art. 53 § 26a, który stanowi, że w rozumieniu kodeksu należnością publicznoprawną, w tym podatkiem, jest także należność stanowiąca przychód budżetu ogólnego Wspólnot Europejskich lub budżetu zarządzanego przez Wspólnoty Europejskie lub w ich imieniu, w rozumieniu wiążących Rzeczpospolitą Polską przepisów prawa Unii Europejskiej, będąca przedmiotem przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego

16 L. Wilk, Niektóre zagadnienia związane z uiszczeniem uszczuplonego podatku przez sprawcę czynu zabronionego, „Prokuratura i Prawo” 2009, nr 4, s. 36; odmiennie J. Duży, Zorganizowana przestępczość podatkowa w Polsce. Zwalczanie przestępczego nadużycia mechanizmów podatków VAT i akcyzowego, Warszawa 2013, s. , który twierdzi, że pojęć tych zdefiniowanych w dwóch odrębnych aktach prawnych zawartych w odrębnych gałę-

Natomiast zgodnie z przepisem art. 53 § 27 kks. należność publicznoprawna uszczuplona czynem zabronionym jest to wyrażona liczbowo kwota pieniężna, od której uiszczenia lub zadeklarowania uiszczenia w całości lub w części osoba zobowiązana uchyliła się i w rzeczywistości ten uszczerbek finansowy nastąpił.

Podatek to, zgodnie z art. 6 o.p., publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej. Z art. 51 § 1 wynika zaś, że zaległością podatkową jest podatek niezapłacony w terminie płatności.

Konkludując, należy uznać, że na gruncie kks. pojęcie uszczuplonej należności publicznoprawnej jest tożsame z finansowoprawnym pojęciem zaległości podatkowej, gdyż art. 53 § 27 kks. stanowi wyraźnie, że należność uszczuplona jest to nie tylko kwota, której nie zadeklarowano, ale także kwota, której nie uiszczono; z chwilą upływu terminu płatności powstaje realny uszczerbek zwany uszczupleniem.<sup>17</sup> Zakres tego pojęcia obejmuje zatem sytuacje, gdy sprawca czynem zabronionym powoduje powstanie zaległości podatkowej poprzez niezapłacenie względnie niezadeklarowanie zapłaty daniny publicznoprawnej<sup>18</sup>

Uszczuplenie należności publicznoprawnej jest jedną z postaci uszczerbku finansowego. Inną postacią uszczerbku finansowego jest doprowadzenie do nienależnego zwrotu należności publicznoprawnej (art. 76 kks.), do umorzenia należności celnej do zapłacenia (art. 92 kks.) oraz doprowadzenie do nienależnego zwrotu wydatków z art. 76a kks. Podobnie różną od uszczuplenia należności publicznoprawnej postacią uszczerbku finansowego jest doprowadzenie do nienależnej wypłaty i pobrania dotacji lub subwencji (art. 82 kks.).<sup>19</sup>

W związku z powyższym pojawia się sygnalizowana już wielokrotnie kwestia ustalenia kwoty uszczuplonej należności publicznoprawnej. Ma to niebagatelne znaczenie dla postępowania karnego skar-

---

ziach prawa nie można utożsamiać oraz J. Naczyńska, P. Urbański, Uszczuplenie podatku i zaległość podatkowa to nie to samo, „Rzeczpospolita” z dnia 14 maja 1999 r.

17 L. Wilk, Zaległości podatkowe w świetle prawa karnego skarbowego, „Palestra” 2000, nr 11–12, s. 48.

18 G. Łabuda, Komentarz do art. 53 § 27 Kodeksu karnego skarbowego, Lex/el. 2012.

19 *Ibidem*.

bowego. Z przepisów kks. wynika, że sąd karny ma obowiązek ustalić wysokość uszczuplonej należności publicznoprawnej. Od tego ustalenia zależy m.in. kwalifikacja prawna czynu, tj. czy jest to przestępstwo, czy wykroczenie skarbowe (art. 53 § 3 kks.), ocena stopnia społecznej szkodliwości czynu (art. 53 § 7 kks.), ocena, czy czyn stanowi przypadek małej wagi (art. 53 § 8 kks.), konkretny typ przestępstwa, wymiar kary (art. 13 kks.), zastosowanie nadzwyczajnego obostrzenia kary (37 § 1 pkt 1 kks.) czy też innych przepisów kodeksu karnego skarbowego.<sup>20</sup> Z powyższych względów ustalenie wysokości uszczuplonej należności publicznoprawnej musi odbyć się już na etapie postępowania przygotowawczego, przy stawianiu zarzutów podejrzanemu.

W jaki sposób sąd karny ustala wysokość uszczuplonej należności publicznoprawnej? Pierwszy z poglądów stanowi, że wysokość uszczuplenia wynika z ostatecznej decyzji podatkowej wydanej we właściwym postępowaniu przez uprawniony do tego organ. Za tym poglądem przemawia to, że w przepisie mowa jest o należności wymagalnej, czyli takiej, którą organ może egzekwować. Drugi pogląd stanowi, że sąd karny ma samodzielną kompetencję do ustalenia kwoty tej należności. W tym przypadku pojawia się istotny i trudny do wyjaśnienia problem, w jaki sposób sąd karny ma to ustalić, wedle jakich kryteriów, skoro kks. nie zawiera w tej mierze żadnych regulacji. Sprowadzałoby się to *de facto* do prowadzenia postępowania podatkowego przez sąd.

Co do podstawy prawnej, w oparciu o którą sąd może orzekać o wysokości uszczuplonej należności publicznoprawnej, wskazuje się na dwa przepisy. Zgodnie z art. 8 § 1 kks. sąd karny rozstrzyga samodzielnie zagadnienia faktyczne i prawne oraz nie jest związany rozstrzygnięciem innego sądu lub organu. Natomiast w myśl art. 8 § 2 kpk. prawomocne rozstrzygnięcia sądu kształtujące prawo lub stosunek prawny są jednak wiążące.<sup>21</sup>

Wydaje się jednak, że słuszny jest pogląd, że decyzje podatkowe przy przestępstwach skarbowych lub wykroczeniach skarbowych, do znamion których należy narażenie na uszczuplenie podatku, mają cha-

---

20 Por. F. Nalikowski, Wysokość podatku narażonego na uszczuplenie, „Prokuratura i Prawo” 2011, nr 2.

21 M. Charkiewicz, Samodzielność jurysdykcyjna sądu karnego na gruncie art. 54 i 56 ustawy – Kodeks karny skarbowy – rzeczywistość znana nieznaną, „Prawo i Podatki” 2012, nr 12.

rakter prejudycjalny wynikający z norm materialnoprawnych co do istnienia oraz wysokości zaległości podatkowej.<sup>22</sup> Jest to o tyle istotne, że decyzji podatkowej nie należy traktować jako przesłanki procesowej a właśnie jako jedno ze znamion czynu zabronionego. Poza tym decyzje takie będą miały znaczenie dla znamienia uszczuplenia należności publicznoprawnej, ale już nie dla znamienia narażenia na uszczuplenie. Obowiązek uiszczenia należności publicznoprawnej uszczuplonej czynem zabronionym może wiązać się tylko i wyłącznie z czynem, z którym wiązało się uszczuplenie tej należności. W przypadku narażenia na uszczuplenie do naruszenia normy sankcjonowanej najczęściej dochodzi na skutek realizacji znamienia czasownikowego, jednakże ustawowo określony skutek – niebezpieczeństwo uszczerbku finansowego – nie narusza normy sankcjonowanej sytuowanej w prawie finansowym, a tylko w prawie karnym skarbowym (prawo finansowe nie zakazuje powodowania niebezpieczeństwa uszczuplenia, nienależnego zwrotu czy innego uszczerbku finansowego – zakazuje wyłącznie powodowania uszczerbku finansowego).<sup>23</sup>

Z orzecznictwa wynika istotny warunek nałożenia na sprawcę obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej uszczuplonej czynem zabronionym. Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 9 stycznia 2012 r. (V KK 327/11) stwierdził, że orzeczenie o obowiązku uiszczenia uszczuplonej należności publicznoprawnej ma blankietowy charakter. Odsyła do ostatecznej decyzji organu podatkowego, która wskaże kwotę należności uszczuplonych czynem zabronionym, a którą oskarżony ma obowiązek wpłacić w określonym terminie. Sąd powołał jako argument treść art. 41 kks., zgodnie z którym sąd nakłada na sprawcę obowiązek uiszczenia uszczuplonej należności tylko wtedy, gdy jest ona wymagalna. Należność wymagalna to taka, której organ podatkowy może skutecznie dochodzić za pomocą dostępnych mu środków prawnych.<sup>24</sup> Oznacza to, że określenie tego obowiązku musi być poprzedzone wydaniem

---

22 T. Dudek, Zawieszenie postępowania karnego skarbowego ze względu na prejudykat, „Prokuratura i Prawo” 2012, nr 11, s. 93.

23 G. Łabuda, Komentarz do art. 53 § 27 Kodeksu karnego skarbowego, Lex/el. 2012

24 S. Dudziak, Uiszczenie wymagalnej należności publicznoprawnej jako przesłanka zastosowania instytucji prawa karnego skarbowego, „Monitor Podatkowy” 2008, nr 8.

przez organ podatkowy decyzji podatkowej.<sup>25</sup> Wynika to choćby z tego, że prawo karne skarbowe pełni służebną wobec prawa podatkowego rolę.

W jednej z glos do tego wyroku stwierdzono, że wyliczenie kwot uszczuplonych lub narażonych na uszczuplenie należności publicznoprawnych nie jest tożsamy z określeniem wymiaru podatku. Nie wywołuje tożsamyh skutków. Są to określenia zawarte w odrębnych aktach normatywnych różnych gałęzi prawa.<sup>26</sup> O tym, że pojęcie wymagalnego zobowiązania podatkowego i uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej nie są tożsame, świadczy m.in. odmienny sposób egzekwowania tych kwot w konsekwencji ustaleń dokonanych przez różne organy, w całkowicie odrębnych i autonomicznych względem siebie postępowaniach oraz inne terminy przedawnienia.<sup>27</sup>

Z tym poglądem nie można się zgodzić. Należy zwrócić uwagę na przepisy, które w zasadzie nie znajdują zainteresowania w literaturze, tj. przepisy Tytułu III Kodeksu karnego skarbowego regulującego postępowanie wykonawcze w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe. Przepis art. 180 § 1 kks. stanowi, że do zabezpieczenia i egzekucji środka karnego ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów, środka karnego ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku korzyści majątkowej lub należności publicznoprawnej uszczuplonej czynem zabronionym stosuje się odpowiednio art. 179 § 1 kks. oraz art. 27 kkw.

Przepis art. 179 § 1 kks. stanowi, że organem postępowania wykonawczego w zakresie wykonywania orzeczeń w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe jest także urząd celny. Przepis art. 27 kkw. stanowi natomiast, że egzekucję środka karnego przepadku oraz nawiązki na rzecz Skarbu Państwa prowadzi urząd skarbowy według przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, je-

---

25 Tak też postanowienie Sądu Apelacyjnego w Lublinie z dnia 17 czerwca 2009 r. (II AKz 334/09), wyrok Sądu Apelacyjnego w Krakowie z dnia 20 kwietnia 2000 r. (II AKa 32/00); wyrok Sądu Apelacyjnego w Białymstoku z dnia 27 marca 2012 r. (II AKa 10/12); wyrok Sądu Apelacyjnego w Lublinie z dnia 12 września 2012 r. (II AKa 102/12).

26 J. Duży, Glosa do wyroku Sądu Najwyższego z dnia 9 stycznia 2012 r. (V KK 327/11), „Państwo i Prawo” 2013, nr 4, s. 139.

27 *Ibidem*, s. 140.

żeli niniejsza ustawa nie stanowi inaczej. Z przepisów tych wynika więc norma prawna, zgodnie z którą egzekucję obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej prowadzi urząd skarbowy lub urząd celny według przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, jeżeli niniejsza ustawa nie stanowi inaczej.

Z przepisów tych wynika, że egzekucja obowiązku uiszczenia uszczuplonej należności publicznoprawnej odbywa się na takich samych zasadach jak egzekucja obowiązków wynikających z decyzji podatkowej. Nie mogą to być jednak dwa niezależne od siebie postępowania, bowiem w takim przypadku doszłoby to sytuacji, w której egzekucję prowadzono by zarówno na podstawie decyzji podatkowej, jak i wyroku sądu, co doprowadziłoby w rzeczywistości do podwójnego wyegzekwowania tego samego obowiązku.<sup>28</sup> Zależność tych dwóch postępowań dostrzegł Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 9 czerwca 2011 r. (III KK 404/10)<sup>29</sup> oraz literatura.<sup>30</sup>

Podobna sytuacja ma miejsce w przypadku, gdy z wyroku sądu wynikałaby inna kwota uszczuplonej należności publicznoprawnej a z decyzji podatkowej inna kwota podatku. Wydaje się więc, że uniknięciu powyższych sytuacji przeciwdziała pogląd o tym, że podatek wynikający z ostatecznej decyzji podatkowej to właśnie uszczuplona należność publicznoprawna. W takim razie przepisy kks. dotyczące obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej należy traktować jako normy odsyłające do ostatecznych decyzji podatkowych. Trudno bowiem zgodzić się z sytuacją, spotykaną w praktyce, w której wysokość należnego do zapłaty podatku ustalana jest w innej wysokości w wyroku sądu, a w innej w decyzji podatkowej, a taka możliwość zachodzi w przypadku, gdy sądowi karnemu przyznamy prawo do samodzielnego ustalania kwoty uszczuplonej należności publicznoprawnej, niezależnie od toczącego się postępowania podatkowego. Za takim rozumieniem tego prze-

28 Por. również G. Łabuda, Sporne kwestie warunkowego umorzenia postępowania karnego w sprawie o przestępstwo skarbowe, „Probacja” 2009, nr 3–4, s. 49.

29 Skoro konstytutywna z punktu widzenia znamion czynu uszczuplona należność publicznoprawna została pokryta, to odpadła podstawa do zobowiązania oskarżonej do uiszczenia należności podatkowej. Nieuchylenie tego rozstrzygnięcia prowadziłoby do zapłaty kolejny raz takiej samej należności. Chociaż więc ściągnięta należność pochodziła z innego tytułu, to ostatecznie była należnością publicznoprawną, o której mowa w art. 54 § 1 kks., i została uiszczona w rozumieniu art. 41 § 2 kks.

30 G. Łabuda, Sporne..., *op. cit.*, s. 48.



pisu przemawia także treść art. 14 kks., wyrok sądu zmieniałby wówczas materialnoprawne zasady uiszczenia podatku, a chodzi głównie o to, że termin na uiszczenie ma znaczenie dla okresu próby.

Przemawia za tym również argument, że pomimo poniesienia odpowiedzialności karnej skarbowej na sprawcy nadal ciąży odpowiedzialność określona przez przepisy prawa finansowego.<sup>31</sup> O istnieniu obowiązku podatkowego i jego wygaśnięciu rozstrzygają bowiem przepisy prawa podatkowego. Odnośnie do obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej orzeczenie sądu karnego ma znaczenie tylko wtórne. Normy prawa karnego skarbowego odnoszące się do podatków znajdują zastosowanie wówczas, gdy adresat normy prawa podatkowego, pomimo wystąpienia sytuacji, którą odzwierciedla hipoteza normy prawa podatkowego, nie zachowuje się w sposób zgodny z dyspozycją tejże normy.<sup>32</sup>

Powyższy pogląd uzasadniony jest także przez to, że sąd ma obowiązek nałożenia na sprawcę obowiązku uiszczenia uszczuplonej należności publicznoprawnej tylko w przypadku stosowania jednej z wymienionych wcześniej instytucji ale nie ma takiego obowiązku, a nawet nie ma takiego prawa w przypadku wydania wyroku skazującego bez wykorzystania tych instytucji. Dlaczego w przypadku „czystego” wyroku skazującego egzekucja na podstawie nie mogłaby zostać wszczęta, a w przypadku wyroku z zastosowaniem środków związanych z poddaniem sprawcy próbie bądź wyroku, w którym sąd wymierzył karę ograniczenia wolności, taka egzekucja mogłaby zostać przeprowadzona?

Znajduje to potwierdzenie choćby w treści przepisu art. 44 § 2 kks., który przewiduje, że karalność przestępstwa skarbowego polegającego na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej ustaje także wówczas, gdy nastąpiło przedawnienie tej należności. Oznacza to, że w razie przedawnienia zobowiązania podatkowego wystąpi negatywna przesłanka procesowa z art. 17 § 1 pkt 6 kpk. w zw. z art. 113 § 1 kks.

---

31 F. Prusak, Komentarz do Kodeksu karnego skarbowego, Kraków 2006.

32 B. Brzeziński, M. Kalinowski, Znaczenie terminów z zakresu prawa podatkowego występujących w Kodeksie karnym skarbowym, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2000, nr 2, s. 71.

## 4. Podsumowanie

Jak starano się wykazać w niniejszym opracowaniu, obowiązek uiszczenia należności publicznoprawnej uszczuplonej czynem zabronionym nie ma jednolitego charakteru. W zależności od tego, z jaką instytucją jest powiązany, pełni różne funkcje. W szczególności istotna jest zależność postępowania karnego skarbowego od postępowania podatkowego, a ściślej – od wydania ostatecznej decyzji podatkowej. Dopiero wtedy sąd ma informację, czy rzeczywiście nastąpiło uszczuplenie należności i w jakiej wysokości, co stanowi często jedno ze znamion czynu zabronionego.

Z powołanych argumentów wynika także, że obowiązek zapłaty podatku wynika jedynie z przepisów prawa podatkowego. Przepisy kks. nie tworzą odrębnych od przepisów podatkowych podstaw do powstania i wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. Sąd nakładając na sprawcę obowiązek uiszczenia należności publicznoprawnej nie powoduje tym samym, że zobowiązanie podatkowe powstaje. Obowiązek podatkowy, a co się z tym wiąże – zobowiązanie podatkowe powstaje w sposób wskazany w przepisach prawa podatkowego, a nie karnego skarbowego. Wskutek nałożenia obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej zobowiązanie podatkowe, które ciąży na skazanym, nie wygasa. W katalogu sposobów wygaśnięcia zobowiązania podatkowego brak jest do tego stosownego przepisu.<sup>33</sup>

---

33 Wyjątkiem od tej zasady jest przepis art. 15 § 2 kks., który stanowi, że w razie orzeczenia przypadku przedmiotów, ściągnięcia ich równowartości pieniężnej lub obowiązku uiszczenia ich równowartości pieniężnej wygasa obowiązek uiszczenia należności publicznoprawnej dotyczącej tych przedmiotów.

WPLYW PRZEDAWNIEŃ NA ROZSTRZYGANIE  
W SPRAWACH PODATKOWYCH, ZE SZCZEGÓLNYM  
UWZGLĘDNIENIEM MOŻLIWOŚCI WYDAWANIA DECYZJI  
OKREŚLAJĄCYCH PO UPŁYWIE TERMINU PRZEDAWNIEŃ

BOGUSŁAW DAUTER

## 1. Wprowadzenie

Przedawnienie zobowiązań podatkowych jest jednym z najistotniejszych zagadnień prawa podatkowego, w każdym razie w ostatnim okresie najczęściej pojawiającym się na wokandach sądów administracyjnych i Trybunału Konstytucyjnego.

Jak podkreślił Trybunał Konstytucyjny, instytucja przedawnienia zobowiązań podatkowych służy realizacji dwóch istotnych wartości konstytucyjnych. Pierwszą z nich jest konieczność zachowania równowagi budżetowej. Przedawnienie zobowiązań podatkowych działa bowiem dyscyplinująco na wierzyciela publicznego, zmuszając go do egzekwowania należności podatkowych w ściśle określonych ramach czasowych. Drugą wartością konstytucyjną, która uzasadnia wprowadzenie instytucji przedawnienia do prawa podatkowego, jest stabilizacja stosunków społecznych poprzez wygaszanie zadawnionych zobowiązań podatkowych.<sup>1</sup> Przedawnienie w prawie podatkowym należy także rozpatrywać w świetle art. 84 Konstytucji RP, ustanawiającego powszechny obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych

---

1 Por. wyrok TK z dnia 17 lipca 2012 r. (P 30/11), OTK–A 2012, nr 7, poz. 81.

i art. 217 Konstytucji RP, statuującego władztwo finansowe państwa.<sup>2</sup> Nie ma zatem wątpliwości, że jakkolwiek przedawnienie zobowiązań podatkowych nie jest podmiotowym prawem konstytucyjnym, to znajduje swoje oparcie w wartościach konstytucyjnie chronionych.

Przedawnienie dotyczy wszystkich zobowiązań podatkowych, bez względu na sposób ich powstawania. Oznacza to, że na takich samych zasadach przedawniają się zarówno zobowiązana podatkowe powstałe z mocy prawa (powstałe z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie zobowiązania) – art. 21 § 1 pkt 1 o.p., jak i po doręczeniu decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość zobowiązania – art. 21 § 1 pkt 2 o.p.

Od instytucji przedawnienia zobowiązania podatkowego (art. 70 § 1 o.p.) należy odróżnić instytucję przedawnienia prawa do wydania decyzji (art. 68 § 1–4 o.p.). W tym ostatnim przypadku w chwili orzekania przez organ podatkowy drugiej instancji po upływie terminu przedawnienia do wydania decyzji, ale po powstaniu zobowiązania podatkowego (wydanie decyzji ustalającej przez organ pierwszej instancji) nie ma przeszkód do utrzymania zaskarżonej decyzji w mocy. Inaczej jest natomiast w przypadku przedawnienia zobowiązania podatkowego (upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego).

Określenie terminu, w jakim nastąpi przedawnienie, pozostawione jest uznaniu ustawodawcy. Nie może być on ani zbyt krótki, ani za długi. W pierwszym przypadku wyłączałby zapewnienie realizacji zasady powszechności i sprawiedliwości podatkowej, w drugim instytucję przedawnienia czyniłby w istocie pozorną.

W niniejszym opracowaniu przedstawione zostaną trzy zagadnienia: wpływ terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego przed wydaniem decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego przez organ podatkowy pierwszej instancji, wpływ terminu przedawnienia w toku postępowania odwoławczego oraz wpływ wygaśnięcia zobowiązania podatkowego wskutek zapłaty na wpływ terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

---

2 Por. wyrok TK z dnia 21 czerwca 2011 r. (P 26/10), OTK ZU 2011, nr 5/A, poz. 43.

## **2. Upływ terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego przed wydaniem decyzji określającej wysokość tego zobowiązania przez organ pierwszej instancji**

Zgodnie z art. 70 § 1 o.p. zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Przedawnienie zobowiązania podatkowego oznacza więc, że po upływie określonego czasu zobowiązanie podatkowe, chociaż niezapłacone, wygasa – zgodnie z art. 59 § 1 pkt 9 o.p. – z mocy prawa łącznie z odsetkami za zwłokę, bez potrzeby wydawania odrębnych decyzji, chyba że upływ terminu przedawnienia nastąpił w toku trwającego postępowania podatkowego albo przed jego wszczęciem, czego organ podatkowy nie zauważył. W judykaturze, jak i w piśmiennictwie zgodnie przyjmuje się, że każde wszczęte postępowanie podatkowe powinno być zakończone załatwieniem sprawy. W razie przedawnienia zobowiązania podatkowego, bez względu na to, czy upływ terminu przedawnienia nastąpił przed wszczęciem postępowania, czy też po, następuje bezprzedmiotowość postępowania, o której mowa w art. 208 § 1 o.p. Ustawodawca w przepisie tym jako jedyny przykład bezprzedmiotowości postępowania wskazał właśnie przedawnienie zobowiązania podatkowego. W omawianej sytuacji organ podatkowy pierwszej instancji na podstawie art. 208 § 1 o.p. umarza postępowanie. Do takiego rozstrzygnięcia organ podatkowy treścią przepisu art. 208 § 1 jest zobligowany. Przepis art. 208 § 2 o.p. nie ma zastosowania.

Po upływie terminu przedawnienia organ podatkowy nie może skutecznie żądać zapłaty podatku, zaś dobrowolna jego zapłata po tym terminie skutkuje powstaniem u podatnika nadpłaty podlegającej zwrotowi.

Mechanizm przedawnienia, o którym mowa w art. 70 § 1 o.p., odnosi się do zobowiązania podatkowego, a więc do wynikającego z obowiązku podatkowego zobowiązania podatnika do zapłacenia na rzecz, najczęściej Skarbu Państwa, podatku w wysokości, w terminie oraz miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego. W przypadku zobowiązań powstających z mocy prawa (samoobliczalnych) powinność świadczenia jest najczęściej skonkretyzowana w zeznaniu podat-

kowym lub decyzji podatkowej. Brak zeznania podatkowego lub decyzji określającej pozostaje bez wpływu na bieg terminu przedawnienia. Bieg terminu przedawnienia rozpoczyna się bowiem od zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie zobowiązania podatkowego.

Zgodnie z art. 70 § 8 o.p. nie ulegają przedawnieniu zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką lub zastawem skarbowym, jednakże po upływie terminu przedawnienia zobowiązania te mogą być egzekwowane tylko z przedmiotu hipoteki lub zastawu.

### **3. Upływ terminu przedawnienia w toku postępowania odwoławczego**

W orzecznictwie sądów administracyjnych problematyka przedawnienia zobowiązania podatkowego w postępowaniu odwoławczym pojawia się w dwóch aspektach. Pierwszy, gdy po wniesieniu odwołania od decyzji organu pierwszej instancji upłynął termin przedawnienia, a wcześniej nie nastąpiła zapłata. Drugi, gdy podatnik zapłacił podatek.

Odnosnie do pierwszego przypadku sprawa jest prosta. Organ odwoławczy w takiej sytuacji na podstawie art. 233 § 1 pkt 2 lit. a) o.p. uchyla w całości zaskarżoną decyzję i umarza postępowanie w sprawie. Przepis art. 233 § 1 pkt 2 lit. a) jest samoistną podstawą rozstrzygnięcia organu podatkowego w sytuacji, w której stwierdzi on bezprzedmiotowość postępowania będącą wynikiem przedawnienia zobowiązania podatkowego. Organ odwoławczy związany jest bowiem stanem prawnym i faktycznym w dniu wydania zaskarżonej decyzji.<sup>3</sup> Za nieprawidłową należy uznać praktykę umorzenia postępowania przez organ odwoławczy na podstawie art. 208 § 1 o.p. lub w związku z tym przepisem, gdyż art. 233 zawiera wyczerpująco rodzaje rozstrzygnięć organu odwoławczego. Nie jest również prawidłowe rozstrzygnięcie przez organ odwoławczy na podstawie art. 233 § 1 pkt 3 o.p. o umorzeniu postępowania odwoławczego, gdyż w takiej sytuacji pozostałaby w obrocie prawnym nieaktualna już decyzja organu pierwszej instancji.

---

3 Por. D. Szubielska, Rozstrzygnięcie sprawy w podatkowym postępowaniu odwoławczym, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 2, s. 52 i nast.

#### **4. Wpływ wygaśnięcia zobowiązania podatkowego wskutek zapłaty na upływ terminu przedawnienia tego zobowiązania**

Najwięcej wątpliwości rodzi sytuacja, w której upływ terminu przedawnienia nastąpił po wniesieniu odwołania, a podatnik zapłacił podatek. Na tle takiej sytuacji faktycznej i prawnej orzecznictwo sądów administracyjnych na przestrzeni ostatnich kilkunastu lat nie potrafiło wypracować jednolitego stanowiska. W uchwale składu 7 sędziów NSA z dnia 3 grudnia 2012 r.<sup>4</sup> NSA stwierdził, że w świetle art. 70 § 1 i art. 208 § 1 o.p. 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 9 o.p.). Uchwała ta nasuwa szereg wątpliwości, zważywszy, iż odstępuje w sposób zasadniczy od utrwalonej dotychczas, wydawać by się mogło, linii orzecznictwa. Ponadto treść uchwały, która z mocy art. 269 § 1 p.p.s.a. ma ogólnie moc wiążącą wobec innych składów orzekających sądów administracyjnych, nie przekonuje z kilku innych jeszcze względów.

Bez większego znaczenia dla przyjętego w uchwale stanowiska pozostaje zmiana treści art. 208 § 1 o.p. od 1 września 2005 r. Po pierwsze przed tą datą nikt w orzecznictwie ani też w piśmiennictwie prawniczym nie kwestionował, że upływ terminu przedawnienia skutkuje bezprzedmiotowością postępowania, a po wtóre, wprowadzona zmiana podyktowana została skreśleniem z tą samą datą art. 70b o.p., który stanowił, że jeżeli w trakcie toczącego się postępowania podatkowego zobowiązanie podatkowe uległo przedawnieniu, postępowanie to powinno zostać umorzone w drodze postanowienia. Innymi słowy, dokonana zmiana dotyczyła w istocie formy rozstrzygnięcia o umorzeniu postępowania, a nie wprowadzenia nowej przesłanki obligatoryjnego umorzenia postępowania.<sup>5</sup>

Istoty i celu instytucji przedawnienia zobowiązania podatkowego nie można odnosić do analogicznej instytucji prawa cywilnego. Zarówno bowiem cel przedawnienia zobowiązania w prawie cywilnym, jak

4 I FPS 1/12, ONSAiWSA 2013, nr 3, poz. 37.

5 Por. postanowienie NSA z dnia 19 czerwca 2013 r. (II FSK 513/13).

i jego istota nie są tożsame z celem i istotą przedawnienia zobowiązania podatkowego. Zwrócił na to uwagę Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 21 czerwca 2011 r.<sup>6</sup> Stwierdził mianowicie, że cele przedawnienia na gruncie prawa cywilnego nie mogą być zaakceptowane na gruncie prawa podatkowego. Zdaniem Trybunału niewywiązywanie się ze zobowiązań podatkowych godzi nie tylko w interes finansowy Skarbu Państwa lub uprawnionych jednostek samorządu terytorialnego, ale również narusza szeroko pojęty interes publiczny, sprzeciwiając się równocześnie zasadom sprawiedliwości społecznej.

Dla analizy omawianej kwestii nie może mieć istotnego znaczenia argument, że zapłata podatku przez podatnika nie może w tak znaczący sposób pogarszać jego sytuacji prawnej w porównaniu z podatnikiem, który nie zrealizował swojego obowiązku podatkowego, a w dalszej konsekwencji, że wykładnia art. 70 § 1 o.p. nie może dyskryminować podatnika, który wywiązuje się ze swoich obowiązków, uiszczając daninę publicznoprawną, a preferować tych podatników, którzy takich obowiązków nie realizują. Otóż konstytucyjną zasadą jest płacenie podatków. W związku z tym z tego faktu nie można wyciągać korzystnych dla siebie wniosków. Przedawnienie stanowi wyłącznie wyraz polityki ustawodawcy, przez co nie może być traktowane jako prawo podmiotowe jednostki chronione konstytucyjnie ani jako ekspektatywa takiego prawa.<sup>7</sup> Ponadto wobec podatnika, który zobowiązania podatkowe nie uiszcza w terminie, wszczynana jest egzekucja administracyjna, która nie tylko przerywa bieg terminu przedawnienia, ale także może doprowadzić do wyegzekwowania całej kwoty wraz z odsetkami, to po pierwsze. Po drugie, pożądanym konstytucyjnie sposobem wygasania zobowiązań jest szeroko rozumiana zapłata podatku (jako efektywny sposób wygasania zobowiązania). Inne sposoby wygasania zobowiązań (nieefektywne), nieprowadzące do zaspokojenia roszczeń wierzyciela, powinny być traktowane w kategoriach wyjątku. Jest on dopuszczalny o tyle, o ile przemawiają za nim określone wartości konstytucyjne.<sup>8</sup> Po trzecie, dotychczas stosowana wykładnia analizowanych przepisów,

6 P 26/10 OTK ZU 2011, nr 5/A, poz. 43, pkt 4.1.

7 Por. wyrok TK z dnia 25 maja 2004 r. (SK 44/03), OTK ZU 2004, nr 5/A, poz. 46, pkt 4.

8 Por. A. Gomułowicz, *Zapłata podatku a przedawnienie zobowiązania podatkowego*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2008, z. 3, s. 63 i nast.



co do zasady, wcale takiego zróżnicowania nie uzasadnia. Przykładowo umorzenie postępowania w sprawie z powodu upływu terminu przedawnienia w toku trwającego postępowania odwoławczego będzie dla podatnika niekorzystne, jeżeli zapłata podatku nastąpiła w wyniku złożenia zeznania podatkowego, a podatnik w toku trwającego postępowania podatkowego tę wysokość podatku kwestionuje.<sup>9</sup>

Przechodząc do kwestii najistotniejszej, należy zauważyć, że w analizowanej uchwale nie kwestionuje się faktu, że zapłata podatku w wysokości takiej samej lub wyższej niż wynikająca ze zobowiązania podatkowego powstałego z mocy prawa skutkuje wygaśnięciem zobowiązania.<sup>10</sup> W takiej sytuacji, zdaniem NSA, zobowiązanie podatkowe przestaje istnieć. Z tej konstatacji nie wynika natomiast, co należy rozumieć pod pojęciem „w wysokości [...] wynikającej ze zobowiązania podatkowego powstałego z mocy prawa”. Najprawdopodobniej chodzi w tym sformułowaniu o rzeczywiście obiektywnie istniejącą kwotę zobowiązania podatkowego. Nie wolno jednak zapominać, że jej wysokość musi być skonkretyzowana. Innymi słowy, musi istnieć w momencie zapłaty podstawa prawna, z której wynika kwota tego zobowiązania. Podzielić należy w tym zakresie pogląd B. Brzezińskiego, że można mówić o wygaśnięciu zobowiązania podatkowego w odniesieniu do podstawy prawnej, jaka w danym momencie istnieje (deklaracja podatkowa, skorygowana deklaracja podatkowa, decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego, decyzja organu podatkowego w tej samej sprawie). To, czy ustalenia w nich zawarte odpowiadają rzeczywistej, „idealnej” kwocie zobowiązania podatkowego, nie ma i nie może mieć znaczenia.<sup>11</sup>

Nie jest w orzecznictwie kwestionowane, w tym również w analizowanej uchwale, że zaistnienie jednego ze zdarzeń przewidzianych

---

9 Por. postanowienie NSA z dnia 18 czerwca 2013 r. (II FSK513/13).

10 Na temat zapłaty podatku i jego prawnopodatkowych konsekwencji por. A. Kazimierczak, Wygaśnięcie zobowiązania podatkowego, Głosa do uchwały NSA z 8 października 2007 r. (I FPS 4/07), „Gdańskie Studia Prawnicze – Przegląd Orzecznictwa” 2008, nr 4, s. 89 i nast. oraz M. Siwiński, Zapłata podatku nie powinna skończyć postępowania, Głosa do uchwały NSA z 3 grudnia 2012 r. (I FPS 1/12), „Prawo i Podatki” 2013, nr 4, s. 30 i nast., a także H. Dzwonkowski, Przedawnienie zobowiązania podatkowego w toku postępowania odwoławczego, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 6, s. 51 i nast., który kwestię tę postrzega jeszcze inaczej.

11 B. Brzeziński, Głosa do wyroku składu 7 sędziów NSA z 28 czerwca 2010 r. (I FPS 5/09), „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2012, nr 4, s. 321.

w art. 59 § 1 pkt 1–9 o.p. wyklucza możliwość wygaśnięcia zobowiązania podatkowego z pozostałych przyczyn. Nie może bowiem ponownie wygasnąć zobowiązanie, które już nie istnieje (wygasło na skutek zapłaty). Sytuacja taka nie może również zmienić się po upływie terminu określonego w art. 70 § 1 o.p., chyba że wysokość zobowiązania podatkowego wynikająca z określonej podstawy prawnej jest wyższa niż wynikająca z zapłaty. W takiej sytuacji skoro w tej części zobowiązanie podatkowe nie wygasło wskutek zapłaty, może wygasnąć wskutek przedawnienia. W pozostałym zakresie zobowiązanie podatkowe nie przedawnia się, bo wygasło wskutek zapłaty. W związku z tym sam upływ terminu przedawnienia nie ma i nie może mieć żadnego wpływu na bieg postępowania odwoławczego.<sup>12</sup> Trudno jest podzielić pogląd co do tego, że skutki materialnoprawne upływu terminu przedawnienia nie odnoszą się do jego skutków procesowych. Otóż należy zauważyć, że zasadą jest, iż skutkiem przedawnienia zobowiązania podatkowego jest nie tylko jego wygaśnięcie, ale w dalszej konsekwencji umorzenie postępowania z powodu jego bezprzedmiotowości. Przy tym w sytuacji, w której przedawnienie zobowiązania (skutek materialnoprawny) nie następuje, bo wcześniej zobowiązanie wygasło na skutek zapłaty, to nie może nastąpić umorzenie postępowania (skutek procesowy), ponieważ jest ono wyłącznie konsekwencją skutku materialnoprawnego przedawnienia, a nie samego upływu biegu terminu przedawnienia.<sup>13</sup> Na to rozróżnienie wskazuje sam ustawodawca np. w art. 79 § 2 o.p., gdzie prawo do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty wygasa po upływie terminu przedawnienia, a nie wskutek przedawnienia zobowiązania podatkowego, jak stanowi w odniesieniu do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego art. 59 § 1 pkt 9, czy w odniesieniu do bezprzedmiotowości art. 208 § 1 o.p.

Nie znajduje aprobaty argument gwarancyjny instytucji przedawnienia. Poza przytoczonymi już wywodami Trybunału Konstytucyjnego przywołać nadto należy retoryczne pytanie jakie postawił B. Brzeziński, a mianowicie, co miałyby być przedmiotem ochrony w sytuacji,

---

12 Por. B. Brzeziński, *op. cit.*, s. 322; M. Siwiński, Zapłata podatku nie powinna skończyć postępowania, glosa do uchwały NSA z 3 grudnia 2012 r. (I FPS 1/12), „Prawo i Podatki” 2013, nr 4, s. 30 i nast.; L. Etel, B. Pahl, M. Popławski, Wygasanie zobowiązań podatkowych a przedawnienie, „Jurysdykcja Podatkowa” 2007, nr 3, s. 81 i nast.

13 Por. postanowienie NSA z dnia 19 czerwca 2013 r. (II FSK 513/13).

gdy podatek we właściwej wysokości został zapłacony – i to przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.<sup>14</sup>

## 5. Podsumowanie

Konkludując, w mojej ocenie, w sytuacji wygaśnięcia zobowiązania podatkowego wskutek zapłaty, upływ terminu przedawnienia w toku postępowania odwoławczego nie obliguje organu odwoławczego do wydania rozstrzygnięcia na podstawie art. 233 § 1 § 2 lit a) o.p. – o umorzeniu postępowania w sprawie.

Na zakończenie należy nadto zauważyć, mając w pamięci twierdzenie S. Rozmaryna, że o interpretacji pojęć używanych w prawie podatkowym nie decyduje ich istota, czy też powszechne rozumienie, lecz wola ustawodawcy,<sup>15</sup> iż w reakcji na treść uchwały w założeniach projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (projekt z 29 kwietnia 2013 r.) proponuje się wprowadzić regulację, zgodnie z którą po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego organ odwoławczy nie może wydać decyzji dotyczącej tego zobowiązania na podstawie art. 233 § 1 pkt 2 lit. b), § 2 lub § 3 o.p. Regulacja ta powodować będzie konieczność wydania przez organ odwoławczy decyzji merytorycznej, rozstrzygającej sprawę co do jej istoty (art. 233 § 1 pkt 1 lub § 1 pkt 2 lit. a), jeżeli decyzja organu pierwszej instancji została doręczona przed upływem terminu przedawnienia.

---

14 B. Brzeziński, *op. cit.*, s. 139.

15 S. Rozmaryn, *Prawo podatkowe a prawo prywatne w świetle wykładni prawa*, Lwów 1939, s. 208.

# WPLYW ORZECZEŃ PREJUDYCJALNYCH TRYBUNAŁU SPRAWIEDLIWOŚCI UNII EUROPEJSKIEJ NA ROZSTRZYGNĘCIA ORGANÓW PODATKOWYCH

ANNA DUMAS

## **1. Stosowania prawa Unii Europejskiej przez organy podatkowe**

Podstawą do bezpośredniego stosowania rozporządzeń UE w krajowych porządkach prawnych są odpowiednio przepisy konstytucyjne oraz przepisy traktatowe. Należy przypomnieć, że przepisy pierwotnego prawa Unii Europejskiej nie zawierają regulacji, która określałaby zasady funkcjonowania prawa unijnego w krajowych porządkach prawnych. Nie zawierają także zasad, które określałyby stosunek prawa krajowego do prawa UE. Zasady te wywodzą się z orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (obecnie Trybunał Sprawiedliwości UE).

Należy odróżnić zasadę bezpośredniego obowiązywania prawa Unii Europejskiej od zasady bezpośredniego skutku prawa UE oraz od zasady pierwszeństwa prawa UE.

Zasada bezpośredniego obowiązywania prawa unijnego to tryb, w jakim to prawo uzyskuje moc obowiązującą w krajowych porządkach prawnych. Zasada bezpośredniego skutku określa kwestie związane z nakładaniem obowiązków i uprawnień na obywateli państw członkowskich przez normy prawa UE. Natomiast zasada pierwszeństwa prawa unijnego dotyczy rozstrzygnięcia sytuacji kolizyjnych między normami prawa krajowego i prawa unijnego.

Zgodnie z zasadą bezpośredniego obowiązywania normy prawa unijnego stają się z chwilą ich wydania automatycznie częścią *corpus iuris* państw członkowskich. Oznacza to, że normy prawa UE posiadają pełną i jednakową skuteczność we wszystkich państwach członkowskich od momentu wejścia w życie przez cały okres ich ważności. Prawo wspólnotowe jest integralną częścią porządku prawnego stosowanego na terytorium tych państw, bez potrzeby podejmowania przez te państwa jakichkolwiek czynności transpozycyjnych.

*Zasada* bezpośredniego skutku oznacza, że po spełnieniu określonych warunków normy wspólnotowe stają się bezpośrednim źródłem praw i obowiązków jednostki. Przesłankami bezpośredniej skuteczności norm prawa unijnego są, po pierwsze, jasność i precyzja norm, a po drugie, bezwarunkowe nadanie uprawnień jednostkom.

Norma prawa Unii Europejskiej spełnia kryterium jasności i precyzji wówczas, jeśli możliwe jest ustalenie adresata uprawnienia, treści uprawnienia, a także tych podmiotów, które odpowiedzialne są za jego realizację. Bezwarunkowość normy prawa unijnego oznacza, że skuteczność tej normy nie jest uzależniona od podjęcia jakichkolwiek działań przez państwo członkowskie, a także że nie jest zależna od spełnienia jakichkolwiek warunków, oceny czy kontroli (z atrybutu bezwarunkowości nie korzystają zatem przepisy dyrektywy do chwili upływu terminu jej implementacji przez państwo członkowskie, a także przepisy prawa, które przewidują tzw. okresy przejściowe).

Zasada bezpośredniego obowiązywania i zasada bezpośredniego skutku nadają normom prawa unijnego walory równoważne do norm prawa krajowego. Z uwagi na brak hierarchii w obecnym kształcie systemu prawa w Polsce zarówno normy prawa krajowego, jak i normy prawa UE mogą stanowić źródło praw i obowiązków. To oznacza, że może dojść do kolizji przepisów prawa UE z odmiennie brzmiącymi przepisami prawa krajowego.

Ani zasada bezpośredniego obowiązywania, ani zasada bezpośredniego skutku nie rozstrzyga w sposób jednoznaczny kolizji, które mogą pojawiać się między przepisami prawa krajowego i prawa UE.

Europejski Trybunał Sprawiedliwości zasadę pierwszeństwa prawa wspólnotowego przed prawem krajowym wywiódł z założenia o ist-

nieniu swoistego porządku prawnego utworzonego przez Wspólnotę Europejską, na rzecz którego, państwa członkowskie zrzekły się części swojej suwerenności. Brak jednoznacznej gwarancji pozycji prawa wspólnotowego wobec prawa krajowego, w przypadku konfliktu norm, powodowałby brak możliwości pełnej realizacji celów Unii Europejskiej.

Zasada pierwszeństwa prawa unijnego nie osłabia pozycji prawa krajowego, nie jest też źródłem nadrzędności nad prawem krajowym.

Zdaniem ETS, zgodnie z zasadą pierwszeństwa prawa unijnego, postanowienia Traktatu i bezpośrednio obowiązujące akty prawne wydane przez instytucje wspólnotowe (unijne), po ich wejściu w życie, automatycznie wyłączają stosowanie jakichkolwiek sprzecznych z nimi aktów prawa krajowego. Wykluczają również przyjmowanie przez parlament państwa członkowskiego takich ustaw, które byłyby niezgodne z przepisami prawa UE.

Kwestią sporną bywa to, czy zasada pierwszeństwa ma być rozumiana jako pierwszeństwo obowiązywania, czy tylko jako pierwszeństwo stosowania prawa.

Pierwszeństwo prawa unijnego w zakresie obowiązywania (w sytuacji niezgodności prawa krajowego z prawem europejskim) prowadziłoby automatycznie do nieważności prawa krajowego. Dlatego też zakres zasady pierwszeństwa wiąże się z sytuacją kolizji, czyli pierwszeństwem w stosowaniu, albowiem wówczas prawo krajowe nie będzie stosowane tylko i wyłącznie w konkretnych sytuacjach kolizyjnych. Pierwszeństwo stosowania nie jest tym samym uzależnione od uchylecia spornego przepisu. Organ, który stosuje prawo, nie może zawieszać postępowania do czasu uchylecia spornego przepisu ani też nie może występować do Trybunału Konstytucyjnego z wnioskiem o stwierdzenie niekonstytucyjności przepisu, który jest niezgodny z bezpośrednio skutecznym przepisem prawa Unii.

Istotny problem dotyczy pierwszeństwa prawa UE przed przepisami Konstytucji RP. Zgodnie z art. 91 ust. 2 Konstytucji RP umowa międzynarodowa ratyfikowana za uprzednią zgodą wyrażoną w ustawie ma pierwszeństwo przed ustawą, jeżeli ustawy tej nie da się pogodzić z umową. Taką umową międzynarodową jest Traktat Akcesyjny

wraz z Aktem Akcesyjnym, który stanowi załącznik do Traktatu. Ten przepis konstytucji odnosi się zatem do prawa pierwotnego Unii.

W odniesieniu do pochodnego prawa Unii Europejskiej zasady pierwszeństwa można doszukiwać się w przepisie art. 91 ust. 3 w związku z art. 90 Konstytucji RP. Przepis art. 91 ust. 3 stanowi, że jeżeli wynika to z ratyfikowanej przez Rzeczpospolitą Polską umowy konstytuującej organizację międzynarodową, prawo przez nią stanowione jest stosowane bezpośrednio, mając pierwszeństwo w przypadku kolizji z ustawami.

Z wykładni przepisów art. 91 ust. 2 i ust. 3 Konstytucji RP wynika, że kolizje norm należy rozstrzygać na rzecz pierwszeństwa prawa europejskiego (UE) tylko w przypadku niezgodności umowy międzynarodowej z ustawą, a nie z konstytucją; przepisy art. 91 ust. 2 i ust. 3 odnoszą się do pozycji prawa wspólnotowego jedynie wobec ustawy.

Natomiast problem istotny dotyczy znaczenia umowy międzynarodowej wobec Konstytucji, przede wszystkim w kontekście określonej art. 8 Konstytucji RP, jej rangi, jako najwyższego prawa Rzeczypospolitej Polskiej.

Bez wątplenia art. 90 Konstytucji RP był podstawą ustrojową członkostwa Polski w Unii Europejskiej, a zatem podstawą przyjęcia zasad systemu prawa unijnego, wśród których jest także zasada pierwszeństwa prawa wspólnotowego. Bez wątplenia norma zawarta w art. 90 konstytucji musi być zaliczana także do najwyższego prawa Rzeczypospolitej (art. 8).

Podsumowując, jeżeli sądy w sprawach, gdzie występują zagadnienia „europejskie”, widzą potrzebę wskazywania w uzasadnieniu podstaw obowiązywania prawa Unii Europejskiej, powinny to czynić w sposób przejrzysty i jasny, bez skrótów myślowych, odwołując się po pierwsze do podstawy konstytucyjnych i traktatowych obowiązywania prawa UE, a następnie do wywiedzionych przez ETS zasad stosowania tego prawa i jego interpretacji w sytuacjach kolizji z prawem krajowym, tworzonym przez polskiego ustawodawcę i z jego upoważnienia.<sup>1</sup>

---

1 M. Ahl, M. Szpunar, *Prawo europejskie*, Warszawa 2005; J. Barcz (red.), *Prawo Unii Europejskiej. Zagadnienia systemowe*, Warszawa 2002; S. Biernat, *Zasada efektywności prawa wspólnotowego w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, [w:] *Studia z prawa Unii Europejskiej*, red. S. Biernat, Kraków 2000; *idem*, *Prawo Unii Europejskiej*

Obowiązek stosowania zasady pierwszeństwa prawa unijnego spoczywa nie tylko na sądach krajowych, ale również na organach administracji publicznej. W zakresie obowiązku stosowania prawa unijnego przez organy administracji publicznej wypowiedział się Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w wyroku z dnia 22 czerwca 1989 r. w sprawie 103/88 Fratelli Costanzo SpA przeciwko Comune di Milano.<sup>2</sup> W punkcie 4 powołanego wyroku Trybunał stwierdził, że organy administracji, w tym administracji gminnej, mają taki sam obowiązek jak sądy krajowe stosowania przepisów prawa unijnego (dyrektywy) i niestosowania przepisów prawa krajowego, które są z nim sprzeczne.

Trybunał w jednym z orzeczeń zdecydowanie wypowiedział się, że realizacja celów Wspólnoty wymaga, aby zasady prawa wspólnotowego wynikające z Traktatu i z prawa pochodnego były w pełni stosowane w tym samym czasie i w takim samym zakresie we wszystkich państwach członkowskich z zachowaniem pierwszeństwa przed prawem krajowym.<sup>3</sup>

Przystąpienie Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej spowodowało daleko idące zmiany w sposobie wykonywania przez polskie sądy administracyjne funkcji orzeczniczych. Po pierwsze, system prawny będący podstawą kontroli sądowoadministracyjnej wzbogacony został o znaczną ilość aktów prawa Unii Europejskiej, regulujących stosunki prawne podlegające kontroli sądów administracyjnych. Nowe, często obszerne uregulowania prawne uzupełniły, zmieniły bądź też całkowicie zastąpiły dotychczas obowiązujące uregulowania prawa polskiego. Z punktu widzenia sądów administracyjnych ważniejsza

---

a Konstytucja RP i prawo polskie – kilka refleksji, „Państwo i Prawo” 2004, z. 11; P. Florjanowicz–Błachut, P. Mikuli, Uwagi o stosowaniu ustaw przez sądy w przypadku ich kolizji z prawem wspólnotowym, [w:] Polska w Unii Europejskiej, red. M. Kruk, J. Wawrzyniak, Kraków 2005; K. Czapracka, Zasada pierwszeństwa prawa wspólnotowego wobec prawa krajowego państw członkowskich, a prace Konwentu przygotowującego Konstytucję Europejską, [w:] Unia Europejska w dobie reform, red. C. Mik, Toruń 2004; S. Majkowska, Zasada stosowania prawa Unii Europejskiej na płaszczyźnie krajowej państw członkowskich, [w:] Unia Europejska. Prawo instytucjonalne i gospodarcze, red.: A. Łazowski, Warszawa 2005; K. Wojtowicz, Otwarcie Konstytucji RP na prawo międzynarodowe i procesy integracyjne, [w:] Podstawowe problemy stosowania Konstytucji RP, red. K. Działocha, Warszawa 2004; A. Wróbel, Podstawowe problemy stosowania i wykładni prawa Wspólnot Europejskich, cz. 1, „Causus” 2003, nr 30, cz. 2 „Causus” 2004, nr 32; *idem*, Zasady ogólne (podstawowe) prawa Unii Europejskiej, [w:] Stosowanie prawa Unii Europejskiej przez sądy, red. A. Wróbel, Kraków 2005.

2 Zb. Orz. 1989, s. 1839.

3 Wyrok w sprawie 48/71, Zb. Orz. 1972, s. 529.



jednak wydaje się być, wynikająca z przystąpienia Polski do Unii Europejskiej, zmiana w sposobie rozpatrywania spraw przez sądy administracyjne. Stały się one bowiem z dniem 1 maja 2004 r. „sądami unijnymi”. W szczególności takie nowe obowiązki obejmują konieczność zapewnienia skuteczności prawa UE, przestrzegania zasady pierwszeństwa prawa unijnego nad ustawami, bezpośredniej skuteczności normom prawa unijnego oraz obowiązek interpretacji prawa polskiego w świetle prawa UE.

Można zauważyć jednolity sposób postępowania sądów we wszystkich wymienionych wyżej sprawach.

Sądy administracyjne w wyniku przeprowadzonej oceny stwierdziły, że przepis polskiej ustawy (rozporządzenia) błędnie wdraża do polskiego porządku prawnego przepis dyrektywy. Wielokrotnie nieprawidłowość implementacji była takiego rodzaju, że nie dało jej się usunąć w drodze prounijnej wykładni polskiego przepisu (doprowadzenie do zgodności z prawem UE wymagałoby wykładni *contra legem*). Błędnie implementowany przepis dyrektywy oceniano pod kątem przesłanek bezpośredniego skutku (tj. czy upłynął termin na wdrożenie dyrektywy, czy przepis jest bezwarunkowy oraz dostatecznie precyzyjny oraz czy przepis dyrektywy przyznaje prawa jednostce). Uznając, że powyższe przesłanki zostały spełnione sąd orzekał na podstawie bezpośrednio skutecznego przepisu dyrektywy z pominięciem sprzecznych z nim przepisów prawa krajowego.

Trybunał w swoim orzecznictwie<sup>4</sup> stwierdził, że w każdym przypadku, gdy przepisy dyrektywy są, z punktu widzenia ich treści bezwarunkowe i dostatecznie precyzyjne, jednostki mają prawo powoływać się na nie przeciwko państwu, zaś państwo nie dokonało implementacji tej dyrektywy w sposób prawidłowy. Przyczyna, dla której jednostka może powołać się na przepisy dyrektywy w postępowaniu przed sądami krajowymi, jest fakt, że zobowiązania wynikające z tych przepisów wiążą wszystkie organy państw członkowskich. Ponadto w ocenie Trybunału zachodziłaby sprzeczność pomiędzy stwierdzeniem, że

---

4 Wyrok z dnia 19 stycznia 1982 r. w sprawie 8/81 Becker przeciwko Finanzamt Muenster – Innenstadt, Rec. 1982, s. 53; wyrok z dnia 26 lutego 1986 r. w sprawie 152/84 Marshall przeciwko Southampton and South – West Hampshire Area Health Authority, Rec. 1986, s. 748.

jednostki są uprawnione do powoływania się w postępowaniach toczących się przed sądami krajowymi kontrolującymi legalność działań organów administracji na przepisy dyrektywy spełniające wyżej wymienione warunki oraz stwierdzeniem, że organy te nie mają obowiązku stosowania przepisów dyrektywy i zaniechania stosowania sprzecznych z nim przepisów prawa krajowego. Wynika stąd, że jeżeli zachodzą warunki, zgodnie z którymi w świetle orzecznictwa Trybunału jednostka może powoływać się na przepisy dyrektywy przed sądem krajowym, wszystkie organy administracji publicznej, włączając w to organy zdecentralizowane takie jak gminy, są zobowiązane do stosowania tych przepisów.<sup>5</sup>

Zastosowanie zasady pierwszeństwa stosowania prawa unijnego przez organy administracji publicznej znalazło potwierdzenie w późniejszym orzecznictwie Trybunału. W wyroku z dnia 9 sierpnia 2003 r. w sprawie *Conсорzio Industrie Fiammiferi (CIF) przeciwko Autorita Garante della Concorrenza e del Mercato*<sup>6</sup> Trybunał opowiedział się za uprawnieniem, a równocześnie obowiązkiem krajowego organu ochrony konkurencji do odmowy zastosowania prawa krajowego sprzecznego z Traktatem. Rozstrzygnięcie Trybunału jest istotne w kontekście stosowania zasady pierwszeństwa prawa unijnego w odniesieniu do sytuacji prawnej jednostek, które działały zgodnie z normami prawa krajowego, które następnie zostały uznane za sprzeczne z prawem unijnym. Trybunał przyjął, że prawo krajowe, które wymaga od przedsiębiorców określonego zachowania się sprzecznego z prawem konkurencji, chroni przedsiębiorców przed sankcjami, które miałyby do nich zastosowanie wprost na podstawie bezpośrednio obowiązujących norm prawa unijnego. Trybunał rozróżnił również skutki prawne zachowania przedsiębiorców, wymagane przez prawo krajowe przed wydaniem decyzji przez organ ochrony konkurencji w przedmiocie odmowy zastosowania prawa krajowego sprzecznego z prawem unijnym od skutków prawnych takiego samego zachowania w okresie po uprawomocnieniu się takiej decyzji. W pierwszym przypadku przedsiębiorcy nie mogliby podlegać sankcjom przewidzianym przez prawo unijne z uwagi na za-

---

5 Z. Zapala, *Stosowanie dyrektyw wspólnotowych przez organy administracyjne*, „Państwo i Prawo” 2005, z. 11, s. 88.

6 *Zb. Orz.* 2003 s. I-8055.

sadę pewności prawa. Natomiast w drugim okresie Trybunał dopuścił możliwość stosowania sankcji.<sup>7</sup>

Konsekwencją wydania przez Trybunał wyroku w sprawie CIF był komunikat Komisji w sprawie współpracy pomiędzy Komisją a sądami państw członkowskich UE w zakresie stosowania art. 81 i 82 TWE.<sup>8</sup> W komunikacie Komisja stwierdza, że „w przypadku sprzeczności ogólna zasada pierwszeństwa prawa wspólnotowego nakłada na sądy krajowe obowiązek odmowy zastosowania jakiegokolwiek normy prawa krajowego, która jest sprzeczna z normą prawa wspólnotowego, niezależnie od tego, czy norma prawa krajowego została przyjęta wcześniej czy później niż norma prawa wspólnotowego”.

## **2. Kompetencje organów podatkowych do kierowania pytań prejudycjalnych do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej**

Organy administracji publicznej zobowiązane są do stosowania prawa UE z zachowaniem zasady pierwszeństwa prawa UE w stosunku do prawa krajowego. Powstaje zatem pytanie, czy organy administracji publicznej mogą kierować pytania prejudycjalne do TSUE.<sup>9</sup>

Zgodnie z treścią art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej jest właściwy do orzekania w trybie prejudycjalnym:

a) o wykładni Traktatów;

---

7 Rzecznik generalny w opinii z dnia 30 stycznia 2004 r. stwierdził odmiennie niż Trybunał, że zasady bezpośredniej skuteczności oraz pierwszeństwa prawa wspólnotowego nie mogą być rozumiane w taki sposób, że wymagają one od przedsiębiorców niestosowania się do obowiązków nałożonych na nie przez prawo krajowe. Przyjęcie takiego stanowiska oznaczałoby w rezultacie nałożenie na przedsiębiorstwa obowiązku zapewnienia stosowania prawa wspólnotowego, który spoczywa raczej na organach Wspólnoty i państw członkowskich.

8 Dz. Urz. C 101, s. 55.

9 W wyroku z dnia 16 grudnia 1993 r. w sprawie Teodoro Wagner Miret v. Fondo de garantía salarial, C-334/92, Zb. Urz. 1993, sl-6911 Trybunał wskazał sędziemu krajowemu etapy postępowania w przypadku niewłaściwej implementacji dyrektywy w prawie krajowym. Następnie w orzeczeniu w sprawie Constanzo rozszerzył podmiotowo te obowiązki wobec organów administracyjnych. Organy administracyjne co do zasady nie mają jednak uprawnień do zadawania pytań prejudycjalnych.

b) o ważności i wykładni aktów przyjętych przez instytucje, organy lub jednostki organizacyjne Unii.

W przypadku gdy pytanie z tym związane jest podniesione przed sądem jednego z państw członkowskich, sąd ten może, jeśli uzna, że decyzja w tej kwestii jest niezbędna do wydania wyroku, zwrócić się do Trybunału z wnioskiem o rozpatrzenie tego pytania.

W przypadku gdy takie pytanie jest podniesione w sprawie zawiślej przed sądem krajowym, którego orzeczenia nie podlegają zaskarżeniu według prawa wewnętrznego, sąd ten jest zobowiązany wnieść sprawę do Trybunału.

Instytucja pytania prejudycjalnego ma zapewnić skuteczne i jednolite stosowanie prawa UE, a także uniknąć jakichkolwiek rozbieżności w jego wykładni.<sup>10</sup>

Jak wynika z powołanego wyżej art. 267 TFUE, skierować pytanie do ETS może każdy sąd krajowy. Sąd krajowy, którego orzeczenia nie podlegają zaskarżeniu według prawa wewnętrznego, ma obowiązek skierować pytanie prejudycjalne. W systemie polskich sądów administracyjnych prawo do kierowania pytań do ETS mają wojewódzkie sądy administracyjne, a obowiązek – Naczelny Sąd Administracyjny. Zgodnie z poglądem wyrażonym w wyroku Trybunału z dnia 6 października 1982 r. w sprawie 283/81 CILFIT<sup>11</sup> sąd, którego orzeczenia nie podlegają zaskarżeniu według prawa wewnętrznego, jest zobowiązany do spełnienia swojego obowiązku przedłożenia pytania, chyba że stwierdził on, że podniesione pytanie nie jest istotne dla sprawy, dany przepis prawa stanowił już przedmiot wykładni przez trybunał (*acte éclairé*) lub też prawidłowe stosowanie prawa wspólnotowego jest oczywiste i nie pozostawia ono miejsca na jakiegokolwiek racjonalne wątpliwości (*acte claire*).

Art. 267 TFUE nie definiuje pojęcia „sąd”. Niewątpliwie pojęcie „sąd” nie może być interpretowane wyłącznie na podstawie przepisów prawa krajowego. Definicja powinna być niezależna i jednolita.<sup>12</sup> Kon-

10 Wyrok z dnia 16 lipca 1992 r. w sprawie C-83/91 Meilicke, ECR 1991, s. I-4871; wyrok z dnia 5 lutego 2004 r. w sprawie C-380/01 Schneider, ECR 2004, s. I-1389.

11 Zb. Orz. 1982, s. 3415.

12 Opinia rzecznika generalnego Reichla do sprawy 246/80, Broekmeulen, Zb. Orz. 1981, s. 2311.

sekwencją takiego założenia jest uznanie, że nie tylko organy, które są sądami albo trybunałami w rozumieniu prawa krajowego, mogą kierować pytania prejudycjalne do Trybunału. Trybunał Sprawiedliwości w orzecznictwie wypracował podstawowe kryteria, które musi spełniać podmiot, aby mógł zostać uznany jako „sąd” w rozumieniu art. 267 TFUE.

Doktryna prawa unijnego<sup>13</sup> oraz Trybunał Sprawiedliwości w orzecznictwie wskazują, że w pierwszej kolejności, aby dany podmiot mógł zostać uznany za sąd, należy ustalić, czy został on powołany na mocy przepisów prawa.<sup>14</sup> Podmiot kierujący pytanie prejudycjalne powinien być podmiotem o charakterze stałym, a nie podmiotem powołanym *ad hoc* do rozstrzygania sporów.<sup>15</sup> Kolejnym kryterium, które należy wziąć pod uwagę przy definiowaniu pojęcia „sąd”, jest stwierdzenie, czy przepisy prawa zapewniają temu podmiotowi niezbędną niezależność i niezawisłość członków danego podmiotu.<sup>16</sup> Podkreśla się również, że większość członków takiego podmiotu powinna legitymować się wykształceniem prawniczym. Podmiot powinien działać jako strona trzecia pomiędzy organami administracyjnymi a sądowymi.<sup>17</sup> Trybunał zwraca również uwagę, że orzecznictwo danego podmiotu musi mieć charakter wiążący w trzech aspektach: orzeczenie musi wiązać strony postępowania, strony nie mogą korzystać z innego organu właściwego do rozstrzygnięcia sprawy, strony same nie mogą zdecydować, czy spór między nimi ma być rozstrzygnięty przez ten podmiot.<sup>18</sup>

W doktrynie prawa unijnego<sup>19</sup> podkreśla się, że przy braku abstrakcyjnej definicji sądu i pomimo przedstawionych powyżej kryteriów, którymi należy kierować się przy podjęciu próby formułowania

---

13 M. Broberg, Preliminary References by Public Administrative Bodies Competent to Make Preliminary References to the European Court of Justice?, „European Public Law” 2009, vol. 15, issue 2, s. 207.

14 Wyrok w sprawie 61/65 Vaassen–Gobbels, Zb. Orz. 1966, s. 261; wyrok w sprawie C–118/97 Jokela, Zb. Orz. 1998, s. I–6267.

15 Wyrok w sprawie C–54/96 Dorsch Consult, Zb. Orz. 1997, s. I–4961.

16 Wyrok w sprawie C–516/99 Schmid, Zb. Orz. 2002, s. I–4573.

17 Wyrok w sprawie C–506/04 Willson, Zb. Orz. 2006, s. I–8613.

18 Wyrok w sprawach połączonych C–110/98 do 147/98 Gabalfrisa, wyrok w sprawie C–411/00 Felix Swoboda, Zb. Orz. 2002, s. I–10567, wyrok w sprawie C–259/04 Emanuel, wyrok w sprawie C–246/80 Broekmeulen, wyrok w sprawie 102/81 Nordsee, Zb. Orz. 1982, s. 1095.

19 M. Broberg, Preliminary..., *op. cit.*, s.210.

definicji, nie można wyprowadzić z orzecznictwa Trybunału jednoznacznej definicji. Trybunał nigdy nie wskazał na „ważenie” kryteriów relewantnych dla oceny, czy dany podmiot jest uprawniony do kierowania pytaniem prejudycjalnego. Trybunał przyjmuje domniemanie, że podmiot kierujący pytaniem prejudycjalnym jest sądem, o ile jest częścią systemu sądownictwa państwa członkowskiego, a pytanie jest kierowane w ramach postępowania sądowego. W sytuacji, gdy Trybunał nie może oprzeć się na wymienionym powyżej założeniu, dokonuje szczegółowej oceny spełnienia kryteriów organizacyjnych i funkcjonalnych przedstawionych powyżej.<sup>20</sup>

Organy administracji publicznej nie mają co do zasady uprawnienia do kierowania pytaniem prejudycjalnym. W zakresie spraw podatkowych można zwrócić uwagę na wyrok Trybunału w sprawie C-24/92 Corbiau,<sup>21</sup> w której badano, czy *directeur des contributions* ma uprawnienie do kierowania pytaniem prejudycjalnym. Organ ten był traktowany przez prawo luksemburskie jako sąd i wykonywał swoje funkcje na podstawie prawa krajowego. Organ ten był bezpośrednio podległy Ministrowi Finansów. Zadaniem *directeur des contributions* było rozstrzygnięcie skarg podatników na decyzje wydane przez podległe mu organy. W przypadku zaskarżenia jego rozstrzygnięcia do Rady Stanu występował jako przedstawiciel administracji podatkowej. Trybunał uznał, że fakt stania na czele administracji, której rozstrzygnięcia były przedmiotem odwołania, przesądza, iż organ nie spełnia przesłanki niezależności.

W innej sprawie z zakresu prawa podatkowego<sup>22</sup> Trybunał uznał Tribunal Económico-Administrativo Regional z Hiszpanii za sąd. Tribunal Económico-Administrativo Regional uznawany jest w hiszpańskim porządku prawnym jako sąd. Jest organem, który obligatoryjnie rozpatruje skargi podatników w sprawach podatkowych przed wszczęciem procedury sądowoadministracyjnej. Jest organem zależnym od

---

20 Wyrok w sprawie C-192/08, Anas, Zb. Orz. 1999, s. I-8583, wyrok w sprawie C-440/98 RAI, Zb. Orz. 1999, s. I-8597.

21 Zb. Orz. 1991, s. I-1385.

22 Wyrok w sprawach połączonych C-110/98 i C-147/98 Gabalfrisa, Zb. Orz. 2000, s. I-1577. Podkreślić należy, że w tej sprawie rzecznik generalny w opinii zajął odmienne od Trybunału stanowisko por. opinia rzecznika generalnego M. A. Saggio, Zb. Orz. 1999, s. I-1579.

Ministra Finansów i Ekonomii, a w jego skład wchodzi członkowie (funkcjonariusze administracji) powoływani przez ministra.

Za sądy mogą być uznane organy administracyjne odwoławcze, nawet jeśli na mocy prawa krajowego są organami administracji publicznej.<sup>23</sup> Uwzględniając okoliczności braku definicji sądu w rozumieniu art. 267 TFUE, stwierdzić należy, iż kryteria wywodzone z orzecznictwa Trybunału są nieprecyzyjne. Można przyjąć, że podstawowym kryterium wynikającym z orzecznictwa jest przesłanka niezależności (niezawisłości) podmiotu. Analizując strukturę organów podatkowych w polskim systemie prawnym, wydaje się, że jedynym organem podatkowym, który ewentualnie mógłby zostać uznany za sąd w rozumieniu art. 267 TFUE, mogłoby być Samorządowe Kolegium Odwoławcze. Z art. 21 ust. 1 ustawy z dnia 12 października 1994 r. o samorządowych kolegiach odwoławczych<sup>24</sup> wynika, że przy orzekaniu członkowie składów orzekających kolegium są związani wyłącznie przepisami powszechnie obowiązującego prawa.

### **3. Wzruszalność ostatecznych decyzji podatkowych**

Orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości w kwestii wykładni lub ważności aktów prawa UE jest wiążące z dniem jego wydania. Orzeczenie wydane w trybie prejudycjalnym jest prawnie wiążące dla sądu państwa członkowskiego, który wystąpił z takim pytaniem do Trybunału. Orzeczenie to wiąże również wszystkie inne sądy rozpoznające sprawę, w której wystąpiono z pytaniem prejudycjalnym, w tym także sąd wyżej instancji rozpoznający środek odwoławczy od orzeczenia sądu, który wystąpił z pytaniem prejudycjalnym (wyrok z dnia 21 lutego 1991 r. w sprawach połączonych C-143/88 i C-92/89 Zuckerfabrik.<sup>25</sup>

Kwestia związania oceną prawną wyrażoną w orzeczeniu prejudycjalnym innych sądów krajowych jest przedmiotem pewnych rozbież-

---

23 Trybunał kilkakrotnie wydawał orzeczenia w trybie prejudycjalnym w odpowiedzi na pytania krajowych organów odwoławczych ds. zamówień publicznych, zob. wyroki w sprawach C-275/98 Unitron Scandinavia, Zb. Orz. 1999, s. I-8291, C-54/96 Dorsch Consult, C-92/00 HI, Zb. Orz. 2002, s. I-5553, C-411/00 Felix Swoboda.

24 Dz. U. z 2001 r. Nr 79, poz. 856.

25 Zb. Orz. 1991, s. I-415.

ności w doktrynie. Przeważający pogląd zakłada, że wszystkie sądy krajowe zobowiązane są do stosowania przepisu prawa UE z uwzględnieniem wykładni wynikającej z orzeczenia ETS. Nie wyłącza to jednak możliwości zwrócenia się przez sąd krajowy z ponownym wnioskiem o udzielenie wykładni przepisu, który był już poprzednio przedmiotem orzeczenia prejudycjalnego. Stanowi to podstawę do formułowania tezy, że wyroki interpretacyjne ETS mają ograniczoną moc wiążącą *erga omnes*.<sup>26</sup> Z tego względu także wyroki interpretacyjne ETS mają pewne cechy precedensu sądowego, a działalność orzecznicza TS nosi charakter *quasi*–prawotwórczy.

Podstawowy problem, jaki pojawia się przy analizie wpływu wyroków Trybunału Sprawiedliwości na ostateczne decyzje organów administracyjnych państw członkowskich oraz na prawomocne wyroki sądów państw członkowskich, stanowi relacja między zasadą efektywności prawa unijnego a pewnością prawa i stabilnością ostatecznych decyzji i prawomocnych wyroków. Pewność prawa i niezmiennialność ostatecznych decyzji administracyjnych oraz wyroków sądowych są wartościami chronionymi zarówno w porządkach krajowych, jak i w prawie unijnym. Jedynie w szczególnych przypadkach prawo unijne wymaga wzruszenia ostatecznych decyzji i wyroków sądowych niezgodnych z prawem unijnym. Z zasady autonomii proceduralnej państw członkowskich wynika, że wzruszenie ostatecznych decyzji administracyjnych albo wznowienie postępowania sądowego w przypadku ich niezgodności z prawem unijnym będzie możliwe zasadniczo tylko wtedy, gdy przewiduje to prawo krajowe.<sup>27</sup> Konsekwencją zasady autonomii proceduralnej państw członkowskich jest dochowanie zasad równoważności i efektywności. Wobec braku stosownych uregulowań wspólnotowych właściwymi przepisami postępowania, służącymi ochronie wynikających z prawa wspólnotowego praw jednostek, są – zgodnie z zasadą autonomii proceduralnej państw członkowskich – wewnętrzne przepisy tych państw, pod warunkiem jednak, że nie są one mniej korzystne od uregulowań dotyczących podobnych sytuacji zaistniałych pod prawem

26 A. Wróbel, *Stosowanie prawa Unii Europejskiej przez sądy*, Kraków 2005, s. 809 i nast.

27 S. Biernat, M. Piłaszewicz–Kulikowska, A. Wilk, P. Florjanowicz–Błachut, P. Wróbel, *Consequences of Incompatibility with EC Law for Final Administrative Decisions and Final Judgments of Administrative Courts in the Member States*, Warszawa 2008.



wewnętrzny (zasada równowagi) i że nie czynią one praktycznie niemożliwym lub nadmiernie trudnym wykonywanie praw wynikających ze wspólnotowego porządku prawnego (zasada skuteczności).

Trybunał Sprawiedliwości w wyroku z dnia 13 stycznia 2004 r. w sprawie C-453/00 Kühne & Heitz<sup>28</sup> odniósł się do skutków wywieranych w czasie przez wyrok Trybunału wydany w procedurze prejudycjalnej, tj. do tego, czy wykładnia prawa unijnego przyjęta przez Trybunał może mieć wpływ na postępowanie zakończone już ostateczną decyzją administracyjną. Co do zasady przyjęta w wyroku Trybunału wykładnia prawa unijnego powinna być stosowana zarówno przez sądy, jak i organy administracji, także w odniesieniu do stosunków prawnych powstałych przed wydaniem wyroku. W powołanej sprawie wątpliwość budziła okoliczność, czy późniejsza w czasie wykładnia prawa unijnego dokonana przez Trybunał może uzasadniać uchylenie decyzji administracyjnej, która stała się ostateczna na podstawie prawomocnego wyroku sądu administracyjnego, jeżeli prawo krajowe nie przewidywało dla takiego przypadku obowiązku wzruszenia decyzji. Kwestią rozważaną przez Trybunał była granica zasady efektywności prawa unijnego w kontekście zasady pewności prawa, a mianowicie, czy zasada ostateczności decyzji administracyjnych może zostać przełamana w konfrontacji z prawem unijnym, zwłaszcza w kontekście zasady *res iudicata*. Należy zaznaczyć, że prawo holenderskie nie przewidywało bezpośrednio możliwości wzruszenia decyzji administracyjnej ze względu na późniejsze orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości, czy w ogóle na późniejszą zmianę wykładni prawa. W uzasadnieniu wyroku Trybunał ze względu na zasadę pewności prawa nie ustanowił generalnego obowiązku wznawiania postępowania w każdym przypadku sprzeczności ostatecznej decyzji administracyjnej z prawem unijnym. Dopuścił taką możliwość przy spełnieniu przesłanek określonych w sentencji wyroku: gdy zgodnie z prawem krajowym organ ma prawo wzruszyć decyzję, decyzja stała się ostateczna w wyniku orzeczenia sądu krajowego ostatniej instancji, w świetle wydanego później wyroku Trybunału orzeczenie to oparto na błędnej wykładni prawa unijnego, dokonanej z pominięciem obowiązku skierowania do Trybunału

---

28   Zb. Orz. 2004, s. I-837.

pytania prejudycjalnego, pomimo że spełnione zostały przesłanki dotyczące obowiązku zadania pytania prejudycjalnego, zainteresowany zwrócił się do organu administracji bezpośrednio po powzięciu wiadomości o wyroku Trybunału. Trybunał rozszerzył więc, kierując się poszanowaniem zasady efektywności prawa unijnego, zakres istniejących w prawie krajowym przyczyn uzasadniających zmianę lub uchYLENIE decyzji ostatecznej jeżeli jest ona sprzeczna z normą prawa unijnego w znaczeniu nadanym przez późniejsze orzeczenie Trybunału.<sup>29</sup>

Wyrok Trybunału z dnia 19 września 2006 r. w połączonych sprawach C-392/04 i C-422/04 i-21 Germany GmbH(C-392/04, Arcor AG & Co. KG (C-422/04) wskazuje na to, że wyrok w sprawie Kuhne & Heitz stwarzał sądom krajowym problemy interpretacyjne. Stan faktyczny w sprawie i-21 Germany był inny niż w sprawie Kuhne & Heitz, gdyż decyzje administracyjne stały się wobec zainteresowanego ostateczne z uwagi na upływ terminu do ich zaskarżenia przez strony, strony nie wniosowały bezpośrednio o ponowne rozpatrzenie sprawy po wydaniu decyzji, a tylko o zwrot kosztów pobranych z naruszeniem prawa unijnego. Podobnym elementem była tylko możliwość wznowienia postępowania. Wyrok Trybunału w sprawie i-21 Germany wskazuje, że organy krajowe mają obowiązek uwzględnienia okoliczności związanych z prawem unijnym na każdym etapie postępowania sądowego, administracyjnego czy sądownoadministracyjnego, także w sytuacji gdy decyzja administracyjna stanie się już ostateczna. W kontekście obowiązku wznowienia postępowania sąd powinien brać pod uwagę argumenty podobnej wagi do tych, które zobowiązany jest uwzględniać w ramach systemu prawa krajowego. O ile w przypadku sprawy Kuhne & Heitz trybunał większe znaczenie przypisał zasadzie efektywności, przykładając mniejszą wagę do poszczególnych przesłanek dopuszczalności wznowienia postępowania według prawa krajowego, o tyle w wyroku i-21 Germany Trybunał położył akcent na zasadę równości i dokonał analizy, w jakich okolicznościach sąd krajowy może mieć obowiązek wznowienia postępowania.<sup>30</sup> Trybunał w sentencji orzeczenia, odwołując się do zasady współpracy wyrażonej w art.

---

29 A. Wróbel (red.), Stosowanie prawa Unii Europejskiej przez sądy, t. II, Zasady–Orzecznictwo–Piśmiennictwo, Warszawa 2007, s. 1008.

30 *Ibidem*, s. 1021.

10 TWE, przyjął, że sąd krajowy ma obowiązek ustalenia, czy uregulowania w sposób oczywisty sprzeczne z prawem unijnym są oczywiście sprzeczne z prawem w rozumieniu danego prawa krajowego. Jeśli tak jest, do sądu należy wyciągnięcie z tego faktu wszelkich przewidzianych w prawie krajowym konsekwencji w zakresie uchylenia decyzji.

Konstrukcje prawne w zakresie wzruszania ostatecznych decyzji administracyjnych są w poszczególnych państwach członkowskich zróżnicowane. Można wyodrębnić kilka kategorii środków proceduralnych:

- stwierdzenie nieważności decyzji ostatecznej,
- uchylenie lub zmiana decyzji ostatecznej,
- wznowienie postępowania administracyjnego,
- wznowienie postępowania sądowego.

Podstawowym założeniem przyjmowanym w państwach członkowskich jest traktowanie niezgodności z prawem unijnym tak samo jak niezgodności z prawem krajowym.<sup>31</sup> Mogą występować różne postaci niezgodności z prawem unijnym. Po pierwsze, po wydaniu decyzji ostatecznej przez organ administracyjny Trybunał wydał orzeczenie, z którego wynika, że decyzja jest niezgodna z prawem unijnym, po drugie, prawo krajowe stanowiące podstawę decyzji ostatecznej było niezgodne z prawem unijnym.<sup>32</sup> Krajowe porządki prawne zasadniczo nie wprowadzają szczególnych unormowań dotyczących niezgodności z prawem unijnym.<sup>33</sup> W polskim systemie prawnym wprowadzono w sprawach podatkowych modyfikacje środków proceduralnych w przypadku naruszenia prawa unijnego.

---

31 S. Biernat, Zasada efektywności prawa wspólnotowego w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, [w:] Studia z prawa Unii Europejskiej, red. S. Biernat, Kraków 2000, s. 167.

32 Wzruszenie decyzji bez względu na powód jej niezgodności z prawem unijnym jest możliwe w Austrii (tylko w sprawach podatkowych), Estonii, Francji, Grecji, Hiszpanii, Irlandii, Polsce, Portugalii, Rumunii, Słowacji, Szwecji, Wielkiej Brytanii. W Belgii, Czechach, na Malcie i w Niemczech wzruszenie decyzji nie będzie możliwe w sytuacji, gdy Trybunał po wydaniu decyzji ostatecznej przez organ administracji wydał orzeczenie, z którego wynika, że decyzja jest niezgodna z prawem unijnym.

33 Szczególne rozwiązania proceduralne wprowadzono na Łotwie, w Austrii, Rumunii, Portugalii.

Od 1 stycznia 2005 r. w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa dodano nową podstawę wznowienia postępowania zakończonego ostateczną decyzją. Wznowienie postępowania może nastąpić, jeżeli orzeczenie Trybunału ma wpływ na treść wydanej decyzji.

Podkreślić należy, że linia orzecznictwa Kuhne & Heitz wywiera wpływ na orzecznictwo sądów krajowych. Decyzje niezgodne z prawem krajowym są inaczej traktowane, nawet jeżeli brzmienie prawa krajowego nie uległo zmianie.<sup>34</sup>

Kolejne zagadnienie, które powstaje przy wzruszaniu ostatecznych decyzji administracyjnych, sprowadza się do odpowiedzi na pytanie, czy w sytuacji gdy wydana decyzja administracyjna, która została następnie zaaprobowana przez sąd, okaże się niezgodna z prawem unijnym, wzruszenie powinno dotyczyć decyzji czy orzeczenia sądu. Wydaje się, że w polskim systemie prawnym można przyjąć, że możliwe jest wzruszenie decyzji administracyjnej nawet jeżeli prawomocny wyrok sądu potwierdził jej zgodność z prawem.

Wzruszenie ostatecznej decyzji podatkowej jest ograniczone w czasie. Podkreślić również należy, że zgodnie z czwartą przesłanką orzeczenia w sprawie Kuhne & Heitz o wzruszenie ostatecznej decyzji administracyjnej powinna wystąpić strona. Zgodnie z art. 241 par. 2 pkt 2 o.p. wznowienie postępowania z przyczyny wymienionej w pkt 8 art. 240 o.p. następuje tylko na żądanie strony. Rozwiązania państw członkowskich w zakresie terminów są różnorodne. Rolą terminów jest ograniczenie stanu niepewności prawnej i poszanowanie zasady pewności prawa i trwałości decyzji administracyjnych oraz powagi rzeczy osądzonej. W poszczególnych państwach członkowskich długość terminów w zakresie wznowienia postępowania rozciąga się od 1 miesiąca do 6 miesięcy. W porządkach prawnych państw wprowadzane są również terminy ograniczające w czasie możliwość żądania wzruszenia decyzji od 1 roku do 5 lat. W polskim systemie prawnym zgodnie z art. 241 par. 2 pkt 2 o.p. strona powinna wnieść żądanie wznowienia postępowania w terminie miesiąca od dnia publikacji sentencji orzeczenia ETS w Dzienniku Urzędowym UE.

---

34 Orzecznictwo francuskiej Rady Stanu. W systemie prawa włoskiego, sprzeczność ostatecznej decyzji z prawem unijnym w związku z wydaniem orzeczenia przez Trybunał powoduje konieczność uchylecia decyzji z urzędu przez organ, który ją wydał.

Rozstrzygnięcie Trybunału w odpowiedzi na pytania polskich sądów administracyjnych nie zawsze było wystarczające dla zapewnienia prawidłowego wykonania orzeczenia Trybunału. Na etapie wykonania wyroku sądy administracyjne napotykały istotne trudności praktyczne różnego rodzaju. Można wyróżnić kilka rozwiązań, które przyjęto po wydaniu orzeczenia przez Trybunał w trybie prejudycjalnym

Zastosowanie się przez sądy administracyjne do wskazówek Trybunału w sprawie Brzeziński ujawniło niedostatki polskiego systemu, jeśli chodzi o właściwe mechanizmy umożliwiające uzyskanie przez podatników zwrotu nadpłaconego podatku akcyzowego. Okazało się bowiem, że pomimo zasadności skarg podatników dla uzyskania zwrotu akcyzy konieczne okazało się przyjęcie specjalnych zasad zwrotu, bowiem nie można było zastosować mechanizmu nadpłaty uregulowanego w przepisach ordynacji podatkowej.

Konieczność dokonania zmian w dotychczasowym brzmieniu przepisów ordynacji podatkowej wynikała przede wszystkim z faktu, że dla prawidłowego wykonania wykładni orzeczenia Trybunału konieczne było dokonanie przez organy podatkowe szczegółowych ustaleń faktycznych.

Konieczność taką dostrzegł również ustawodawca, który zdecydował się na uregulowanie takich szczególnych zasad w drodze szczególnej ustawy. Projekt takiej ustawy został skierowany do Sejmu Rzeczypospolitej w 2007 r., jednak ustawę udało się przyjąć dopiero 9 maja 2008 r. Nie ulega więc wątpliwości, że ustawa ta została wprowadzona w celu zapewnienia wykonania wyroku Trybunału Sprawiedliwości w sprawie Brzeziński.<sup>35</sup>

Czasami odpowiedzi udzielane przez Trybunał na skierowane pytania prejudycjalne nie były dostatecznie jasne czy wyczerpujące.

W dotychczasowej praktyce sądów administracyjnych zdarzało się, że sądy różnie odczytywały wnioski wypływające z orzeczenia Trybu-

---

35 Zresztą taki cel wprowadzenia ustawy został wyraźnie wskazany w uzasadnieniu projektu skierowanego do Sejmu RP; w świetle dalszych rozważań istotne jest dodatkowo uznanie w uzasadnieniu projektu ustawy, że: „nadpłatę zwróconą na podstawie ustawy o zwrocie nadpłaty należy postrzegać jako nadpłatę, o której mowa w art. 72 o.p. Zgodnie z tym przepisem za nadpłatę rozumie się m.in. kwotę nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku.”

nału Sprawiedliwości. Istniejące wątpliwości próbowano usunąć w różnorodny sposób:

- poprzez zadanie pytania prawnego Trybunałowi Konstytucyjnemu,<sup>36</sup>
- poprzez przyjęcie uchwały w składzie poszerzonym.

W obu przypadkach należy pamiętać, że w sytuacji pojawienia się wątpliwości odnośnie do wykładni lub ważności przepisu prawa unijnego właściwy do udzielenia odpowiedzi jest wyłącznie Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Dotychczasowa praktyka pokazuje, że polskie sądy odmówią udzielenia odpowiedzi, jeśli pytanie dotyczyć będzie kwestii dotyczącej takiego zagadnienia. Odmowa podjęcia uchwały jest również zasadna, jeśli w ocenie składu poszerzonego istniejące wątpliwości nie znajdują potwierdzenia w relewantnym orzecznictwie Trybunału.<sup>37</sup>

W przypadku, gdy wydane orzeczenie prejudycjalne nie usuwa wszelkich wątpliwości w kwestii zapewnienia jego prawidłowego wykonania, to wybór właściwego organu sądowego będzie zależał od charakteru problemu prawnego powodującego powstanie rozbieżności w orzecznictwie.

Jeśli u podstaw rozbieżności leżą kwestie dotyczące wykładni lub zakresu zastosowania przepisu prawa UE, to właściwy do rozstrzygnięcia tej kwestii będzie wyłącznie Trybunał Sprawiedliwości. Jeśli natomiast problem ten dotyczy wyłącznie zastosowania lub wykładni polskich przepisów, wtedy właściwe będzie usunięcie pojawiających się wątpliwości w drodze przyjęcia uchwały przez skład poszerzony Naczelnego Sądu Administracyjnego lub jeśli wątpliwości dotyczą konstytucyjności takiego przepisu – pytanie prawne do Trybunału Konstytucyjnego.

Może również zdarzyć się, że wydanie orzeczenia prejudycjalnego przez Trybunał Sprawiedliwości spowoduje powstanie nowych, innego rodzaju wątpliwości dotyczących zgodności z prawem UE kwestionowanych przepisów prawa polskiego. W takim przypadku możliwe jest

36 Postanowienie TK z dnia 19 grudnia 2006 r. (P 37/05).

37 Postanowienie składu siedmiu sędziów NSA z dnia 22 listopada 2011 r. (I FPS 6/10).

oczywiście wystąpienie przez sąd administracyjny z nowym pytaniem prejudycjalnym. W sprawach z zakresu podatku akcyzowego od samochodów używanych, po wydaniu orzeczenia w sprawie Brzeziński, WSA w Białymstoku skierował kolejne pytanie dotyczące legalności stosowania w Polsce takich przepisów.<sup>38</sup> Tym razem chodziło o ocenę dopuszczalności opodatkowania samochodów używanych na zasadach określonych w polskiej ustawie w świetle zawartego w art. 33 VI Dyrektywy VAT zakazu. Trybunał Sprawiedliwości wydał w odpowiedzi na pytania WSA w Białymstoku wyrok z 17 lipca 2008 r. w sprawie C-426/07 Krawczyński.<sup>39</sup>

#### **4. Wzruszenie decyzji podatkowej a odpowiedzialność odszkodowawcza**

Roszczenia odszkodowawcze wywołane niezgodnością z prawem unijnym ostatecznej decyzji administracyjnej mogą mieć charakter uzupełniający w przypadku wzruszenia decyzji administracyjnej bądź alternatywny w przypadku niedopuszczalności wzruszenia decyzji. Niewątpliwie decyzja administracyjna niezgodna z prawem unijnym może spowodować szkody dla stron albo osób trzecich. Wzruszenie takiej decyzji może szkodę zniwelować bądź wręcz przeciwnie – może spowodować powstanie szkody. W poszczególnych państwach członkowskich o odszkodowaniu w związku ze wzruszeniem ostatecznej decyzji decyduje organ administracji, który wydał decyzję.<sup>40</sup> Częściej jednak o odszkodowaniu orzekają sądy administracyjne<sup>41</sup> bądź częściej sądy powszechne.<sup>42</sup> W polskim systemie prawnym zgodnie z art. 260 o.p. do odpowiedzialności odszkodowawczej stosuje się przepisy prawa cywilnego. W sprawach odszkodowań w związku z wzruszeniem decyzji w trybie wznowienia postępowania orzekają sądy powszechne. Skuteczne dochodzenie odszkodowania jest uzależnione od uprzedniego zakończenia postępowania w sprawie wzruszenia decyzji. Wówczas

38 Postanowienie WSA w Białymstoku z 27 czerwca 2007 r. (I SA/Bk 121/07)

39 Zb. Orz. z 2008 r., s. I-6021.

40 Hiszpania, Holandia, Łotwa, Portugalia, Rumunia.

41 Bułgaria, Estonia, Francja, Grecja Litwa, Włochy.

42 Belgia, Cypr, Czechy, Finlandia, Irlandia, Luksemburg, Malta, Niemcy, Słowacja, Słowenia, Wielka Brytania, Włochy.

przesłanką odszkodowania jest decyzja administracyjna albo orzeczenie sądu dotyczące wzruszenia decyzji, albo przynajmniej stwierdzenie, że decyzja została wydana z naruszeniem prawa.<sup>43</sup>

## 5. Uwagi końcowe

Możliwość wzruszenia ostatecznej decyzji administracyjnej niezgodnej z prawem unijnym jest wyjątkiem, a nie regułą.

Jak pokazuje wskazana wyżej ewolucja orzecznictwa sądów administracyjnych, w tej kwestii podjęcie właściwego rozstrzygnięcia nie jest proste, nawet w przypadku, gdy sama niezgodność przepisów prawa krajowego z prawem unijnym wynika wprost z orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Polski ustawodawca w ordynacji podatkowej wprowadził zasadę zgodnie z którą w sprawie zakończonej decyzją ostateczną wznawia się postępowanie, jeżeli orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości ma wpływ na treść wydanej decyzji. W postępowaniu podatkowym istnieje więc bezpośrednia podstawa prawna wznowienia postępowania w razie sprzeczności decyzji administracyjnej z późniejszym wyrokiem Trybunału. W postępowaniu administracyjnym, pomimo braku bezpośredniej podstawy prawnej do wzruszenia ostatecznej decyzji administracyjnej, niezgodnej z prawem unijnym wskutek późniejszego orzeczenia Trybunału, stosując zasady wynikające z linii orzecznictwa w sprawach *Kuhne & Heitz*, można uznać, że organ administracji może zgodnie z art. 154 k.p.a. bądź art. 155 k.p.a. uchylić decyzję, bądź zmienić decyzję ostateczną również w sprawach z elementem unijnym.

43 Takie rozwiązania przyjęto w Belgii, Bułgarii, na Cyprze, w Holandii, Luksemburgu, Słowacji, Słowenii, we Włoszech. W Austrii, jeżeli uchylenie decyzji nie doprowadzi do naprawienia szkody, decyzja pozostaje w mocy, stronie przysługuje odszkodowanie. Rozstrzygnięcia o wzruszeniu decyzji i przyznaniu odszkodowania w jednym akcie są podejmowane w Estonii, Irlandii, na Malcie, w Rumunii i w Wielkiej Brytanii. Organ lub sąd orzeka o odszkodowaniu bez wcześniejszego wzruszenia decyzji w Danii, Grecji, Szwecji i na Węgrzech. We Francji, Hiszpanii i na Litwie stronie pozostawiono wybór jednoczesnego wystąpienia o wzruszenie decyzji i odszkodowania bądź najpierw o wzruszenie decyzji a później o odszkodowanie.



Organy podatkowe są zobowiązane do stosowania prawa unijnego, w przeciwieństwie do sądów administracyjnych nie mają jednak kompetencji do zadawania pytań prejudycjalnych do ETS.

Niewątpliwie orzeczenia Trybunału wydawane w trybie prejudycjalnym wywierają bezpośredni wpływ na orzecznictwo sądów administracyjnych, ale w konsekwencji pośrednio również na decyzje wydawane w postępowaniu podatkowym.

NEGATYWNE PRZESŁANKI WYDANIA NOWEJ DECYZJI,  
PO WZNOWIENIU POSTĘPOWANIA PODATKOWEGO  
– ART. 245 § 1 PKT 3 ORDYNACJI PODATKOWEJ

GRZEGORZ DUDAR

## 1. Uwagi ogólne

Jedną z podstawowych zasad postępowania podatkowego jest uregulowana w art. 128 o.p. zasada trwałości decyzji ostatecznej. Zasada ta ma służyć pewności obrotu prawnego, której celem jest zapewnienie podmiotom stosunku prawnopodatkowego ochrony praw nabytych. NSA w wyroku z dnia 16 marca 2011 r.<sup>1</sup> podkreślił, że określona w art. 128 o.p. zasada trwałości ostatecznych decyzji podatkowych, służąca ochronie ogólnego porządku prawnego i chroniąca przed wielokrotnym rozstrzygnięciem tych samych spraw, w konsekwencji może prowadzić do nieważności decyzji dotyczących spraw już poprzednio rozstrzygniętych innymi decyzjami ostatecznymi.

Zawarta w art. 128 o.p. zasada trwałości decyzji wskazuje, iż w przypadku rozstrzygnięć, od których nie służy odwołanie w postępowaniu podatkowym, stają się one ostateczne. Nie oznacza to jednak, że są one bezwzględnie niewzruszalne. Zapewnienie bezpieczeństwa obrotu prawnego nie może bowiem być celem samym w sobie. Ustawodawca dopuszcza zatem możliwość zaistnienia sytuacji wyjątkowych, w których będzie możliwość wyeliminowania rozstrzygnięć wadliwych. Jednym z takich trybów jest wznowienie postępowania podatkowego, zakończonego decyzją ostateczną.

---

1 II FSK 708/10, Lex nr 898004.

Wskazać przy tym należy, że nie zawsze przeprowadzenie postępowania wznowieniowego, nawet w sytuacji zaistnienia przesłanek do wznowienia postępowania, będzie umożliwiało wydanie nowej decyzji merytorycznej. Ustawodawca przewidział kilka okoliczności egzoneracyjnych, których zaistnienie skutkować będzie brakiem możliwości uchylecia decyzji dotychczasowej i wydania nowej. W niniejszej publikacji chciałbym przybliżyć powyższe sytuacje, uregulowane w art. 245 § 1 pkt 3 o.p., bowiem jak pokazuje doktryna i orzecznictwo sądowno-administracyjne, istnieje rozbieżność rozumienia powyższych przesłanek.

## 2. Istota postępowania wznowieniowego

Wznowienie postępowania jest instytucją procesową stwarzającą możliwość prawną ponownego rozpoznania i rozstrzygnięcia sprawy administracyjnej (podatkowej) zakończonej decyzją ostateczną, jeżeli postępowanie, w którym ona zapadła, było dotknięte kwalifikowaną wadliwością wyliczoną wyczerpująco w przepisach prawa procesowego. Jak wskazał NSA w wyroku z 19 stycznia 2010 r.,<sup>2</sup> granica postępowania w sprawie wznowienia jest wyznaczana zakresem sprawy administracyjnej zakończonej decyzją ostateczną. Prowadząc postępowanie w sprawie wznowienia można rozstrzygać wyłącznie sprawę tożsamą pod względem podmiotowym i przedmiotowym co sprawa zakończona uprzednią decyzją ostateczną. Postępowanie wznowieniowe toczy się w bardzo zawężonych ramach i na co należy zwrócić szczególnie uwagę, przedmiotem tego postępowania nie jest ponowne rozpoznanie sprawy we wszystkich jej aspektach, a jedynie zbadanie, czy zasły wyjątkowe okoliczności, ściśle wyliczone w art. 240 § 1 o.p. Niedopuszczalne jest zatem wykorzystanie postępowania wznowieniowego do pełnej merytorycznej kontroli decyzji ostatecznej wydanej w postępowaniu zwykłym, bowiem nie jest to kontynuacja postępowania zwykłego. Dlatego też uchylene w całości lub w części decyzji podatkowej w tym trybie może nastąpić tylko wówczas, gdy spełnione zostaną przesłanki wznowienia postępowania enumeratywnie wymienione w art. 240 § 1 o.p. Charakter tych przesłanek wskazuje na to, że okre-

---

2 I FSK 1848/08, Lex nr 558849.

śląją one istotne uchybienia proceduralne, których zaistnienie, wedle ustawodawcy, wymaga wyeliminowania takiej decyzji z obiegu prawnego. Przyjąć zatem należy, iż wznowienie postępowania jest instytucją postępowania podatkowego, a nie podatkowego prawa materialnego.

Postępowanie w przedmiocie wznowienia postępowania zakończonego decyzją ostateczną można podzielić na dwie fazy: pierwszą, polegającą na badaniu formalnych przesłanek wznowienia, kończącą się wydaniem postanowienia o wznowieniu postępowania (art. 243 § 1 o.p.) lub decyzją o odmowie wznowienia postępowania (art. 243 § 3 o.p.) oraz drugą, polegającą na zbadaniu, czy przeprowadzona procedura, zakończona wydaniem decyzji ostatecznej, faktycznie dotknięta została wadą wymienioną w art. 240 § 1 o.p., która stanowiła podstawę wznowienia postępowania. Drugi etap postępowania kończy się wydaniem decyzji na podstawie art. 245 § 1 o.p., odmawiającą uchylenia dotychczasowej decyzji lub uchylającej uprzednio wydaną decyzję i rozstrzygającą co do istoty sprawy.

Ustawodawca w art. 245 § 1 pkt 3 o.p. przewidział dwie okoliczności powodujące, że mimo zaistnienia przesłanek wymienionych w art. 240 § 1 o.p. brak jest podstawy do uchylenia w całości lub w części dotychczasowej decyzji. Pierwszą z nich jest sytuacja, w której mogłaby zostać wydana decyzja wyłącznie rozstrzygająca sprawę co do istoty jak decyzja dotychczasowa, zaś drugą, sytuacja w której wydanie nowej decyzji orzekającej co do istoty sprawy nie mogłoby nastąpić z uwagi na upływ terminów przewidzianych w art. 68 lub art. 70. Przyjąć zatem należy, że uchylenie decyzji dotychczasowej jest możliwe, gdy zaistniała jedna z przesłanek wymienionych w art. 240 § 1 o.p., a ponowne rozpatrzenie sprawy, w której została wydana decyzja dotychczasowa, doprowadziłoby do innego rozstrzygnięcia niż w decyzji dotychczasowej, a nie nastąpił jeszcze upływ terminów przedawnienia, o których mowa w art. 68 lub art. 70 o.p.

### **3. Nowa decyzja identyczna jak decyzja dotychczasowa**

Z regulacji instytucji wznowienia postępowania wynika generalny wniosek, że ponowne merytoryczne rozpoznanie sprawy jest dopuszczalne jedynie w takim zakresie, w jakim stwierdzone wady prze-

procedury mają wpływ na zmianę rozstrzygnięcia. Oznacza to, że wydanie decyzji na podstawie art. 245 § 1 pkt 3 lit. a) o.p. jest dopuszczalne wówczas, gdy wszystkie okoliczności sprawy ustalone na podstawie całokształtu materiału dowodowego przemawiają za tym, że nie ma żadnych podstaw do wydania innej decyzji niż dotychczasowa. Jakże to mogą być sytuacje? Niewątpliwie będzie tak wówczas, gdy strona powołała się na nowe dowody lub okoliczności w sprawie nieznanne organowi, który wydał decyzje (art. 240 § 1 pkt 5 o.p.), które jednakże, mimo że istotne dla sprawy, nie miały wpływu na poprawność rozstrzygnięcia. Innym przykładem takiej sytuacji jest prowadzenie postępowania podatkowego przez osobę lub organ, który podlegał wyłączeniu, jednakże ponowne przeprowadzenie postępowania wykazało, że powyższe uchybienie nie miało żadnego wpływu na treść i poprawność rozstrzygnięcia. Także w sytuacji, o której mowa w art. 240 § 1 pkt 6 o.p., jeżeli w wyniku przeprowadzonego postępowania wznowieniowego okaże się, że wymagana prawem zgoda innego organu została wydana po wydaniu decyzji dotychczasowej, a jej treść nie miała wpływu na prawidłowość pierwotnej decyzji, organ odmówi uchylenia decyzji dotychczasowej.

Sprawa nie jest już tak oczywista w odniesieniu do przesłanki z art. 240 § 1 pkt 4 o.p., tj. sytuacji, w której strona, nie z własnej winy, nie brała udziału w postępowaniu. Jeżeli strona nie brała udziału w jakimś fragmencie postępowania, np. nie została zawiadomiona o przeprowadzonym dowodzie z zeznań świadka, którego zeznania nie miały istotnego wpływu na wynik sprawy, wówczas niewątpliwie organ powinien odmówić uchylenia decyzji dotychczasowej z powołaniem się na art. 245 § 1 pkt 3 lit. a) o.p. Natomiast w sytuacji, gdy strona nie brała udziału w istotnych czynnościach postępowania dowodowego, wówczas przyjęć należałoby, że organ powinien ponownie przeprowadzić postępowanie wyjaśniające z udziałem takiej strony i dopiero po tym ocenić, czy nowo przeprowadzone dowody uzasadniają uchylenie decyzji dotychczasowej i wydanie nowej decyzji orzekającej co do istoty sprawy czy też nie. Z kolei w sytuacji, gdy strona została całkowicie pominięta przez organ w prowadzonym postępowaniu (np. organ błędnie założył, że nie jest jednym z podatników a w konsekwencji nie została doręczona jej decyzja ustalająca lub określająca zobowiązanie podat-

kowe), wówczas niewątpliwie zaistnieje konieczność uchylecia decyzji dotychczasowej i wydania nowej decyzji, orzekającej co do istoty sprawy. Zmiany podmiotowe po stronie czynnej stosunku prawnopodatkowego niewątpliwie modyfikują w istotnym stopniu treść rozstrzygnięcia nawet w sytuacji, gdy wysokość samego zobowiązania podatkowego nie uległaby zmianie.

#### **4. Upływ terminów przewidzianych w art. 68 lub 70 o.p.**

Zgodnie z art. 245 § 1 pkt 3 lit. b) o.p. organ podatkowy po przeprowadzeniu postępowania określonego w art. 243 § 2 wydaje decyzję, w której odmawia uchylecia decyzji dotychczasowej w całości lub w części, jeżeli stwierdzi istnienie przesłanek określonych w art. 240 § 1 lecz wydanie nowej decyzji określającej co do istoty sprawy nie mogłoby nastąpić z uwagi na upływ terminów przewidzianych w art. 68 lub art. 70. Terminy te to odpowiednio termin przedawnienia prawa do doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego (art. 68 o.p.) oraz termin przedawnienia samego zobowiązania podatkowego (art. 70 o.p.).

W doktrynie wskazuje się, że redakcja powyższego przepisu nie pozostawia wątpliwości, że aby odmówić na jego podstawie uchylecia decyzji dotychczasowej, nie wystarczy stwierdzić, że upłynęły terminy z art. 68 lub 70 o.p., gdyż sam upływ terminów nie przesądza, że wydanie nowej decyzji nie mogłoby nastąpić.<sup>3</sup>

W zakresie decyzji konstytucyjnej w orzecznictwie wskazuje się, że gdy organ podatkowy wydał decyzję na podstawie art. 21 § 1 pkt 2 o.p., a po uzyskaniu przez nią przymiotu ostateczności zaistniałaby jedna z podstaw wynikających z art. 240 § 1 o.p., to art. 245 § 1 pkt 3 lit. b) o.p. miałby zastosowanie jedynie w wypadku, gdyby wznowione postępowanie uzasadniałoby podwyższenie kwoty podatku wymierzonego w postępowaniu zwyczajnym, bowiem tylko wtedy można by mówić o powstaniu zobowiązania podatkowego w stosunku do tego, które zo-

---

3 B. Gruszczyński, M. Niezgodka–Medek, R. Hauser, A. Kabat, S. Babiaryz, B. Dauter, *Ordynacja podatkowa – Komentarz*, Warszawa 2013, wersja LexPolonica, wyrok NSA z dnia 15 września 2011 r. (II FSK 507/10).

stało ukształtowane decyzją ostateczną – zob. m.in. wyroki NSA z dnia 1 kwietnia 2008 r.<sup>4</sup> oraz z dnia 14 lipca 2010 r.<sup>5</sup> Tym samym nie ma przeszkód, aby po upływie terminu, o którym mowa w art. 68 o.p., wydać decyzje obniżającą wysokość podatku ukształtowanego decyzją konstytutywną w postępowaniu zwyczajnym.<sup>6</sup>

Niewątpliwie powyższe stanowisko powinno mieć odpowiednie zastosowanie także względem decyzji określających zobowiązanie podatkowe, a w konsekwencji również w odniesieniu do terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Zwrócił na powyższe uwagę WSA w Białymstoku, w który w wyroku z dnia 21 sierpnia 2013 r.<sup>7</sup> podkreślił ochronny charakter przepisu art. 245 § 1 pkt 3 lit. b) o.p. Wskazał, że zarówno instytucja przedawnienia prawa do doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego, jak i przedawnienie samego zobowiązania podatkowego służą ochronie podatnika, stwarzając w założeniu bezpieczeństwo prawne polegające na tym, że po upływie określonych terminów organy podatkowe nie mogą już kreować zobowiązań podatkowych (art. 68 o.p.) lub też modyfikować i egzekwować zobowiązań powstających z mocy prawa (art. 70 o.p.). Dokonując wykładni funkcjonalnej i celowościowej art. 245 § 1 pkt 3 lit. b) o.p., sąd przyjął, że tenże przepis nie stoi na przeszkodzie, aby organ podatkowy po wznowieniu postępowania uchylił ostateczną decyzję ustalającą lub określającą wysokość zobowiązania podatkowego i umorzył postępowanie w sprawie mimo upływu terminów, o których mowa w art. 68 lub art. 70 o.p.

W pełni zgodzić się należy z powyższym poglądem. Treść przepisu art. 245 § 1 pkt 3 lit. b) o.p. nie powinna stać na przeszkodzie do formalnego zakończenia postępowania, jeżeli w wyniku wznowionego postępowania organ ustali, że nie było podstawy (prawnej bądź faktycznej) do merytorycznego zakończenia sprawy i zachodziła podstawa do umorzenia postępowania jako bezprzedmiotowego. Zaznaczyć przy tym należy, że przepis ten wskazuje na niedopuszczalność wydania de-

---

4 II FSK 182/07, CBOSA.

5 II FSK 488/09, CBOSA.

6 H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013, wersja elektroniczna Legalis.

7 I SA/BK 154/13, CBOSA.

cyzji określającej co do istoty sprawy, a taką niewątpliwie nie jest decyzja umarzająca postępowanie w sprawie.

Odmierna interpretacja powyższej przesłanki, zgodnie z którą sam upływ terminów z art. 68 lub 70 o.p. stanowi przeszkodę do wydania nowej decyzji,<sup>8</sup> w zasadniczym stopniu ograniczałby możliwość zastosowania w praktyce instytucji wznowienia postępowania podatkowego. Jako przykład można powołać chociażby wydane w ostatnim okresie dwa wyroki Trybunału Konstytucyjnego. Pierwszy dotyczy niekonstytucyjności regulacji przerywania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania karnego lub karnego skarbowego<sup>9</sup> oraz drugi, dotyczący niekonstytucyjności art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. stanowiącego podstawę prawną wydawania decyzji ustalających zobowiązanie podatkowe z tytułu nieujawnionych źródeł przychodów za lata 1998–2006.<sup>10</sup> Oba orzeczenia TK niewątpliwie mogły stanowić przesłankę do wznowienia postępowania podatkowego zgodnie z art. 240 § 1 pkt 8 o.p. Jednakże przyjęcie poglądu, zgodnie którym sam upływ terminów z art. 68 lub 70 o.p. uniemożliwia uchylene i zmianę dotychczasowej decyzji, skutkowałby tym, że mimo wydania pierwotnych decyzji bez podstawy prawnej bądź też po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego podatnik nie miałby możliwości skutecznego domagania uchylene nieprawidłowych decyzji, a w dalszej kolejności zwrotu nienależnie zapłaconego podatku. Wskazać należy, że szczególnie w odniesieniu do wyroku TK z 18 lipca 2013 r. (SK 18/09), który zakwestionował konstytucyjność przepisu w stanie prawnym obowiązującym do końca 2006 r., w wielu przypadkach z uwagi na upływ czasu przedawniło się prawo do doręczania decyzji ustalającej bądź też samo zobowiązanie podatkowe. Takiej, niewątpliwie niekorzystnej dla podatników, interpretacji przepisu art. 245 § 1 pkt 3 lit. b) o.p. nie można pogodzić z wynikającą z art. 2 Konstytucji RP zasadą równości wobec prawa i sprawiedliwości społecznej. Sam upływ czasu nie może bowiem usprawiedliwiać niezgodnego z prawem działania organów podatkowych w imię pewności obrotu prawnego i trwałości decyzji ostatecznych.

---

8 Pogląd wyrażony w wyroku WSA w Gliwicach z dnia 23 czerwca 2009 r. (III SA/GL 346/09).

9 Wyrok z dnia 17 lipca 2012 r. (P 30/11), Dz.U., poz. 848.

10 Wyrok z dnia 18 lipca 2013 r. (SK 18/09), Dz.U., poz. 928.



Powyższej oceny nie może zmienić treść art. 245 § 2 o.p., wskazujący, że organ, odmawiając uchylenia decyzji w przypadkach wymienionych w § 1 pkt 3, w rozstrzygnięciu stwierdza istnienie przesłanek określonych w art. 240 § 1 oraz wskazuje okoliczności uniemożliwiające uchylenie decyzji. Samo zawarcie takiej klauzuli w żaden sposób nie uprawnia podatnika do domagania się zwrotu nienależnie zapłaconego podatku, wynikającego z decyzji ostatecznej, która została wydana z naruszeniem prawa.

## 5. Podsumowanie

Dokonana powyżej analiza treści art. 245 § 1 pkt 3 o.p. wskazuje, że nie może być on interpretowany w oderwaniu od istoty i celu postępowania wznowieniowego, a w konsekwencji nie powinien stać na przeszkodzie wyeliminowaniu z obrotu prawnego decyzji wydanych w postępowaniach przeprowadzonych z istotnymi wadami procesowymi. O ile treść art. 245 § 1 pkt 3 lit. a) o.p. słusznie wskazuje, że mimo istnienia przesłanek wznowienia postępowania nie ma racjonalnych podstaw do wydawania po raz kolejny identycznej decyzji podatkowej (wobec niezmienionych stron postępowania), tak sam upływ terminów z art. 68 i 70 o.p. przewidziany w art. 245 § 1 pkt 3 lit. b) o.p. taką okolicznością być nie powinien. Dlatego też, dokonując wykładni art. 245 § 1 pkt 3 lit. b) o.p., należy mieć na uwadze przede wszystkim gwarancyjny charakter powyższego przepisu, którego skutki powinny być skierowane przede wszystkim do podatników, a nie organów. Przepis ten powinien chronić podatników przed wzrostem wysokości zobowiązań podatkowych po upływie terminów z art. 68 i 70 o.p., a nie stanowić „furtki” dla organów do utrzymywania w mocy rozstrzygnięć naruszających prawo. Przyjąć zatem należy, że upływ terminów wskazanych w art. 245 § 1 pkt 3 lit. b) o.p. nie powinien stanowić podstawy do odmowy uchylenia ostatecznej decyzji określającej zobowiązanie podatkowe i umorzenia postępowania w sprawie z uwagi na jego bezprzedmiotowość.

# CZY PROJEKT DYREKTYWY CCCTB BĘDZIE MIAŁ WPŁYW NA ROZSTRZYGANIE ORGANÓW PODATKOWYCH?

DOMINIK GAJEWSKI

## 1. Uwagi ogólne

W dobie globalizmu światowego i towarzyszących mu zjawisk unikania opodatkowania Komisja Europejska<sup>1</sup> stworzyła koncepcję wspólnej skonsolidowanej korporacyjnej podstawy opodatkowania (ang. Common Consolidated Corporate Tax Base – CCCTB). CCCTB jako zaawansowany projektu dyrektywy w głównej mierze tworzy podstawy prawne do zniesienia przeszkód w funkcjonowaniu rynku wewnętrznego Unii Europejskiej. Koncepcja ta ma za zadanie stworzenie podstawy opodatkowania dla spółek prowadzących działalność transgraniczną w ramach wspólnego rynku. CCCTB jest równocześnie najbardziej zaawansowaną koncepcją harmonizacji opodatkowania spółek w Unii Europejskiej.

Projekt dyrektywy CCCTB będzie miał bezpośredni, ale i pośredni wpływ na zmianę regulacji w przepisach postępowania administracyjnego i podatkowego. Niewątpliwie będzie to rzutowało na praktykę

---

1 Stworzenie koncepcji CCCTB jest wynikiem prac Grupy Roboczej, powołanej przez Komisję Europejską, działającej od listopada 2004 roku, w skład której weszli eksperci z państw członkowskich i KE. Później skład został rozszerzony o przedstawicieli biznesu i ośrodków akademickich. Pierwsze założenia koncepcji CCCTB przedstawiono już w 2001 roku w Komunikacie Komisji Europejskiej pt.: W kierunku rynku wewnętrznego bez przeszkód podatkowych. Wstępne założenia koncepcji CCCTB zostały rozwinięte przez KE w nieformalnym dokumencie z 7 lipca 2004 r. pt.: Wspólna Skonsolidowana Korporacyjna Podstawa Opodatkowania UE, opublikowana [w:] A Common Consolidated EU Corporate Tax Base, Commission Non-Paper to informal Ecofin Council, 10–11 September 2004.

rozstrzygnięcia organów podatkowych. Konieczność wprowadzenia nowych regulacji, ale również dostosowanie istniejących do standardów projektu dyrektywy CCCTB będzie skutkowało zasadniczą zmianą w postępowaniu podatkowym w stosunku do holdingów międzynarodowych. Trzeba bowiem zauważyć, że przed takimi wyzwaniem stanęły wszystkie państwa członkowskie, które będą zobligowane z jednej strony do dostosowania regulacji wewnątrz krajowych, z drugiej zaś strony – będą musiały być zintegrowane z systemami innych państw członkowskich. Pamiętać bowiem należy, że zmiany te będą dotyczyły podmiotów podatkowych, które funkcjonują na obszarze wielu państw Unii Europejskiej. Tak więc nowe regulacje podyktowane wejściem w życie dyrektywy CCCTB zapewne poskutkują diametralną zmianą w postępowaniu podatkowym w stosunku do międzynarodowych holdingów działających między innymi na obszarze Polski.

## **2. Podstawowe założenia koncepcji CCCTB**

Projekt CCCTB jest odpowiedzią na postulaty zgłaszane w sprawie konieczności harmonizacji opodatkowania holdingowego w ramach Unii Europejskiej poprzez likwidację bądź redukcję licznych problemów dotyczących m.in.: stosowania się do wielu obostrzeń związanych ze stosowaniem cen transferowych, niemożność lub ograniczone możliwości rozliczania transgranicznych strat i wreszcie kwestie związane ze zjawiskiem międzynarodowego podwójnego (a nawet wielokrotnego) opodatkowania.

Konsekwencją wprowadzenia koncepcji CCCTB będzie wprowadzenie nowych (zmodyfikowanych) ram administracyjnych i prawnych koncepcji CCCTB w poszczególnych państwach członkowskich (również w Polsce). W zakresie ram administracyjnych i administracyjno-podatkowych mieszczą się kwestie związane z określeniem:

- zasad prowadzenia kontroli podatkowej;
- formy współpracy między organami podatkowymi z różnych państw członkowskich;
- właściwości i zakres działania organów podatkowych;

- podmiotów odpowiedzialnych w grupie CCCTB za złożenie zeznania podatkowego;
- zasad postępowania odwoławczego prowadzonego w trybie administracyjnym i sądowym.

W przypadku Polski zakres przedmiotowy, objęty koncepcją CCCTB w zakresie ustalenia ram administracyjnych i prawnych CCCTB, dotyczyć będzie kwestii uregulowanych na gruncie prawa krajowego, głównie w:

- 1) ordynacji podatkowej – m.in.: właściwość organów podatkowych, interpretacja przepisów podatkowych, niektóre aspekty postępowania podatkowego – terminy załatwiania spraw, odwołania oraz wymiana informacji w sprawach zobowiązań podatkowych;
- 2) ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych – zasady składania zeznania podatkowego;
- 3) Prawie o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – sądowa kontrola decyzji administracyjnych.

Jedną z kluczowych korzyści podatkowych holdingów międzynarodowych w ramach utworzonej koncepcji CCCTB jest możliwość wewnątrzgrupowego rozliczania strat. Rozliczenie takie powinno być realizowane poprzez konsolidację. Przy łączeniu podstaw opodatkowania każdego z członków grupy straty powstałe u jednego z podmiotów w grupie będą automatycznie równoważone z dochodami innych podmiotów z grupy. W sytuacji, gdy skonsolidowana podstawa ma wartość ujemną, strata powinna być przesuwana w czasie w przód – w celu zrównoważenia jej z dochodami przyszłych okresów lub w tył – aby równoważyć ją z dochodami okresów poprzednich. Jest to konieczne dla zapewnienia opodatkowania dochodu netto.<sup>2</sup>

Ważnym założeniem koncepcji CCCTB jest również zminimalizowanie kosztów dostosowawczych wynikających z różnic pomiędzy systemami podatkowymi państw Unii Europejskiej, zapewnienie przejrzystości i prostoty opodatkowania holdingowego w Unii Europejskiej.

2 H. Litwińczuk (red.), Wspólna korporacyjna podstawa opodatkowania w UE a opodatkowanie dochodu spółek w Polsce, Warszawa 2011, s. 17–19.

Jednak aby cele projektu dyrektywy CCCTB zostały optymalnie osiągnięte, konieczne jest, by koncepcja ta została prawidłowo i właściwie wdrożona we wszystkich państwach Unii Europejskiej. Poważnym zagrożeniem może okazać się sytuacja, iż koncepcja CCCTB poskutkuje powstaniem dwudziestu siedmiu wspólnych skonsolidowanych podstaw opodatkowania – w każdym państwie członkowskim, co uniemożliwi osiągnięcie celów projektu.

Mając na uwadze wprowadzaną reformę holdingowego prawa podatkowego, trzeba już na samym początku skonstatować, iż nie jest możliwa skuteczna unifikacja europejskiego prawa podatkowego materialnego bez synchronizacji proceduralnego prawa podatkowego. Szczególnie ma to znaczenie na gruncie istniejących różnic pomiędzy szeroko rozumianymi uregulowaniami proceduralnymi państw członkowskich. Dlatego bez pewnego stopnia harmonizacji procedur podatkowych znacznie utrudniona będzie skuteczna konsolidacja w ramach projektu CCCTB.<sup>3</sup>

Warto więc zastanowić się, w jak znacznym stopniu koncepcja CCCTB wpłynie na procedurę administracyjnopodatkową w państwach członkowskich (w tym w Polsce). By można było dokonać takiej oceny, konieczne jest przybliżenie założeń koncepcji CCCTB, które będą w sposób bezpośredni kształtowały procedurę podatkową w stosunku do holdingów międzynarodowych.

W projekcie CCCTB wprowadzone regulacje dotyczące procedury administracyjnej oparły się na założeniach systemu „jednego okienka”. W myśl tego systemu podmiot odpowiedzialny za dokonanie zgłoszenia o wyborze opodatkowania grupy spółek (tzw. grupy CCCTB) na zasadach określonych w koncepcji CCCTB dopełnia wszelkich obowiązków informacyjnych grupy CCCTB i w przypadku grupy objętej konsolidacją odpowiedzialny jest za sporządzanie jej deklaracji podatkowej.<sup>4</sup>

---

3 W. Schick, *Aspectos Derecho tributario en memoria de Carmen Bollo Arocena*, Malaga 1993, s. 163–164.

4 CCCTB: possible elements of the administrative framework, CCCTB/WP/061/doc/en, Brussels, 13.11.2007 r., s. 5–8.

### 3. Zgłaszanie formy opodatkowania i składanie deklaracji podatkowych w koncepcji CCCTB

System „jednego okienka” (ang. *one-stop-shop system*) został przedstawiony już w 2004 roku przez Komisję Europejską jako propozycja wprowadzenia uproszczeń w zakresie podatku VAT. Jego ideą jest używanie przez podatników jednego numeru identyfikacji i składanie przez nich jednej deklaracji obejmującej całą ich działalność unijną. Deklaracja ta miałaby być przekazywana przez podatnika do elektronicznego portalu, a następnie zostałaby automatycznie przekazana do tych państw członkowskich, w których podatnik dokonywał czynności podlegających opodatkowaniu.

W projekcie CCCTB podmiotem odpowiedzialnym za zgłoszenie formy opodatkowania i składanie deklaracji powinien być podmiot, zwany głównym podatnikiem, którym powinna być spółka dominująca grupy CCCTB, będąca rezydentem państwa członkowskiego. W sytuacji, gdy będzie ona miała rezydencję w państwie trzecim, to głównym podatnikiem będzie spółka dominująca podgrupy Unii Europejskiej, będąca takim rezydentem. W sytuacji, gdy w ramach grupy CCCTB istnieje więcej niż jedna podgrupa UE, to głównym podatnikiem byłaby spółka dominująca będąca rezydentem państwa członkowskiego, wybrana przez grupę. Gdyby nie było żadnej podgrupy UE, to głównym podatnikiem byłaby spółka rezydent państwa członkowskiego, wybrana przez grupę, a gdyby takiej spółki nie było, to stałyby za zakład położony w państwie członkowskim, wybrany przez grupę.<sup>5</sup>

Przyjęcie zasad opodatkowania według koncepcji CCCTB obowiązywać ma przez okres 5 lat podatkowych i będzie automatycznie przedłużany na okres kolejnych 3 lat podatkowych w przypadku braku wniosku o niestosowanie już tych zasad. Nie ma natomiast żadnych przepisów, które określałyby, co się stanie po okresie 8 lat (5+3) funkcjonowania grupy, co – jak się wydaje – może oznaczać to, że ulegnie ona rozwiązaniu.

W związku z tym, że deklaracje podatkowe grupy CCCTB składać będzie główny podatnik, powinien być określony okres, za jaki dekla-

5 CCCTB: possible elements of the administrative framework, CCCTB/WP/061/doc/en, Brussels, 13.11.2007 r., s. 7.

racje miałyby być składane oraz termin na ich złożenie i właściwy organ podatkowy.<sup>6</sup> Aktualnie w państwach członkowskich przyjmuje się jako okres podatkowy rok podatkowy, przy czym nie zawsze pokrywa się on z rokiem kalendarzowym (z mocy prawa albo z wyboru podatnika). Dlatego na potrzeby grupy CCCTB konieczne jest, by podmioty należące do niej stosowały ten sam okres podatkowy. Przyjęcie takiego samego roku podatkowego umożliwiłoby likwidację komplikacji związanych z wchodzeniem i wychodzeniem podatnika z grupy CCCTB. Słabym punktem koncepcji CCCTB jest nieokreślenie zasad dotyczących podmiotów rozpoczynających działalność, zawieszających ją, kończących, przystępujących do grupy itp.<sup>7</sup>

Według koncepcji CCCTB okres podatkowy – co do zasady – wynosić będzie 12 miesięcy, przy czym nie musi pokrywać się z rokiem kalendarzowym, ale nie powinien być taki sam dla wszystkich członków grupy CCCTB.<sup>8</sup>

Koncepcja CCCTB wprowadza jeden termin składania deklaracji podatkowych, który wynosić będzie 9 miesięcy od zakończenia roku podatkowego. Okres ten wydaje się dostatecznie długi. Rozsądnym rozwiązaniem jest, aby podobnie jak okres podatkowy, tak i termin składania deklaracji były takie same dla wszystkich podatników stosujących koncepcję CCCTB.

Wątpliwość budzi moment regulowania zobowiązania podatkowego. Skoro planuje się zostawić państwom członkowskim swobodę w ustalaniu wysokości stawek podatkowych, czyli wysokość ich dochodów podatkowych, to czy nie należałoby też pozostawić im swobodę w określaniu momentu uzyskiwania tych dochodów. Kwestia ta nie jest wprawdzie ściśle związana z podstawą opodatkowania, ale może prowadzić do zakłóceń zasady równej konkurencji pomiędzy podmiotami uiszczającymi podatki w różnych państwach członkowskich.

Również formularze używane na potrzeby CCCTB powinny zostać zharmonizowane. Argumentem przemawiającym za tym jest zmi-

---

6 Administrative and legal framework/questionnaire, CCCTB/WP/030/doc/en, Brussels, 2.3.2006 r., s. 3–4.

7 CCCTB: possible elements of a technical outline, CCCTB/WP057/doc/en, Brussels, 26.7.2007 r., s. 6–7.

8 Points for discussion on Administrative and Legal Framework, CCCTB/WP/036/doc/en, Brussels, 19.5.2006 r., s. 5.

nimalizowanie kosztów dostosowawczych i administracyjnych. Warto zauważyć, iż w przypadku gdyby formularze we wszystkich językach były takie same, to podatnicy mogliby je wypełnić, bazując na wersji formularza w ich języku ojczystym.<sup>9</sup> Warto więc zastanowić się nad możliwością elektronicznego wypełniania formularzy i wysyłania ich do właściwych organów podatkowych drogą elektroniczną.<sup>10</sup>

Organem podatkowym właściwym dla składania deklaracji grupy CCCTB objętej konsolidacją będzie główny organ podatkowy, którego pojęcie zostało wyjaśnione wraz z pojęciem właściwego organu podatkowego.

Definicja właściwego organu podatkowego (ang. *competent tax authority*) oznacza organ podatkowy wskazany przez państwo członkowskie do celów wykonywania dyrektywy o CCCTB. Właściwy organ podatkowy podatnika (ang. *competent tax authority of a taxpayer*) stanowi właściwy organ podatkowy państwa jego rezydencji, a gdyby podatnik nie był rezydentem państwa członkowskiego, to właściwy organ państwa członkowskiego jego stałego zakładu.

Natomiast pojęcie główny organ podatkowy (ang. *principle tax authority*) określa właściwy organ podatkowy państwa rezydencji głównego podatnika. W przypadku posiadania przez niego jednego lub więcej stałych zakładów w państwie członkowskim innym niż jego siedziby głównej, będzie to właściwy organ państwa jego siedziby głównej, a w przypadku gdy nie będzie on rezydentem państwa członkowskiego – organ państwa członkowskiego stałego zakładu będącego głównym podatnikiem.<sup>11</sup>

Składanie deklaracji grupy CCCTB do głównego organu podatkowego stanowi realizację systemu „jednego okienka”. Można sobie wyobrazić alternatywną propozycję, która sprowadzałaby się do składania przez każdego z członków grupy CCCTB deklaracji do swoich właści-

---

9 M. Kok, Panel Statement, [w:] A Common Consolidated Corporate Tax Base for Europe. Eine einheitliche Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage für Europa, pod red. W. Schön, U. Schreiber, Ch. Spengel, Berlin 2008, s. 176.

10 M. Mors, Panel Statement, [w:] A Common Consolidated Corporate Tax Base for Europe. Eine einheitliche Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage für Europa, pod red. W. Schön, U. Schreiber, Ch. Spengel, Berlin 2008, s. 179.

11 CCCTB: possible elements of the administrative framework, CCCTB/WP/061/doc/en, Brussels, 13.11.2007 r., s. 9–11.



wych organów podatkowych. Organ podatkowy państwa spółki dominującej otrzymywałby wówczas kopie wszystkich deklaracji składanych w państwach pozostałych członków grupy. Jednak takie rozwiązanie skutkowałoby utrzymaniem znacznych kosztów dostosowawczych.

Oceny ewentualnych zmian w deklaracji grupy CCCTB dokonywać będzie główny organ podatkowy. W miarę konieczności będzie on współpracować z właściwymi organami podatkowymi innych państw członkowskich. Dokonywania zmian w deklaracji będzie można dokonywać w okresie 3 lat od upływu daty na jej złożenie. Nie będzie można dokonywać zmian na kwotę 5000 euro, a także na kwotę stanowiącą do 1% podstawy opodatkowania lub do 0,5% udziału w podstawie ustalonego dla danego państwa członkowskiego. Zmiany będą mogły być dokonywane nie tylko z inicjatywy organu podatkowego (np. po przeprowadzeniu kontroli podatkowej), ale także na wniosek samego podatnika (np. po zauważeniu przez niego błędu). W tej drugiej sytuacji podatnik zgłaszać będzie konieczność zmiany do głównego organu podatkowego, który będzie odpowiadał za jej uwzględnienie. Organ ten będzie również odpowiedzialny za poinformowanie innych organów podatkowych o dokonanej zmianie. Problematyka ta wiąże się z szerszym zagadnieniem dotyczącym kontroli, która wymaga rozstrzygnięcia między innymi, jaki organ i z czyjej inicjatywy miałby prawo kontrolowania podmiotu wchodzącego w skład grupy CCCTB.<sup>12</sup>

#### **4. Rozstrzygnięcie sporów w ramach koncepcji CCCTB**

Wydaje się, iż ze względu na konieczność usuwania przeszkód w działalności transgranicznej grupy CCCTB nie mogą być narażone na kontrolę ze strony organów podatkowych państwa każdego z ich członków. Do kontroli grupy CCCTB (jej wszczęcia i przeprowadzenia) będzie uprawniony, a zarazem zobowiązany jedynie główny organ podatkowy. W razie zaistniałych wątpliwości będzie mógł on się zwrócić o pomoc do właściwych organów podatkowych państw pozostałych członków grupy CCCTB. Przypadki, kiedy taka możliwość lub obo-

---

12 CCCTB: possible elements of the administrative framework, CCCTB/WP/061/doc/en, Brussels, 13.11.2007 r., s. 6.

wiązek istnieje, jasno określa projekt dyrektywy CCCTB, np. sprawdzenie prawidłowości i rzetelności badanych dokumentów u podatnika.

Okres obejmujący kontrolę wynosi 3 lata następujące po zakończeniu roku podatkowego. W ten sposób sytuacja poszczególnych podmiotów wchodzących w skład grupy CCCTB nie będzie się różniła w tym zakresie.

Spory powstałe pomiędzy właściwymi organami podatkowymi rozwiązywać będzie panel arbitrażowy (ang. *arbitration panel*) w maksymalnym terminie 6 miesięcy.<sup>13</sup> W celu rozpatrywania administracyjnych odwołań od decyzji głównych organów podatkowych projekt CCC-TB przewiduje powołanie administracyjnego ciała apelacyjnego (ang. *administrative appeals body*). Odwołanie na drodze sądowej następować będzie zgodnie z krajowymi przepisami państwa głównego organu podatkowego.<sup>14</sup> Sądzę jednak, że takie rozwiązanie stwarza poważne obawy, ponieważ opieranie się na orzecznictwie krajowym nie gwarantuje jednolitości stosowania koncepcji CCCTB. Trzeba bowiem pamiętać, iż w różnych państwach członkowskich jest możliwe wypracowanie odmiennych linii orzeczniczych, a orzeczenia sądu jednego państwa nie są uznawane przez sądy innych państw.

Naprzeciw tym problemom mogłaby wyjść proponowana koncepcja powołania europejskiego sądu podatkowego. Propozycja dotyczy wyodrębnienia go w ramach Trybunału Sprawiedliwości poprzez wydzielenie Izby ds. Podatkowych lub Izby ds. CCCTB.

Zauważyć jednak należy, iż ani Trybunał Sprawiedliwości (ze względu na liczbę rozpatrywanych spraw, którymi się zajmuje – oczekiwanie na rozwiązywanie problemu związanego ze stosowaniem koncepcji CCCTB mogłoby ciągnąć się latami), ani sądy krajowe (ze względu na ryzyko ukształtowania się odmiennych linii orzecznictwa sądów powszechnych państw członkowskich i w rezultacie różnego zastosowania koncepcji CCCTB w poszczególnych państwach Unii Europejskiej) nie stanowią optymalnych rozwiązań.

---

13 Problematykę arbitrażowego rozwiązywania sporów pomiędzy państwami członkowskimi szerzej podejmuje: R. Saar, *Arbitration to solve Conflict between Tax Authorities*, [w:] *A Common Consolidated Corporate Tax Base*, pod red. M. Lang, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer, Wien 2008, s. 927–944.

14 *Administrative and legal framework/questionnaire*, CCCTB/WP/030/doc/en, Brussels, 2.3.2006 r., s. 11–12.

Jednak na tym etapie projekt CCCTB nie przewiduje stworzenia europejskiego sądu podatkowego. W związku z tym, w dużej mierze procedura CCCTB będzie „zdana” na orzecznictwo krajowe. Koncepcja CCCTB przewiduje obowiązek tłumaczenia orzeczeń wydanych w sprawach dotyczących koncepcji CCCTB na język angielski. Natomiast wątpliwym jest rozwiązanie w ramach CCCTB – wprowadzenia zasady wzajemnego uznawania orzeczeń wydawanych w sprawach CCCTB przez władze sądowe różnych państw Unii Europejskiej. Budzi bowiem poważne wątpliwości fakt, czy tą konstrukcją nie zostaną naruszone normy konstytucyjne w poszczególnych państwach Unii Europejskiej.

Trzeba jednak pamiętać, iż problematyka zapewnienia spójności i jednolitości interpretacji rozwiązań zawartych w koncepcji CCCTB odnosi się nie tylko w zakresie jej sądowej wykładni. Dotyczy ona również interpretacji organów podatkowych.

Trudno było znaleźć kompromis – w ramach projektu CCCTB – pomiędzy koncepcją pełnej centralizacji dokonywania wszelkich czynności związanych z administrowaniem CCCTB a koncepcją pełnej odrębności proceduralnej dla poszczególnych członków grupy CCCTB z różnych państw członkowskich.

Wydaje się, że przyjęcie zrównoważonego kompromisu stało się optymalnym rozwiązaniem. Przyjęto bowiem, iż koncepcja CCCTB nie może skutkować pełną harmonizacją przepisów administracyjnych państw członkowskich, gdyż nie taki był cel koncepcji. Z drugiej zaś strony, postanowiono wprowadzić w „zrównoważonym” stopniu harmonizację w stosunku do tych przepisów, które są konieczne – w takim zakresie, w jakim jego brak utrudniałby w sposób znaczący osiągnięcie jej celów (np. metoda ustalenia właściwych organów, deklaracje podatkowe, okres podatkowy, interpretacje podatkowe). W pozostałym zakresie przyjęto zasadę wzajemnego uznania (np. szczegółowa regulacja dotycząca krajowych organów podatkowych państw członkowskich właściwych dla wykonywania dyrektywy o CCCTB).

## 5. Podsumowanie

Sądzę, że system „jednego okienka”, konsolidacja i podział CCC-TB wymagają wysokiego stopnia współpracy organów podatkowych państw członkowskich i ich koordynacji. Wydaje się, iż punkt wyjścia dla wypracowania sprawnego i skutecznego systemu wymiany informacji mogłyby stanowić uregulowania dyrektywy Rady Nr 77/799/EWG z dnia 19.12.1977 r. dotyczącej wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich.<sup>15</sup> Podstawowym jej celem jest ograniczenie w Unii Europejskiej zjawisk unikania i uchylania się od opodatkowania, czemu służyć ma system wymiany informacji pomiędzy państwami Unii Europejskiej.<sup>16</sup> Problemem dyrektywy Rady Nr 77/799/EWG są jej postanowienia dotyczące ograniczonego zakresu wzajemnie udzielanych informacji, które są chronione prawem wewnętrznym (np. tajemnica bankowa). Ponadto dyrektywa przewiduje pewne ograniczenia w udzielaniu informacji: w przypadku gdy stosowne informacje organy podatkowe drugiego państwa mogłyby zebrać we własnym zakresie, gdy organy podatkowe państwa, do którego skierowane jest żądanie nie są w stanie ich zebrać dopuszczalnymi prawnie metodami, gdy udzielenie informacji byłoby sprzeczne z porządkiem publicznym albo spotkałoby się z brakiem wzajemności ze strony drugiego państwa członkowskiego.<sup>17</sup>

Dlatego mając te uwagi na względzie, uważam, że dla celów CCC-TB uregulowania dyrektywy Rady Nr 77/799/EWG mogłyby stanowić jedynie punkt wyjścia dla jego określenia.

---

15 Dz. U. UE L Nr 336, s. 15. Dyrektywa Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania uchylita Dyrektywę 77/799/EWG.

16 I. Andrzejewska-Czernek, Wymiana informacji podatkowych między państwami członkowskimi UE, „Przegląd Podatkowy” 2004, nr 12, s. 37–38.

17 B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Zalański, E. Prejs, K. Lasiński–Sulecki, Prawo podatkowe Wspólnoty Europejskiej, Gdańsk 2006, s. 287; M. Amparo Grau Ruiz, Administrative Cooperation – Exchange of Information in the Context of the Common Consolidated Corporate Tax Base, [w:] A Common Consolidated Corporate Tax Base, pod red. M. Lang, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer, Wien 2008, s. 947–955; J. Rodriguez Márquez, P. Herrera, Level of Coordination of Procedural Rules, [w:] A Common Consolidated Corporate Tax Base, pod red. M. Lang, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer, Wien 2008, s. 1049–1067; M. Soler Roch, Panel Statement, [w:] A Common Consolidated Corporate Tax Base for Europe. Eine einheitliche Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage für Europa, pod red. W. Schön, U. Schreiber, Ch. Spengel, Berlin 2008, s. 173–174.

Koncepcja CCCTB jest przygotowanym aktem do regulowania systemu podatkowego holdingów europejskich. Oczywiście już można zauważyć, iż istnieją liczne wady i luki w tej koncepcji. Dlatego będzie ona przedmiotem dalszych udoskonaleń, które niewątpliwie będą inspirowane praktyką i doktryną poszczególnych państw członkowskich.

Koncepcja CCCTB jest więc gruntowną, żeby nie powiedzieć „rewolucyjną” reformą opodatkowania holdingów działających transgranicznie na obszarze Unii Europejskiej. Jego celem jest nie tylko kompleksowe uregulowanie statusu podatkowego holdingów międzynarodowych, ale również zharmonizowanie systemów podatkowych wszystkich państw Unii Europejskiej.

Wraz z wprowadzeniem dyrektywy CCCTB ulegną zmianie przepisy wewnątrz krajowe dotyczące procedury administracyjnej i podatkowej. Będzie to również dotyczyło polskich realiów. Wraz z tym zmieni się praktyka rozstrzygania przez organy podatkowe w stosunku do grup kapitałowych działających transgranicznie. Trudno jednak dzisiaj ocenić, jak będzie kształtowała się praktyka rozstrzygania przez organy podatkowe, ponieważ uzależnione to będzie od ostatecznego kształtu przepisów, które będą odzwierciedleniem dyrektywy CCCTB.

# POSTANOWIENIA KOŃCZĄCE POSTĘPOWANIE ODWOŁAWCZE W SPRAWACH PODATKOWYCH

ANDRZEJ GORGOL

## 1. Uwagi wstępne

Typowym rozstrzygnięciem organu podatkowego kończącym postępowanie odwoławcze prowadzone w sprawie podatkowej jest decyzja.<sup>1</sup> Postanowienia kończące takie postępowanie stanowią odstępstwa od tej reguły proceduralnej. Uznanie ich za wyjątkowe rozwiązania w stosunku do podstawowej formy władczego aktu administracyjnego, jakim jest decyzja podatkowa, ma istotne następstwa praktyczne i doktrynalne.

Zgodnie z łacińską paremią *exceptiones non sunt extendendae* żadnych wyjątków nie należy interpretować rozszerzająco.<sup>2</sup> W odniesieniu do postanowień kończących postępowanie odwoławcze w sprawach podatkowych oznacza to przyjęcie wstępnego założenia, iż w prawie podatkowym jest zawarty zamknięty katalog takich rozstrzygnięć. W demokratycznym państwie prawnym obowiązują standardy przyzwoitej legislacji i stosowania prawa. Konstruowanie katalogu postanowień kończących podatkowe postępowanie odwoławcze jest działaniem pochodnym w stosunku do uregulowania kompetencji decyzyjnych organów podatkowych. Zastrzeżenie formy decyzji dla danego rozstrzygnię-

---

1 Reguła ta jest rozwiązaniem standardowym w postępowaniu administracyjnym. Szerzej patrz G. Łaszczyca, *Postępowanie administracyjne w ogólnym postępowaniu administracyjnym*, Warszawa 2011, s. 31–35.

2 L. Morawski, *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2006, s. 179; C. Perelman, *Logika prawnicza. Nowa retoryka*, Warszawa 1984, s.133.

cia wyłącza możliwość wydania go w formie postanowienia. Organy podatkowe obowiązane są działać na podstawie i w granicach obowiązujących przepisów prawa.<sup>3</sup> Nie powinny mieć swobody kształtowania własnej pozycji prawnej nie tylko w zakresie regulacji własnych kompetencji, ale także wyboru środków, procedur i form rozstrzygnięcia spraw podatkowych. W warunkach demokratycznego państwa prawnego ścisłe interpretowanie przepisów regulujących postanowienia wydawane w sprawach podatkowych jako formy rozstrzygnięć rozłącznej i alternatywnej w stosunku do decyzji nie powinno ograniczać się do zakazu domniemywania ich występowania, nakazu precyzyjnego uregulowania przesłanek, treści i procedur ich wydawania, ale także uwzględniać prakseologiczne wymagania sprawności postępowania i aksjologiczne uwarunkowania systemowe. Na potrzeby niniejszego opracowania przyjęto założenie badawcze, iż regulacje prawne regulujące te zagadnienia są w znacznym stopniu zasadne.

Postanowienia kończące podatkowe postępowanie odwoławcze nie mają jednorodnego charakteru. Zróżnicowane są pod względem podmiotowym, przedmiotowym, proceduralnym.<sup>4</sup> Zawierają rozstrzygnięcia organów podatkowych zarówno pierwszej, jak i drugiej instancji. Wiążą się zawsze z badaniem odwołania od nieostatecznej decyzji podatkowej. Podejmowane są w trybie działania organu podatkowego z urzędu i w ramach związania jego rozstrzygnięcia przepisami prawa. Powodują, iż merytoryczne rozstrzygnięcie organu pierwszej instancji staje się decyzją ostateczną.

W następstwie wydania postanowienia postępowanie odwoławcze nie staje się bezprzedmiotowe. Organ podatkowy nie jest zatem uprawniony i zarazem obowiązany do wydania decyzji o umorzeniu postępowania podatkowego z powodu wydania postanowienia kończącego to postępowanie.<sup>5</sup> Postanowienie to nie rozstrzyga także merytorycznych zagadnień wstępnych dla prowadzenia postępowania odwoławczego. Na etapie ich podejmowania nie występuje zatem przesłanka do zawieszenia postępowania podatkowego.<sup>6</sup>

---

3 Por. art. 7 Konstytucji RP oraz art. 120 o.p.

4 Szerzej na temat klasyfikacji postanowień administracyjnych zob. G. Łaszczycza, *Postanowienie administracyjne...*, *op. cit.*, s. 73–105.

5 Zob. art. 208 o.p.

6 Zob. art. 201 o.p.

Postanowienia kończące podatkowe postępowanie odwoławcze nie są objęte powagą rzeczy osądzonej. Jednak ich wydanie wywołuje w sposób pośredni skutek tożsamy z *res iudicata*. Merytoryczne rozstrzygnięcie organu pierwszej instancji staje się decyzją ostateczną, która wyklucza ponowne wszczęcie postępowania podatkowego w trybie zwyczajnym w tej samej sprawie.

## 2. Postępowanie odwoławcze

Postępowanie odwoławcze jest postępowaniem podatkowym niesamodzielnym, następczym i służebnym w stosunku do postępowania przed organem I instancji. Rozstrzyganie spraw podatkowych odbywa się według ustawowo ustalonej sekwencji czynności proceduralnych. Postępowanie odwoławcze nie może być prowadzone bez uprzedniego wydania nieostatecznej decyzji organu podatkowego. Jest ono nierozwalnie związane z odwołaniem w tym sensie, iż nie ma możliwości uruchomienia tej procedury w trybie działania organu podatkowego z urzędu. Natomiast typowe postępowanie podatkowe może być wszczęte w alternatywnym trybie wnioskowym lub z urzędu.<sup>7</sup> Zgodnie z zasadą dwuinstancyjności tego postępowania działania organu odwoławczego nie mogą ograniczać się wyłącznie do rozpatrzenia zarzutów odwoławczych.<sup>8</sup> Istotą postępowania odwoławczego jest bowiem powtórne przeprowadzenie postępowania podatkowego przez organ podatkowy,<sup>9</sup> a nie weryfikacja decyzji organu I instancji i ustosunkowanie się do zarzutów przedstawionych przez stronę w odwołaniu.<sup>10</sup> Najpełniej tej regule służy odwołanie jako dewolutywny środek zaskarżenia decyzji. Dotyczy to sytuacji, gdy jest ono wnoszone do organu wyższe-

7 Zob. art. 165 § 1 o.p.

8 Chociaż w art. 220 i art. 221 o.p. kompetencje organu odwoławczego opisane są jako właściwość tylko do rozpatrzenia odwołania, przepisy te powinny być interpretowane z uwzględnieniem ogólnej zasady dwuinstancyjności z art. 127 o.p.

9 B. Adamiak, Model dwuinstancyjności postępowania podatkowego, „Państwo i Prawo” 1998, nr 12, s. 52–63; B. Adamiak, Odwołanie w polskim systemie postępowania administracyjnego, Wrocław 1996, s. 144; H. Knysiak–Molczyk, Dwuinstancyjność postępowania administracyjnego i sądownictwa administracyjnego, [w:] Kodyfikacja postępowania administracyjnego na 50–lecie K.P.A., pod red. J. Niczyporuka, Lublin 2010, s. 339.

10 Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 18 grudnia 2008 r. (I SA/Wr 1083/08), Lex nr 539710.



go stopnia nad organem,<sup>11</sup> którego rozstrzygnięcie jest kwestionowane przez podmiot odwołujący się.<sup>12</sup>

Postanowienia kończące odwoławcze postępowania podatkowe wywołują skutki niezgodne z zasadą dwuinstancyjności. Dotyczy to rozstrzygnięć wydawanych w tej formie zarówno przez organ pierwszej instancji, jak i przez organ odwoławczy. Sprawa podatkowa nie jest powtórnie rozpatrywana merytorycznie, chociaż dokonania takich czynności oczekuje strona skarżąca.

Zazwyczaj odrębność postępowania podatkowego jest rozpatrywana na płaszczyźnie zewnętrznej przez porównywanie tej procedury z wzorcowym, ogólnym, jurysdykcyjnym postępowaniem administracyjnym.<sup>13</sup> Wydaje się, iż pożądane ze względów doktrynalnych i praktycznych może być uzupełnienie tych rozważań o porównania dokonywane na płaszczyźnie wewnętrznej przez zestawienie ze sobą dwóch podstawowych stadiów zwyczajnego postępowania podatkowego. Uwzględnienie struktury wewnętrznej i sekwencji czasowej czynności procedury jurysdykcyjnej pozwala na postrzeganie postępowania pierwszoinstancyjnego za rozwiązanie modelowe. Natomiast postępowanie odwoławcze może być uznane za odrębne stadium, które jest jednak funkcjonalnie powiązane z czynnościami organu pierwszej instancji. W tym ujęciu jest zasadne posługiwanie się odesłaniami<sup>14</sup> do odpowiedniego stosowania przepisów o postępowaniu przed organem podatkowym pierwszej instancji w procedurze odwoławczej zamiast kompleksowego i rozłącznego unormowania w ordynacji podatkowej obu faz instancyjnych.

Odwołanie jest szczególnym podaniem. Ordynacja podatkowa definiuje podanie przez enumeratywne wyliczenie jego rodzajów.<sup>15</sup> Taka definicja zakresowa obejmuje: żądania, wyjaśnienia, odwołania, zażalenia, ponaglenia, wnioski. Szczególny charakter odwołania wśród in-

---

11 Por. K. Teszner, Czynności dowodowe w podatkowym postępowaniu odwoławczym, [w:] Ordynacja podatkowa. Dowody w postępowaniu podatkowym, pod red. R. Dowgiera, Białystok 2013, s. 212.

12 Por. art. 220 § 2 i art. 221 o.p.

13 A. Gorgol, Dekodyfikacja postępowań administracyjnych w sprawach finansowych, [w:] Kodyfikacja postępowania..., *op. cit.*, s. 189–198; B. Adamiak, J. Borkowski, Postępowanie administracyjne i sądowniczoadministracyjne, Warszawa 2009, s. 89.

14 Zob. art. 235 o.p.

15 Zob. art. 168 § 1 o.p.

nych podań znajduje potwierdzenie w ustaleniach systemowej i funkcjonalnej wykładni. Dział IV ordynacji podatkowej jest zatytułowany „Postępowanie podatkowe”. Wśród jego jednostek redakcyjnych jedynie odwołania i zażalenia stanowią podania, których nazwa jest uwzględniona w nomenklaturze rozdziałów.<sup>16</sup> Natomiast zbiorcza kategoria ustawowa podań została zdefiniowana na potrzeby funkcjonalnego załatwiania spraw podatkowych bez względu na stadium zaawansowania procedury ich rozstrzygnięcia. Z tego względu jest uregulowana we wcześniejszych jednostkach redakcyjnych niż przepisy regulujące poszczególne, zwyczajne środki zaskarżenia. Nazwa tego rozdziału nie zawiera odniesienia do „podania”, ale do „wszczęcia postępowania”.<sup>17</sup> Natomiast określenie „odwołanie” w znaczeniu ścisłym to takie podanie, które inicjuje postępowania odwoławcze. To ujęcie funkcjonalne wyodrębnia je wśród innych podań.

Wniesienie żądania przez stronę wiąże organ podatkowy i powoduje z mocy ustawy wszczęcie postępowania podatkowego, a więc także uruchomienie jego fazy pierwszoinstancyjnej.<sup>18</sup> Odwołanie wywołuje analogiczne skutki w postaci zainicjowania postępowania odwoławczego.<sup>19</sup> Organ podatkowy nie może „zniweczyć” wszczęcia postępowania odwoławczego<sup>20</sup> przez powstrzymanie się od podejmowania nakazanych prawem działań w toku postępowania.

Dewolutywne postępowanie odwoławcze toczy się w dwóch etapach przed różnymi organami. Odwołanie jest bowiem wnoszone do organu odwoławczego za pośrednictwem organu pierwszej instancji.<sup>21</sup> Reguła ta ulega modyfikacji, gdy postępowanie odwoławcze toczy się przed tym samym organem, który wydał nieostateczną decyzję podatkową. W takim przypadku występuje jednoetapowe postępowanie odwoławcze, gdyż jest bezprzedmiotowe przekazanie akt sprawy wraz

---

16 Por. nazwy rozdziałów 15 i 16 działu IV o.p.

17 Rozdział 8 dział IV o.p.

18 Zob. art. 165 § 3 i § 1 o.p.

19 Zob. art. 165 § 3 i § 1 w zw. z art. 235 o.p.

20 Natomiast po wszczęciu postępowania organ odwoławczy jest nie tylko uprawniony, ale i obowiązany do zniweczenia działań strony dążącej do umorzenia postępowania z powodu cofnięcia odwołania przed wydaniem decyzji, gdy zachodzi prawdopodobieństwo pozostawienia w mocy decyzji wydanej przez organ pierwszej instancji z naruszeniem przepisów, które uzasadniają jej uchylenie lub zmianę. Zob. art. 232 § 2, art. 233 § 1, art. 208 § 1 w zw. z art. 235 o.p.

21 Zob. art. 223 § 1 o.p.

z odwołaniem innemu organowi. Z tego względu ordynacja podatkowa przewiduje odpowiednie zastosowanie przepisów o postępowaniu odwoławczym do postępowania prowadzonego ponownie w tej samej sprawie przez Ministra Finansów, dyrektora izby celnej, dyrektora izby skarbowej lub samorządowe kolegium odwoławcze. Oznacza to, iż postanowienia kończące niedewolutywne postępowania odwoławcze wydawane są jedynie przez ten sam organ podatkowy, który wydał zaskarżoną decyzję. Stanowi to odstępstwo od reguły, iż takie postanowienia mogą mieć postać orzeczeń organu podatkowego zarówno pierwszej, jak i drugiej instancji. Kompetencje do wydania postanowienia o pozostawieniu podania bez rozpatrzenia przysługują obu organom.<sup>22</sup>

### **3. Postanowienia organu pierwszej instancji kończące postępowanie odwoławcze**

Wniesienie odwołania za pośrednictwem organu, który wydał zaskarżoną decyzję, uruchamia procedurę autokontroli jej treści i postępowania poprzedzającego to rozstrzygnięcie. Zbędne jest wydanie postanowienia kończącego postępowanie odwoławcze, gdy organ podatkowy uzna, że odwołanie jest w całości zasadne. Zapada wówczas reformatoryjne (zmieniające) lub kasacyjne (uchylające) orzeczenie w formie decyzji, od której służy odrębne odwołanie.<sup>23</sup> Rozstrzygnięcie to nie kończy zatem postępowania podatkowego. Należy zauważyć, że w tym samym postępowaniu pojawiają się odrębne odwołania. Skoro wniesienie odwołania od decyzji nieostatecznej oznacza wszczęcie postępowania odwoławczego z mocy ustawy, z formalnego punktu widzenia dochodzi do zdublowanie procedur drugoinstancyjnych. Nie występuje jednak tożsamość zaskarżonych aktów administracyjnych. Pierwsza decyzja zapada niejako „w normalnym toku” postępowania, a drugie orzeczenie ma na celu usunięcie jej wad. Wspólnym elementem tych decyzji i odwołań jest podejmowanie czynności w ramach tej samej procedury podatkowej dotyczącej tej samej sprawy podatkowej.

---

22 Zob. art. 169 § 1, § 1a, § 4 w zw. z art. 235 o.p.

23 Zob. art. 226 o.p.

Postępowanie odwoławcze przed organem I instancji jest krótkotrwałe, gdyż niezwłocznie powinien on przekazać organowi II instancji odwołanie wraz z aktami sprawy oraz pismem przewodnim. Maksymalny termin ustawowy wynosi 14 dni, ale jako termin proceduralny może być on przedłużony przez organ podatkowy.<sup>24</sup>

Organ podatkowy ma ustawowy obowiązek zbadania odwołania pod względem formalnym i merytorycznym.<sup>25</sup> Badanie formalne jest pierwotną i wstępną weryfikacją tego pisma procesowego mającą na celu ustalenie występowania braków formalnych, dopuszczalności wniesienia odwołania, przestrzegania terminu złożenia tego środka zażalenia. Czynności weryfikacyjne nie mają już na celu wyeliminowania braków fiskalnych,<sup>26</sup> gdyż od 2007 r. odwołania, podania, załączniki do podań nie stanowią już przedmiotu opłaty skarbowej.<sup>27</sup>

Merytoryczne ustosunkowanie się organu pierwszej instancji do zarzutów odwoławczych i zawiadomienie strony o zajęтым stanowisku<sup>28</sup> wymaga uprzedniego ustalenia, czy pismo jest odwołaniem skutecznie wniesionym i zawiera wymagane prawem elementy. Brak zarzutów odwoławczych uniemożliwia zajęcie stanowiska w kwestii ich zasadności. Nie powoduje jednak bezprzedmiotowości postępowania podatkowego i konieczności jego umorzenia decyzją.

Badanie formalne jest złożone, dwuaspektowe. Po pierwsze, ma na celu zweryfikowanie prawnych wymagań odnoszących się do każdego podania.<sup>29</sup> Po drugie, zmierza do zbadania szczególnych wymagań treści odwołania.<sup>30</sup>

Weryfikacja podania ma na celu ustalenie, czy zawiera ono konieczne elementy, tj. co najmniej treść żądania, wskazanie osoby, od której pochodzi, jej adresu (miejsca zamieszkania lub pobytu, siedziby

---

24 Por. art. 227 § 1 i art. 140 o.p.

25 Patrz S. Presnarowicz, Komentarz do art. 228, [w:] C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrz, S. Presnarowicz, Ordynacja podatkowa. Komentarz, 2. wyd., Warszawa 2007, s. 821.

26 Zob. art. 169 o.p.

27 Z dniem 1 stycznia 2007 r. weszła w życie ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r. poz. 1282 ze zm.), która uchyliła moc obowiązywania ustawy z dnia 9 września 2000 r. o opłacie skarbowej (tekst jedn. Dz.U. z 2004 r. Nr 253, poz. 2532 ze zm.).

28 Zob. art. 227 § 2 o.p.

29 Zob. art. 169 w zw. z art. 168 o.p.

30 Zob. art. 222 w zw. z art. 228 § 1 pkt 3 o.p.

albo miejsca prowadzenia działalności), podpis wnoszącego.<sup>31</sup> Powinno ono mieć formę pisemną, elektroniczną lub ustnego zgłoszenia do protokołu, a także czynić zadość innym wymaganiom ustalonym w przepisach szczególnych.

Pojawia się wątpliwość, jak należy rozumieć ustawowe pojęcie przepisu szczególnego, które nie zostało zdefiniowane na potrzeby stosowania ordynacji podatkowej. Czy jest to tylko przepis innej ustawy, czy także art. 222 o.p.? Wydaje się, że prawidłowy jest pierwszy człon tej alternatywy. Odrębne procedury dotyczą bowiem stwierdzenia uchybień formalnych odwołania przez organy odwoławczy i pierwszej instancji. W orzecznictwie trafnie podkreślono, iż wykładnia powołanego przepisu musi być dokonana w sposób ścisły i przez pryzmat podstawowego prawa strony do instancyjnej kontroli aktu administracyjnego. Wprowadza on wyjątek od zasady odformalizowania treści podań w postępowaniu administracyjnym, a jego wykładnia nie może ograniczać prawa strony do dwuinstancyjnego postępowania.<sup>32</sup> Z kolei w orzecznictwie NSA zdefiniowano pojęcie „przepis szczególny” w rozumieniu art. 168 o.p. jako nie tylko przepis zawarty w akcie podstawowym, ale także w ustawie, jeżeli zawiera on pewne ogólne wymagania odnoszące się kwestii określonych w art. 168 § 2 o.p.<sup>33</sup> Skoro nie każde podanie jest odwołaniem, a art. 222 o.p. wprowadza dodatkowe wymagania odnoszące się jedynie do odwołań, należy uznać, że w ujęciu funkcjonalnym nie jest on przepisem szczególnym dla podań jako zbiorczej kategorii ustawowej.

Uchybienia formalne podania są derogowalne. Mogą być usunięte przez wnoszącego, a takie działanie jest ustawowo preferowane. Organ podatkowy ma obowiązek wezwania strony do wyeliminowania tych braków w terminie 7 dni od jego doręczenia.<sup>34</sup> Przepisy prawne nie przewidują możliwości wniesienia na tę czynność proceduralną lub zaniechanie jej dokonania jakiegokolwiek środka zaskarżenia. Ewentual-

---

31 Zob. art. 168 o.p.

32 Zob. np. wyrok WSA w Poznaniu z dnia 3 kwietnia 2012 r. (I SA/Po 108/12), Lex nr 1137127; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 11 sierpnia 2010 r. (I SA/GI 319/10), Lex nr 786903; wyrok WSA w Lublinie z dnia 9 grudnia 2008 r. (I SA/Lu 465/08), Lex nr 539217.

33 Wyrok NSA z dnia 15 lutego 2011 r. (I FSK 207/10), Lex nr 1095679.

34 Zob. art. 169 § 1 o.p.

ne wady proceduralne mogą być kwestionowane w drodze zażalenia na postanowienie o pozostawieniu podania bez rozpatrzenia.<sup>35</sup>

Obligatoryjnym elementem treści pisma wzywającego jest pouczenie o skutkach niewykonania tego wezwania. Brak tego pouczenia nie może narażać strony na pogorszenie jej sytuacji prawnej z powodu naruszenia przepisu prawa przez organ podatkowy, który zaniechał jego zastosowania. Zauważono trafnie w orzecznictwie,<sup>36</sup> iż to zaniechanie narusza zasadę legalizmu<sup>37</sup> oraz zasadę zaufania do organów podatkowych.<sup>38</sup> Taka sytuacja nie stanowi podstawy faktycznej do pozostawienia podania bez rozpatrzenia.<sup>39</sup>

Wezwanie do usunięcia braków – a więc także zamieszczenie w tym piśmie pouczenia o skutkach jego niewykonania – jest zbędne, gdy nie może być ono doręczone wnoszącemu podanie z powodu braku wymaganego adresu, który nie może być ustalony przez organ podatkowy.<sup>40</sup> Wówczas niedopuszczalne jest wydanie postanowienia o pozostawieniu podania bez rozpatrzenia, gdyż takie rozstrzygnięcie nie mogłoby być doręczone stronie.

Postanowienie o pozostawieniu podania bez rozpatrzenia zapada w ramach związania organu podatkowego przepisami prawa. Oznacza to, iż występuje przymus prawny wydania takiego orzeczenia, gdy wystąpią okoliczności ustawowe. Inaczej niż w przypadku braków fiskalnych nie występują wówczas żadne luzy decyzyjne.<sup>41</sup>

Postanowienie o pozostawieniu podania bez rozpatrzenia ma charakter konstytutywny, gdyż tworzy nowy stan prawny. Rozstrzygnięcie jest zaskarżalne w administracyjnym toku instancji. Służy na nie zażalenie do organu wyższego.<sup>42</sup> Stan faktyczny przejawiający się w pozostawieniu odwołania bez rozpatrzenia jest zdarzeniem wtórnym w stosunku do wydania ostatecznego postanowienia, które stwarza przeszkodę

---

35 Wyrok NSA z dnia 28 sierpnia 2012 r. (II FSK 177/11, II FSK 177/11); wyrok WSA w Kielcach z dnia 13 marca 2013 r. (I SA/Ke 656/12), Lex nr 1302804.

36 Wyrok WSA w Łodzi z dnia 28 marca 2012 r. (I SA/Łd 221/12), Lex nr 1145397.

37 Zob. art. 120 o.p.

38 Zob. art. 121 o.p.

39 Zob. art. 169 § 4 o.p.

40 Zob. art. 169 § 1a o.p.

41 Por. art. 169 § 2, 3, 4 o.p.

42 Zob. art. 169 § 3 o.p.

w kontynuowaniu toku postępowania odwoławczego i powoduje, że decyzja, od której wniesiono odwołanie, staje się ostateczną.

Organ podatkowy I instancji ma obowiązek zbadania wniesionego za jego pośrednictwem odwołania, czy zawiera ono braki wymienione w art. 169 o.p. W przypadku stwierdzenia tych uchybień wydaje postanowienie o pozostawieniu odwołania bez rozpatrzenia.<sup>43</sup> Nie dotyczy to jednak braku adresu skarżącego, gdy jego adres został określony we wniosku o wszczęcie postępowania podatkowego lub w innych dokumentach zgromadzonych w aktach sprawy podatkowej, a także gdy jest możliwy do ustalania w inny sposób. W przypadku zaś zmiany adresu (miejsca zamieszkania lub siedziby) na nowy, nieznanemu organowi podatkowemu, nie ma zastosowania procedura ani pozostawienia odwołania bez rozpatrzenia, ani wydania postanowienia w tej sprawie. Strona nie wykonała bowiem ustawowego obowiązku informacyjnego, a taka sytuacja powoduje domniemanie prawne, że pismo zostało doręczone pod stary adres.<sup>44</sup> Dotyczy to zarówno pozostawienia pisma w aktach sprawy,<sup>45</sup> jak i zwrotu pisma doręzonego za pośrednictwem operatora pocztowego.<sup>46</sup>

Organ pierwszej instancji nie ma kompetencji do wydania postanowienia o pozostawieniu odwołania bez rozpatrzenia z powodu stwierdzenia: braku zarzutów przeciw decyzji, określenia istoty i zakresu żądania będącego przedmiotem odwołania oraz niewskazania dowodów uzasadniających to żądanie.<sup>47</sup> Wady te odnoszą się tylko do odwołań, a nie do pozostałych podań. Wydanie postanowienia w kwestii ich występowania jest ustawowo zastrzeżone wyłącznie dla organu odwoławczego.<sup>48</sup> W przypadku stwierdzenia omawianych braków organ podatkowy powinien dokonać stosownej sygnalizacji w piśmie przewodnim przekazanym do organu II instancji wraz z odwołaniem i aktami sprawy podatkowej.<sup>49</sup> Zarówno takie działanie, jak i jego zaniechanie nie są przesłanką warunkującą pozostawienie odwołania bez rozpatrzenia.

---

43 A. Tałasiewicz, *Braki formalne podań w postępowaniu podatkowym a ochrona podatnika*, „Przegląd Podatkowy” 2002, nr 6, s. 48–51.

44 Zob. art. 146 o.p.

45 Zob. art. 146 § 2 o.p.

46 Zob. art. 150 o.p.

47 Zob. art. 222 o.p.

48 Zob. art. 228 § 1 pkt 3 o.p.

49 Zob. art. 227 § 2 o.p.

#### 4. Postanowienie organu drugiej instancji kończące postępowanie odwoławcze

W jednej jednostce redakcyjnej ordynacji podatkowej<sup>50</sup> ujęto trzy postanowienia organu podatkowego związane z badaniem formalnym odwołania, które stwierdzają: niedopuszczalność odwołania, uchybienie terminowi do wniesienia odwołania, pozostawienie odwołania bez rozpatrzenia. Cechą wspólną tych rozstrzygnięć jest ostateczność orzeczenia, gdyż nie podlega ono zaskarżeniu w administracyjnym toku instancji.<sup>51</sup> W orzecznictwie sądów administracyjnych trafnie zauważono, iż wiąże się z tym także bezskuteczność wniesionego odwołania.<sup>52</sup>

Postanowienia wymienione w art. 228 o.p. zostały ujęte w formie enumeratywnej, a wyliczenie to ma postać ustawowego katalogu zamkniętego. Wyniki wykładni gramatyczno-językowej nie są jednak wystarczające do uznania za trafną tezę, iż organ odwoławczy nie ma kompetencji do wydania także innych, niewymienionych w tym przepisie postanowień kończących postępowanie odwoławcze. Ustalenia interpretacyjne powinny także uwzględniać wnioski wykładni systemowej i celowościowej.

Rozdział 15 o.p. zatytułowany „Odwołania” nie zawiera pełnej regulacji postępowania odwoławczego. W sprawach w nim nieuregulowanych mają odpowiednie zastosowanie przepisy postępowania o postępowaniu przed organami I instancji.<sup>53</sup> Skoro w tym rozdziale nie unormowano wymagań, jakie powinno spełniać odwołanie jako podanie, to należy także odpowiednio zastosować do odwołań przepisy odnoszące się do podań jako zbiorczej kategorii ustawowej. Organ odwoławczy ma kompetencje do przeprowadzenia badania formalnego odwołania w celu stwierdzenia, czy spełnia ono wymagania ustawowe odnoszące się do każdego podania. Rozstrzygnięcie tej kwestii podjęte na podstawie art. 169 § 4 w zw. z art. 235 o.p. ma formę postanowienia o pozostawieniu odwołania bez rozpatrzenia. Dotyczy to m. in. sytu-

---

50 Zob. art. 228 § 1 o.p.

51 Zob. art. 228 § 1 o.p.

52 Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 7 listopada 2012 r. (III SA/Po 135/12), Lex nr 1241857; wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 6 października 2011 r. (I SA/Go 677/11), Lex nr 1149996, w których omawiane zagadnienie było rozpatrywane w odniesieniu do postanowienia o uchybieniu terminu do wniesienia odwołania

53 Zob. art. 235 o.p.



acji, gdy nie zostały usunięte braki w zakresie pełnomocnictwa do występowania w imieniu strony.<sup>54</sup>

Katalog postanowień ujętych w art. 228 § 1 o.p. nie pełni funkcji pełnego wyliczenia wszystkich postanowień organu odwoławczego kończących postępowanie odwoławcze. Pominięcie w tym przepisie postanowienia z art. 169 § 4 o.p. jest zasadne, gdyż na to rozstrzygnięcie służy zażalenie. Katalog z art. 228 o.p. stanowi prawidłowe rozwiązanie legislacyjne służące zdefiniowaniu przez wyliczenie tylko ostatecznych postanowień kończących badanie formalne odwołania.

Za przyznaniem organowi odwoławczemu kompetencji organu podatkowego I instancji związanych z badaniem odwołania pod względem ustawowych warunków prawidłowego wniesienia podania przemawiają motywy celowościowe. Braki formalne w treści tego pisma strony mogą uniemożliwić prawidłowe rozpatrzenie sprawy pod względem merytorycznym (np. nieprecyzyjne żądanie) lub spowodować uchybienia proceduralne, które mogą być podstawą nawet wzruszenia decyzji ostatecznej (np. naruszenie zasady czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym, gdy nie można ustalić, czy wnoszący podanie jest stroną, czy jej przedstawicielem). Wylimitowanie tych braków nie jest możliwe na podstawie art. 228 § 1 pkt 3 o.p., gdy naruszone zostały warunki ustawowe postawione wszystkim podaniom.

Brak jest podstaw do orzekania o błędach wniesionego odwołania przez wydanie łącznego postanowienia stwierdzającego równoczesne występowanie dwóch lub trzech uchybień formalnych.<sup>55</sup> Kolejność ujęcia w katalogu ustawowym postanowień nie jest przypadkowa. Odzwierciedla ona wewnętrzny układ procedury weryfikacji odwołania oraz gradację ciężaru uchybienia. Jeżeli odwołanie jest niedopuszczalne, bezprzedmiotowe jest stwierdzanie uchybienia terminowi jego wniesienia lub wzywianie do usunięcia braków w treści odwołania. Natomiast stwierdzenie uchybienia terminowi do wniesienia odwołania czyni zbędnym wydanie postanowienia o jego pozostawieniu bez rozpatrzenia. Błędem organu odwoławczego byłoby przeprowadzenie wybiórczych czynności weryfikacyjnych i ograniczenie się do wydania

---

54 Wyrok NSA z dnia 17 lutego 2012 r. (II FSK 1642/10), Lex nr 1145412.

55 Analogiczne rozwiązanie ma zastosowanie w ogólnym postępowaniu administracyjnym. Zob. G. Łaszczycza, *Postanowienie administracyjne...*, *op. cit.*, s. 288, 291.

postanowienia o stwierdzeniu uchybienia terminowi wniesienia odwołania, bez zweryfikowania dopuszczalności jego wniesienia. Z kolei pozostawienie odwołania bez rozpatrzenia wymaga uprzedniego ustalenia, że jest ono dopuszczalne i zostało wniesione w terminie.

Badanie odwołania jest procedurą przeprowadzaną z urzędu, która powinna eliminować uchybienia opisane w art. 228 § 1 o.p. Dyrektywy regulujące przebieg weryfikacji mają wiążący charakter i wykluczają uznanie administracyjne w tym zakresie. W orzecznictwie podkreślono, że stwierdzenie uchybienia terminowi do złożenia odwołania nie zależy od uznania organu odwoławczego, gdyż obowiązek taki wynika wprost z ustawy. Każde, nawet nieznaczne przekroczenie tego terminu zobowiązuje organ odwoławczy do wydania postanowienia stwierdzającego jego uchybienie.<sup>56</sup>

Postanowienia kończące postępowanie odwoławcze mają postać pozytywnego stwierdzenia występowania uchybień formalnych odwołania. Organ odwoławczy nie ma kompetencji do wydania<sup>57</sup> postanowień stwierdzających: dopuszczalność wniesienia odwołania, brak uchybienia terminowi do jego wniesienia, spełnienie warunków ustawowych podania lub odwołania. Takie rozstrzygnięcia byłyby nie tylko zbędne, ale także sprzeczne z zasadą szybkości i prostoty postępowania podatkowego<sup>58</sup> oraz z wymaganym przez zasadę rzetelności podejmowaniem niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego i załatwienia sprawy podatkowej.<sup>59</sup>

Niedopuszczalność wniesienia odwołania może mieć charakter wyłącznie podmiotowy, tylko przedmiotowy lub mieszany (zarówno podmiotowy, jak i przedmiotowy). Odwołanie służy stronie od decyzji wydanej w pierwszej instancji tylko do jednej instancji.<sup>60</sup> Nie jest zatem skuteczne wniesienie odwołania przez podmiot niebędący stro-

---

56 Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 10 października 2012 r. (I SA/Po 545/12), Lex nr 1239736; wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 8 lutego 2012 r. (I SA/Bd 972/11), Lex nr 1120794; wyrok WSA w Łodzi z dnia 30 stycznia 2012 r. (I SA/Łd 1336/11), Lex nr 1108960; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 23 listopada 2011r. (SA/Gd 697/11), Lex nr 1149853.

57 Na podstawie zarówno art. 228 § 1, art. 169 § 4 o.p., jak i innych przepisów tej ustawy.

58 Zob. art. 125 o.p.

59 Zob. art. 122 o.p.

60 Zob. art. 220 § 1 o.p.

ną lub niemający zdolności do czynności prawnej, od postanowienia, przed wydaniem decyzji przez organ I instancji, od decyzji ostatecznej.

Niedopuszczalność odwołania jest brakiem niederogowalnym i obiektywnym. Strona nie ma możliwości jego usunięcia. Ordynacja podatkowa nie przewiduje także wyeliminowania tego uchybienia przez organ odwoławczy w toku postępowania odwoławczego. Wydanie postanowienia stwierdzającego niedopuszczalność odwołania nie jest poprzedzone wezwaniem odwołującego się do usunięcia stwierdzonych braków.

Ustawowy termin wniesienia odwołania wynosi 14 dni i biegnie od dnia doręczenia decyzji stronie lub zawiadomienia jej spadkobierców przez organ podatkowy o wydanych decyzjach podatkowych, złożonym przez spadkodawcę odwołaniu.<sup>61</sup> Uchybienie temu terminowi jest derogowalne. Organ podatkowy przywraca termin odwołania postanowieniem wydanym na wniosek zainteresowanego, który uprawdopodobni, że uchybienie powstało bez jego winy, złoży stosowny wniosek w terminie 7 dni od ustania przyczyny uchybienia terminu i wniesie odwołanie.<sup>62</sup>

W praktyce pojawia się problem, czy przywrócenie terminu do wniesienia odwołania czyni bezprzedmiotowym wydanie postanowienia o stwierdzeniu uchybienia ustawowemu terminowi? W ujęciu restrykcyjnym, które jest umotywowane wykładnią językowo–gramatyczną oraz systemową, akcentowany jest obowiązek wydania postanowienia.<sup>63</sup> NSA orzekł, że skoro punktem wyjścia do złożenia wniosku o przywrócenie terminu jest jego niedotrzymanie, to właśnie stwierdzenie tegoż uchybienia powinno być tym, co następuje w pierwszej kolejności.<sup>64</sup> Natomiast w ujęciu liberalnym wykładnia celowościowa uzasadnia zaniechanie wydawania postanowienia w przedmiocie uchybienia terminu do wniesienia odwołania, gdy strona złożyła wniosek o jego przywrócenie, który został następnie uwzględniony przez organ podatkowy. Należy uznać takie stanowisko za trafne, gdyż nie

---

61 Zob. art. 223 w zw. z art. 103 § 1 o.p.

62 Zob. art. 162 o.p.

63 Zob. S. Presnarowicz, Komentarz do art. 228, [w:] C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, Ordynacja podatkowa..., *op. cit.*, s. 822.

64 Wyrok NSA z dnia 28 listopada 2012 r. (I FSK 2004/11), Lex nr 1291127.

jest dokonywana czynność zbędna dla realizacji celu postępowania podatkowego. Postanowienie o przywróceniu lub odmowie przywrócenia uchybionego terminu jest poprzedzone ustaleniem nie tylko występowania tego uchybienia, ale także innych przesłanek ustawowych rozstrzygnięcia w tej sprawie. Z tego powodu wnioski o przywrócenie uchybionego terminu powinny być uznane za instrument zarówno tamujący wykonanie kompetencji organu odwoławczego do stwierdzenia uchybienia ustawowemu terminowi odwołania do czasu odmowy uwzględnienia tego wniosku, jak i niweczący te kompetencje, gdy wniosek został uwzględniony.

Odwołania są bardziej sformalizowane niż pozostałe podania w sprawach podatkowych.<sup>65</sup> Wnoszący odwołanie nie może ograniczyć się do przytoczenia treści samego żądania, ale powinien również określić jego istotę oraz zakres wniosku odwoławczego. Koniecznymi elementami są także zarzuty przeciwko decyzji oraz przytoczenie dowodów uzasadniających to żądanie, a więc także podniesione zarzuty. Odwołanie jest formą zaskarżenia decyzji organu pierwszej instancji, której prawidłowość i rzetelność jest kwestionowana przez stronę. Zarzuty powinny być zatem skierowane bezpośrednio przeciwko decyzji, a nie działaniom lub zaniechaniom czynności organu prowadzącego postępowanie podatkowe.

Braki w treści odwołania są derogowalne. Organ podatkowy nie powinien ograniczyć się do samego ustalenia wystąpienia tych uchybień formalnych, ale jest również obowiązany do wezwania strony do ich usunięcia w terminie 7 dni oraz pouczenia jej, iż niezastosowanie się do wezwania spowoduje pozostawienie odwołania bez rozpatrzenia.<sup>66</sup> Rozwiązanie to jest zgodne z zasadą prowadzenia postępowania podatkowego w sposób pogłębiający zaufanie do organów podatkowych.<sup>67</sup> Zaniechanie przez stronę dobrowolnego usunięcia stwierdzonych przez organ podatkowy braków formalnych stanowi zatem warunek wydania postanowienia o pozostawieniu odwołania bez rozpatrzenia.

---

65 Zob. art. 222 o.p.

66 Zob. art. 169 § 1 w zw. z art. 235 o.p.

67 Zob. art. 121 § 1 o.p.

## 5. Podsumowanie

Postanowienia kończące postępowanie odwoławcze związane są z badaniem dopuszczalności, terminu oraz treści odwołania, a nie są merytorycznymi rozstrzygnięciami o przedmiocie postępowania podatkowego. Odnoszą się one do uchybień formalnych, które uniemożliwiają prawidłowe rozpatrzenie sprawy podatkowej.

Postanowienia kończące postępowanie odwoławcze powodują bezprzedmiotowość merytorycznego rozpatrzenia odwołania i wydania decyzji przez organ odwoławczy, a zatem decyzja organu I instancji staje się ostateczną. Braki stwierdzone w sentencji postanowienia nie wywołują bezprzedmiotowości postępowania podatkowego, w tym także jego fazy postępowania odwoławczego. Oznacza to, że organ odwoławczy nie może wydać decyzji w sprawie umorzenia takiego postępowania. Wydanie postanowienia kończącego postępowanie odwoławcze nie jest także związane z rozstrzygnięciem kwestii wstępnej uzasadniającej zawieszenie postępowania.

Zarówno organ I instancji, jak i organ odwoławczy wydają postanowienia kończące postępowanie odwoławcze. Weryfikacja wstępna odwołania dokonywana przez organ podatkowy, który wydał zaskarżoną decyzję, może spowodować jego pozostawienie bez rozpatrzenia tylko z powodu niespełnienia ustawowych wymagań wspólnych dla każdej kategorii podań za wyjątkiem braku adresu strony. Takie uprawnienia przysługują także organowi odwoławczemu. Stwierdzenie braków formalnych podania w postanowieniu wymaga uprzedniego wezwania strony do ich usunięcia w ustawowym terminie i pouczenia strony o skutkach niezastosowania się od wezwania.

Postanowienie stwierdzające naruszenie ustawowych warunków podania jest nieostateczne w administracyjnym toku instancji. Różni to je od innych postanowień organu odwoławczego kończących postępowanie odwoławcze.

Postanowienia kończące postępowanie odwoławcze nie są pogrupowane w jednym przepisie redakcyjnym ordynacji podatkowej, która zawiera zamknięty ich katalog. To rozwiązanie jest zasadne, gdyż nie wszystkie te rozstrzygnięcia są podejmowane przez organ odwoławczy i nie zawsze są ostateczne w administracyjnym toku instancji.

Kolejność wyliczenia postanowień w art. 228 § 1 o.p. jest istotna, gdyż uwzględnia wewnętrzną strukturę badania formalnego odwołania i gradację jego uchybień. Badanie to jest obowiązkowe, a jego zakres i sekwencja czasowa nie są objęte uznaniem administracyjnym. Stwierdzenie uchybień bardziej istotnych czyni bezprzedmiotowym dalsze badanie i wydanie kolejnych postanowień w sprawie uchybień o mniejszym ciężarze gatunkowym.

Niedopuszczalność odwołania jest brakiem niederogowalnym, a uchybienie jego terminowi oraz braki koniecznych elementów jego treści mogą być usunięte. Wylimitowanie wady polegającej na uchybieniu terminowi do wniesienia odwołania wymaga zainicjowania przez stronę procedury, która kończy się zaskarżalnym postanowieniem o przywróceniu lub odmowie przywrócenia tego terminu. Natomiast uchybienia ustawowym warunkom podania jako zbiorczej kategorii ustawowej lub odwołania mogą być usunięte przez samą stronę bez konieczności wydawania postanowienia w tej kwestii.

Należy uznać, iż prawna regulacja postanowień kończących postępowanie odwoławcze w sprawie podatkowej jest w znacznym stopniu zasadna. Pozwala bowiem na zakończenie procedur podatkowych, gdy występują uchybienia formalne odwołania, które powodują bezskuteczność jego wniesienia. Jednak należy krytycznie ocenić brak zharmonizowania przepisów regulujących wydanie postanowień o uchybieniu terminowi do wniesienia odwołania i przywróceniu tego terminu na wnioski zainteresowanego. Powoduje to praktyczne wątpliwości, czy i kiedy powinno być wydane postanowienie o stwierdzeniu uchybienia tego terminu, gdy odwołujący się domaga się przywrócenia uchybionego terminu. Wydaje się, iż byłoby pożądane wprowadzenie do ordynacji podatkowej jednoznacznego unormowania, które tamowałoby wydanie postanowienia stwierdzającego uchybienie terminowi do wniesienia odwołania do czasu wydania postanowienia o odmowie przywrócenia tego terminu oraz czyniłoby bezprzedmiotowym takie stwierdzenie po przywróceniu terminu.

# SKUTECZNOŚĆ KONTROLI PODATKOWEJ JAKO WARUNEK POPRAWNOŚCI ROZSTRZYGNIEĆ W SPRAWACH PODATKOWYCH

EWA JANIK

## 1. Wprowadzenie

Istota kontroli podatkowej sprowadzana jest do sprawdzenia prawidłowości rozliczeń podatkowych w świetle obowiązujących przepisów prawa. Racjonalny ustawodawca, przewidując możliwość uniemożliwienia przez kontrolowanego realizacji uprawnień organów kontrolujących, wyposażył je w szereg imperatywnych instrumentów prawnych gwarantujących efektywne i skuteczne przeprowadzenie czynności kontrolnych. Dlatego konstrukcją nośną niniejszych rozważań uczyniono problem ustaleń faktycznych dokonywanych w ramach kontroli podatkowej. Stosownie do zasady prawdy obiektywnej prawidłowe ustalenia faktyczne są warunkiem *sine qua non* prawidłowego rozstrzygnięcia. W kontekście prowadzonej analizy aktualizuje się pytanie o instrumenty gwarantujące nie tylko skuteczne, ale i zgodne z prawem prowadzenie czynności kontrolnych.

## 2. Prawa i obowiązki uczestników kontroli podatkowej

Prawa i obowiązki uczestników kontroli podatkowej, zarówno przedsiębiorców, jak i organów podatkowych określają ich wzajemne relacje, wyznaczając ramy prawne, w których kontrola powinna się to-

czyć i których nie mogą przekraczać jej uczestnicy.<sup>1</sup> Korelatem uprawnień kontrolującego (organ podatkowy) są obowiązki nałożone na kontrolowanego (przedsiębiorca). Z drugiej jednak strony należy zaznaczyć, że prawa i gwarancje procesowe kontrolowanego delimitują obowiązki po stronie organu kontroli. Między działaniami organów podatkowych prowadzących kontrolę a działaniami kontrolowanego istnieje zasadnicza różnica; o ile przedsiębiorcy mogą czynić wszystko to, co nie jest zabronione przez przepisy prawa, o tyle organy podatkowe mogą czynić tylko to, na co przepisy prawa wyraźnie im zezwalają (zasada praworządności).<sup>2</sup> Każde działanie podejmowane w toku kontroli powinno mieć podstawę w konkretnej normie prawnej prawa powszechnie obowiązującego.<sup>3</sup>

Definiując kontrolę działalności gospodarczej przedsiębiorcy, należy określić ją jako kontrolę w ścisłym znaczeniu. Przepisy rozdziału 5 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej obejmują czynności organów kontroli, które są przeprowadzane u przedsiębiorcy, w jego siedzibie, a przez to wpływają na bieżące funkcjonowanie przedsiębiorstwa, polegają na bezpośrednim poznaniu działalności przedsiębiorcy i związane są m.in. z zapoznaniem się z dokumentacją i zabezpieczeniem dokumentów, akt oraz innych środków dowodowych znajdujących się u kontrolowanego.<sup>4</sup> Kontrola podatkowa działalności gospodarczej przedsiębiorcy polega na porównywaniu stanu faktycznego dotyczącego kontrolowanego ze stanem założonym przez przepisy prawa; zatem weryfikuje się rzetelność zadeklarowanych przez kontrolowanego podstaw opodatkowania oraz prawidłowość obliczania i wpłacania podatków stanowiących dochód budżetu państwa. Każde działanie przedsiębiorcy, które powoduje rozbieżność między rozliczeniem podatkowym a stanem założonym przez przepisy

---

1 D. Zalewski, A. Melezini, *Postępowanie podatkowe. 810 wyjaśnień i interpretacji*, Warszawa 2013, s. 185 i nast.; M. Staniszeński, *Postępowanie podatkowe. Kontrola podatkowa*, Warszawa 2011, s. 362 i nast.

2 Jest to ważna reguła, która równocześnie jest zasadą konstytucyjną wyrażoną w art. 7 Konstytucji RP. Zgodnie z nią organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa; taki sposób postępowania władzy publicznej to właśnie „stanie na straży praworządności”. Zob. wyrok NSA z dnia 26 lutego 2001 r. (III SA 167/00), Lex nr 47930.

3 D. Zalewski, A. Melezini, *Kontrola podatkowa przedsiębiorców*, Warszawa 2012, s. 180 i nast.

4 D. Zalewski, A. Melezini, *Kontrola podatkowa...*, *op. cit.*, s. 25 i nast.; M. Sieradzka, *Swoboda działalności gospodarczej. Komentarz*, Lex 2012.



prawa, powinno zostać dostrzeżone przez organ kontrolujący i opisane w protokole kończącym kontrolę podatkową.<sup>5</sup>

Egzemplifikacja w u.s.d.g.<sup>6</sup> zasad prowadzenia kontroli podatkowej przedsiębiorców wskazuje, iż w dużej mierze są zbieżne z tymi, które swoją regulację znalazły w ordynacji podatkowej. W związku z prowadzoną kontrolą uprawnienia organów podatkowych zostały wyartykułowane w art. 286 § 1 o.p. Katalog tych działań nie ma charakteru zamkniętego, co znajduje potwierdzenie w sformułowaniu „w szczególności”, którym posłużono się w § 1 tegoż przepisu prawa.<sup>7</sup> Podkreśla się, iż wszystkie uprawnienia przysługujące organom podatkowym mają na celu wyegzekwowanie od przedsiębiorcy zgodnego z literą prawa zachowania się; w przypadku niewywiązywania się ze swoich obowiązków przedsiębiorca w trakcie kontroli podatkowej może zostać ukarany karą porządkową lub grzywną.

Kontrola podatkowa prowadzona jest według kryterium zgodności z prawem i celowości. Uprawnienia przysługujące organom i ich pracownikom w kontroli podatkowej można podzielić na trzy grupy:

- pierwsza z nich związana jest z uprawnieniami pomocnymi w zrealizowaniu kontroli w sposób szybki i efektywny (ułatwiają one m.in. swobodny dostęp do kontrolowanego podmiotu i jego siedziby);
- druga grupa to uprawnienia pozwalające na sprawne przeprowadzenie postępowania dowodowego w celu ustalenia stanu faktycznego sprawy;
- grupa trzecia zaś to dodatkowe uprawnienia związane z prawem żądania przez kontrolowanych pomocy od innych organów i instytucji w trakcie kontroli podatkowej przedsiębiorcy.

---

5 Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 26 listopada 2009 r. (I SA/OI 591/09), Lex nr 558757; A. Mariański, D. Strzelec, *Aspekty prawne kontroli podatkowej przedsiębiorców*, Warszawa 2012, s. 20 i nast.

6 Art. 77–84.

7 Ponadto art. 285a § 3, 287 § 3–5 czy art. 288 o.p.

### 3. Uprawnienia kontrolujących a represje wobec kontrolowanych przedsiębiorców

Szczególne uprawnienia, które zostały nadane w ramach procedur kontrolnych i sankcyjnych organom skarbowym, wzmocniły ich samodzielność przy egzekwowaniu przepisów prawa podatkowego. Obowiązkiem prawodawcy jest zabezpieczenie interesów fiskalnych państwa przed uszczupleniem należności publicznoprawnych, gdzie ciężar spoczywa m.in na przedsiębiorcach, którzy pełnią podstawową rolę w dostarczaniu podatkowych dochodów budżetowych. Przedsiębiorca, który nie respektuje uprawnień organów podatkowych przez uniemożliwienie realizacji uprawnień przysługującym kontrolującemu, gdy kontrola ma być efektywna i skuteczna, będzie narażony na represje. Ustawodawca uznał, iż takie zachowanie przedsiębiorcy zasługuje na ochronę karną skarbową, a jednocześnie w art. 262 i nast. ordynacji podatkowej przyznał organom podatkowym również uprawnienie do nakładania kary porządkowej do wysokości 2800 zł.<sup>8</sup> Odpowiedzialność porządkowa została uregulowana w dziale IV o.p., w rozdziale 22 dotyczącym odpowiedzialności porządkowej (art. 262–263 o.p.). W wyniku odesłania zawartego w art. 292 o.p. przepisy o karach porządkowych są stosowane także w trakcie kontroli podatkowej. Przepis art. 262 § 1 pkt 2 o.p.<sup>9</sup> stanowi podstawę do ukarania kontrolowanego karą porządkową w przypadku, gdy bezzasadnie odmówi on złożenia wyjaśnień, zeznań, okazania przedmiotu oględzin lub udziału w innej czynności.<sup>10</sup>

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

9 Przewidziane dyspozycją art. 262 o.p. rozwiązanie ma na celu zdyscyplinowanie uczestników postępowania podatkowego w dbałości o to, aby postępowanie to przebiegało sprawnie i kończyło się w przewidzianym prawem terminie konkretnym rozstrzygnięciem. Ma więc ono na celu usprawnienie postępowania jako pewnego procesu, w znaczeniu technicznym. Nie może zaś służyć jako sankcja w przypadku odmowy dostarczenia przez stronę materiałów niezbędnych dla merytorycznego rozstrzygnięcia sprawy. Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 12 kwietnia 2012 r. (I SA/Rz 153/12).

10 C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, Ordynacja podatkowa. Komentarz Lex, wyd. 5, Warszawa 2013, s. 1330 i nast. oraz wyrok WSA w Szczecinie z dnia 19 stycznia 2012 r. (I SA/Sz 875/11), Lex nr 1109673. Gramatyczna wykładnia przepisu art. 262 § 1 pkt 2 o.p. nakłada na organ podatkowy, zamierzający obciążyć stronę dolegliwością (sankcją) w postaci kary porządkowej, obowiązek uprzedniego ustalenia, czy w konkretnym stanie faktycznym strona zobowiązana podjęła starania celem wyjaśnienia przyczyn niewykonania wezwania oraz czy wskazane przez nią przyczyny były obiektywnie uzasadnione. Podstawę nałożenia na stronę kary porządkowej stanowi bowiem nie tyle fakt niezłożenia pisemnych wyjaśnień w terminie wezwania, co brak wykazania przyczyn usprawiedliwiających niewykonanie tego wezwania.

Bezzasadność należy, zgodnie z wyrokiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 6 czerwca 2013 r.<sup>11</sup> interpretować w ten sposób, że kontrolowany, mimo że był obowiązany do udzielenia wyjaśnień, nie dopełnił tego obowiązku, nie podając jednocześnie istotnych powodów, które uzasadniałyby nieudzielenie żądanych wyjaśnień. Kara porządkowa nakładana na podstawie art. 262 § 1 pkt 2 o.p. stanowi sankcję administracyjną, nie jest więc karą w znaczeniu przepisów prawa karnego skarbowego. Ponadto zgodnie z wyrokiem NSA z dnia 30 listopada 2010 r.<sup>12</sup> zakres przedmiotowy stosowania kar porządkowych uregulowany został szczegółowo w art. 262 § 1–3 o.p. Zawarty w tych przepisach katalog zachowań kontrolowanych jest katalogiem zamkniętym, co oznacza, że karanie nią innych zachowań jest niedopuszczalne. Jednocześnie każde z tych zachowań może być samodzielną podstawą orzeczenia kary, mogą również kumulatywnie stanowić podstawę wymiaru kary. W przypadku jednak zbiegu różnych zachowań wymienionych w tych przepisach wobec tej samej osoby powinna zostać wymierzona jedna kara porządkowa.

Poza tym zgodnie z art. 83 kks. sankcji podlega m.in. ten, kto osobie uprawnionej do przeprowadzenia kontroli podatkowej udaremnienia lub utrudnia wykonanie czynności służbowej, w szczególności kto wbrew żądaniu tej osoby nie okazuje księgi lub innego dokumentu dotyczącego prowadzonej działalności gospodarczej lub księgę albo inny dokument niszczy, uszkadza, czyni bezużytecznym, ukrywa lub usuwa. Warto podkreślić, iż nałożenie kary porządkowej wiąże ze sobą dolegliwości natury finansowej, ale nie ma tak istotnych konsekwencji jak odpowiedzialność karna skarbową, która jest zagrożona karą grzywny.

---

Jakkolwiek ocena tych przyczyn pozostawiona jest uznaniu organu podatkowego, to jednak postępowanie organu wyrażające w wymierzeniu zobowiązanemu kary porządkowej nie może nosić cech dowolności.

11 I SA/Wr 347/13, Lex nr 1353023

12 II FSK 1691/10, Lex nr 787117.

## 4. Uniemożliwianie kontroli podatkowej przez przedsiębiorcę

Najszerszy, a zarazem najdotkliwszy instrument, w który ustawodawca wyposażył organy kontroli, to możliwość zastosowania dolegliwości wobec kontrolowanego, który udaremnia lub utrudnia realizację uprawnień przysługującym kontrolującemu i wynika z przepisów kodeksu karnego skarbowego.<sup>13</sup> W przepisie art. 83 kks. wskazuje się na czyny zabronione polegające na udaremnianiu lub utrudnianiu czynności służbowych przez osobę uprawnioną, które mogą być prowadzone m.in. w zakres czynności sprawdzających,<sup>14</sup> kontroli podatkowej,<sup>15</sup> kontroli skarbowej lub czynności kontrolnych w zakresie szczególnego nadzoru podatkowego.<sup>16</sup> Wskazane czyny mogą zostać popełnione wyłącznie w trakcie ich wykonywania *a contrario*, nie można ich popełnić po zakończeniu kontroli, a tym bardziej w trakcie prowadzonego postępowania podatkowego.<sup>17</sup> Należy jednak zwrócić szczególną uwagę, że przepis art. 83 kks. wprowadza określone ograniczenia, które zawężają możliwości w zakresie uznania konkretnych czynności za wypeł-

13 Prawo karne skarbowe materialne ma charakter subsydiarny w stosunku do obowiązków prawa podatkowego. Ingeruje dopiero wtedy, gdy przy użyciu instrumentów, jakimi dysponuje prawo podatkowe, nie da się zabezpieczyć respektowania ustalonych tam reguł postępowania i gdy naruszenia obowiązujących norm są na tyle poważne, że wymaga to zdecydowanego przeciwdziałania w postaci nałożenia sankcji, a ponadto stanowi *ultima ratio* w egzekwowaniu wymaganych przez prawo zachowań lub powstrzymywania się od czynów uznanych za groźne dla porządku finansowego państwa, jednostek samorządu terytorialnego czy Unii Europejskiej, V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, J. Skorupka, Prawo i postępowanie karne skarbowe, Warszawa 2013, s. 28 i nast.

14 Art. 272–280 o.p.

15 Art. 281–292 o.p.

16 Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o Służbie Celnej (tekst jedn. Dz.U. z 2009 r. Nr 168, poz. 1323 ze zm.).

17 Przykładowo, jeżeli naczelnik urzędu skarbowego kieruje do określonej osoby wezwanie do stawienia się w urzędzie w trybie innym niż wymieniony w art. 83 § 1 kks. (czyli np. w postępowaniu podatkowym) – to niestawienie się takiej osoby w urzędzie we wskazanym terminie nie będzie dawało podstawy do postawienia jej zarzutu naruszenia art. 83 kks. Oczywiście w takim przypadku strona (lub ewentualnie inne osoby: pełnomocnik strony, świadek lub biegły) może być ukarana karą porządkową do 2800 zł w trybie przewidzianym art. 262 i n. o.p. Inny przykład: kontrola podatkowa kończy się w dniu doręczenia protokołu z kontroli (art. 291 § 4 o.p.). Jeżeli zatem po złożeniu przez kontrolowanego zastrzeżeń organ kontroli po ich rozpatrzeniu wzywa do przedłożenia dokumentów, złożenia wyjaśnień itp., a strona nie dopełnia tych obowiązków, to brak jest możliwości wszczęcia postępowania karnego skarbowego, bowiem nie toczy się już kontrola podatkowa. Tym samym, nawet jeżeli określone zachowanie utrudnia wykonywanie czynności prowadzonego postępowania, ale ma miejsce po zakończeniu kontroli podatkowej, to nie wyczerpuje wszystkich znamion wskazanych w art. 83 kks.; czyn taki nie jest zatem penalizowany.

nające znamiona utrudniania lub udaremniania kontroli. Udaremnianie lub utrudnianie kontroli może tylko dotyczyć osób uprawnionych i tylko czynności służbowych tychże osób, które są opisane w ordynacji podatkowej, ustawie o kontroli skarbowej i przepisach ustawy o Służbie Celnej. Z aktów tych wynika wiele uprawnień organów do dokonywania określonych czynności, które mieszczą się w ramach ich kompetencji,<sup>18</sup> ale dopiero udaremnianie lub utrudnianie zrealizowania tychże czynności, które na podstawie wyżej wskazanych ustaw mogą być dokonywane, może ewentualnie prowadzić do rozważań na gruncie art. 83 kks.<sup>19</sup>

Do czynów penalizowanych w świetle art. 83 § 1 kks. zalicza się<sup>20</sup>:

- nieokazanie na żądanie księgi<sup>21</sup> lub innego dokumentu<sup>22</sup> dotyczącego prowadzonej działalności gospodarczej (np.: nieudostępnienie księgi czy wskazanego dokumentu, wbrew żądaniu organu kontrolującego<sup>23</sup>);
- niszczenie księgi lub innego dokumentu dotyczącego prowadzonej działalności gospodarczej (np.: fizyczna ich dematerializacja, niszczenie wpisów w księdze czy wskazanym dokumencie oraz niszczenie nośnika danych w przypadku prowadzenia księgi czy wskazanej dokumentacji w formie elektronicznej);

---

18 Odpowiedzialność karna skarbowa grozi także za inne zachowania zakłócające przebieg kontroli, np. niedopuszczenie kontrolerów do pracy; istotne jest to, aby efektem takiego postępowania było nieprzeprowadzenie lub hamowanie czynności kontrolnych.

19 Zob. wyrok WSA w Lublinie z dnia 11 grudnia 2007 r. (I SA/Lu 175/07), Lex nr 969806.

20 Warto podkreślić, iż przepis art. 83 § 1 kks. zawiera otwarty katalog tych czynności, za które dana osoba może zostać pociągnięta do odpowiedzialności karnej.

21 Pod pojęciem ksiąg przepis art. 53 § 21 kks. rozumie: 1) księgi rachunkowe, 2) podatkową księgę przychodów i rozchodów, 3) ewidencję, 4) rejestr, 5) inne podobne urządzenia ewidencyjne, do których prowadzenia zobowiązuje ustawa, a w szczególności zapisy kasy rejestrującej. Odnotowania wymaga, że o.p. w art. 3 pkt 4 podaje definicję ksiąg podatkowych, stanowiąc, że są to księgi rachunkowe, podatkowa księga przychodów i rozchodów, ewidencje oraz rejestry, do których prowadzenia, do celów podatkowych, na podstawie odrębnych przepisów, obowiązani są podatnicy, płatnicy lub inkasenci.

22 Dokument to każdy przedmiot lub inny zapisany nośnik informacji, z którym jest związane określone prawo albo który ze względu na zawartą w nim treść stanowi dowód prawa, stosunku prawnego lub okoliczności mającej znaczenie prawne (art. 53 § 20 kks.).

23 Nie można tłumaczyć się kradzieżą komputerów, na których zapisane były dane rachunkowe. Można uniknąć takiej sytuacji, dostosowując procedury np. do przepisów art. 13 ust. 6 ustawy o rachunkowości, która nakazuje m.in. wydrukowanie ksiąg rachunkowych nie później niż na koniec roku obrotowego. Szerzej T. Kiziukiewicz, Ustawa o rachunkowości. Komentarz, Warszawa 2011, s. 124 i nast.

- uszkodzanie księgi lub innego dokumentu dotyczącego prowadzonej działalności gospodarczej (np. dokonywanie zmian, które powodują niemożność odczytania części ich zapisów, co odnosi się również do prowadzenia księgi czy wskazanej dokumentacji w formie elektronicznej);
- ukrywanie księgi lub innego dokumentu dotyczącego prowadzonej działalności gospodarczej (np. umieszczenie księgi czy wskazanego dokumentu w takim miejscu, które jest trudne do zlokalizowania przez przeprowadzającego kontrolę);
- usuwanie księgi lub innego dokumentu dotyczącego prowadzonej działalności gospodarczej (np. przemieszczenie z miejsca, w którym dokonywana jest kontrola, czyli poza miejsce kontroli);
- czynienie księgi lub innego dokumentu dotyczącego prowadzonej działalności gospodarczej bezużytecznymi (np. czynienie księgi czy wskazanego dokumentu nieprzydatnymi dla celów weryfikacji, w szczególności przez spowodowanie niemożności prawidłowego odczytania ich zapisów).<sup>24</sup>

W tym miejscu zasadne staje się zaprezentowanie stanowisk doktryny poprzez wskazanie na rozumienie pojęć „udaremnianie” i „utrudnianie czynności służbowych organów kontrolnych”. Przez udaremnianie należy rozumieć uniemożliwianie, zaś utrudnianie to po prostu przeszkadzanie. W tym miejscu należy zgodzić się z R. Kubackim oraz A. Bartosiewiczem,<sup>25</sup> którzy wskazują, iż przez udaremnianie należy rozumieć całkowite uniemożliwienie przeprowadzenia kontroli, zaś przez utrudnianie zakłócenie jej prowadzenia (ograniczenie zakresu czynności dokonywanych przez organ kontroli). Zaś G. Łabuda<sup>26</sup> wskazuje, iż znamię czasownikowe „udaremnia” oznacza uniemożliwienie przeprowadzenia czynności służbowej i ma charakter bezprawny, na-

24 Szerzej F. Prusak, Kodeks karny skarbowy. Komentarz. Tom II, Kraków 2006, art. 83. P. Ogiński, Niektóre problemy kodeksu karnego skarbowego w zakresie przestępstw i wykroczeń podatkowych związanych z dokumentacją, „Nowa Kodyfikacja Prawa Karnego” 2007, nr 17.

25 R. Kubacki, A. Bartosiewicz, Kodeks karny skarbowy. Przestępstwa i wykroczenia skarbowe oraz dewizowe, Warszawa 2005, s. 558 i nast.

26 P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2012, s. 730 i nast.

tomiast „utrudnia” oznacza stworzenie przeszkody dla przeprowadzanej czynności służbowej. Ważne jest, aby stworzenie przeszkody miało również charakter zachowania bezprawnego.<sup>27</sup> Z kolei L. Wilk<sup>28</sup> uznaje czynny z art. 83 kks. jako przestępstwo formalne, nie kwestionując, że jego byt jest zależny od wywołania istotnych przeszkód przy wykonywanych czynnościach, co niewątpliwie musi oznaczać wywołanie określonego skutku. W jednym z orzeczeń Sądu Najwyższego czytamy, iż nie jest udaremnianiem lub utrudnianiem kontroli nieprzychylnie, niekulturalnie czy nawet niegrzeczne traktowanie kontrolujących. Ponadto nie jest nim także zamiana pomieszczenia udostępnionego kontrolującemu, mimo że z reguły wiąże się z zamieszczeniem i wywołuje sytuację chwilowo kłopotliwą.<sup>29</sup> Trzeba podkreślić, że stosownie do przepisu art. 83 kks. za utrudnianie nie można uznać zachowania, które nie wpływa obiektywnie na możliwość wykonania pełnego zakresu kontroli w terminie wyznaczonym przez właściwy organ.

## 5. Czyn karalny

Delikt karny skarbowy z art. 83 kks. ma charakter skutkowy. Skutkiem jest zmiana sytuacyjna polegająca na stworzeniu przeszkody dla prawidłowego i sprawnego przebiegu czynności służbowej; zarazem jest to czyn abstrakcyjnego narażenia na niebezpieczeństwo. Czyn zabroniony z art. 83 kks. jest karalny jedynie w razie umyślnego jego popełnienia przez sprawcę. Wina umyślna ma dwie formy: zamiar bezpośredni oraz ewentualny, gdy wspólnym mianownikiem obu postaci zamiaru jest świadomość realizacji znamion strony przedmiotowej.<sup>30</sup> Zamiar bezpośredni<sup>31</sup> (*dolus directus*) sprowadza się do dwóch elementów: po pierwsze, świadomości po stronie sprawcy tego, że popełnia

---

27 T. Grzegorzczak gdzie przez utrudnianie rozumie czynienie niemożliwym wykonania danej czynności w danym momencie. T. Grzegorzczak, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Lex 2009, art. 83.

28 L. Wilk, J. Zagrodnik, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2007, s. 377 i nast.

29 Wyrok SN z dnia 19 czerwca 2002 r. (V KKN 454/00), Lex nr 54421.

30 V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, J. Skorupka, Prawo..., *op. cit.*, s. 55 i nast.

31 Wykazanie w toku procesu karnego skarbowego zamiaru bezpośredniego (*resp.* ewentualnego) jest zadaniem trudnym, często nawet niewykonalnym. Dotyczy to zwłaszcza czynów z zaniechania. Dlatego też praktyka stosowania prawa, coraz to natykając się na owe trudności, wyraźnie dąży ku obiektywizacji odpowiedzialności karnej skarbowej, co osiągnąć jest stosunkowo łatwo poprzez zrównanie odpowiedzialności finansowej (podatkowej, cel-

on czyn zabroniony (element intelektualny zamiaru; chodzi przy tym o świadomość realizacji znamion przedmiotowych, jakkolwiek biorąc pojęcie „czyn zabroniony” literalnie, należałoby przyjąć, że w grę wchodzi również znamiona podmiotowe<sup>32</sup> oraz po drugie, że świadomości popełnienia czynu zabronionego towarzyszy konkretne nastawienie psychiczne sprawcy – określane mianem chcenia popełnienia czynu zabronionego (element woluntatywny zamiaru).<sup>33</sup> Dla przypisania znamienia zamiaru nie jest konieczne stwierdzenie, że sprawca jest świadomy bezprawności lub karalności popełnianego czynu. Nieświadomość karalności czynu wpływa na winę – jeżeli jest ona usprawiedliwiona, sprawca nie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia skarbowego (wina zatem odpada – art. 10 § 4 kks.); jeżeli jest nieusprawiedliwiona, sprawca odpowiada na łagodniejszych zasadach (wina zatem jest umniejszona – art. 10 § 5 kks.). Zamiar ewentualny (*dolus eventualis*) polega na przewidywaniu przez sprawcę możliwości popełnienia czynu zabronionego (element intelektualny zamiaru) oraz towarzyszącemu mu nastawieniu psychicznemu określanym przez przepis jako godzenie się na taki stan rzeczy (tj. na popełnienie). Ustawodawca za pomocą konstrukcji zamiaru ewentualnego usiłuje wypełnić całą przestrzeń relacji psychicznej, jaka występuje pomiędzy zamiarem bezpośrednim a nieumyślnością.<sup>34</sup> Problematyczne jest zwłaszcza odnalezienie w praktyce stosowania prawa linii demarkacyjnej dzielącej zamiar ewentualny i świadomą nieumyślność. W jednym i drugim przypadku sprawcy towarzyszy bowiem świadomość możliwości popełnienia czynu zabronionego: przy zamiarze ewentualnym sprawca na ten stan rzeczy się godzi, natomiast przy świadomej nieumyślności nie. Łatwo zauważyć, że w obszarze prawa karnego skarbowego zamiar ewentualny jest konstrukcją rzadko znajdującą zastosowanie. Z reguły w grę wchodzi albo zamiar bezpośredni, albo nieumyślność (często świadoma, zwłaszcza tam, gdzie sprawca, optymalizując opodatkowanie, jest świadomy ryzyka wadliwego dokonania rozliczenia, niemniej podej-

---

nej itd.) z odpowiedzialnością karną (krytycznie o takiej pragmatyce por. postanowienie SN z dnia 23 maja 2002 r. (V KKN 426/00) OSNKW 2002, nr 9.

32 Szerzej J. Majewski, Określenie umyślności w projekcie kodeksu karnego na tle obowiązujących przepisów, „Wojskowy Przegląd Prawniczy” 1996, nr 1.

33 P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, Kodeks..., *op. cit.*

34 J. Giezek, N. Kłaczyńska, G. Łabuda, Kodeks karny. Część ogólna. Komentarz, Warszawa 2007, s. 68; P. Kardas, Głosa do wyroku SN z dnia 11 stycznia 1993 r. (WRN 122/92).



muje zabiegi optymalizujące, nie chcąc ani też nie godząc się na popełnienie czynu zabronionego).

## 6. Zagrożenie karą udaremniania lub utrudniania kontroli podatkowej

Polskiemu ustawodawstwu w zakresie określania wymiaru kary grzywny znane są dwa sposoby. W przypadku odpowiedzialności za popełnienie przestępstwa karnego skarbowego obowiązuje skandynawski model kary grzywny, zwany potocznie modelem stawkowym, zaś w odniesieniu do wykroczeń skarbowych obowiązuje zaś system kwotowy.<sup>35</sup> Przestępstwo skarbowe z art. 83 § 1 kks. jest zagrożone karą grzywny do 720 stawek dziennych. W razie skazania za przestępstwo skarbowe z art. 83 § 1 kks. sąd może orzec także środek karny posiadający charakter fakultatywny – zakaz prowadzenia określonej działalności gospodarczej (art. 34 § 2 kks.).<sup>36</sup> Zakaz prowadzenia określonej działalności gospodarczej można orzec w dwóch grupach przypadków: po pierwsze, w sytuacji stosowania nadzwyczajnego obostrzenia kary z art. 38 § 1 i 2 kks. (§ 1 odnosi się do przesłanek obostrzenia z art. 37 § 1 kks.), po drugie, w sytuacji skazania sprawcy za przestępstwa skarbowe wymienione w art. 34 § 2 kks. Jeżeli jednak występują okoliczności, o których mowa w art. 37 § 2 lub 3 kks. (czego skutkiem jest niestosowanie nadzwyczajnego obostrzenia kary), nie wchodzi w grę wymierzenie kary wedle reguł z art. 38 § 1 kks., wobec czego odpada orzeczenie zakazu prowadzenia działalności gospodarczej.<sup>37</sup> Warunek skazania sprawcy za przestępstwo skarbowe, wyrażony w art. 34 § 2 kks., uniemożliwia orzeczenie zakazu prowadzenia określonej działalności gospodarczej wyrokiem warunkowo umarzającym postępowanie o przestępstwo skarbowe.<sup>38</sup> Zaś wykroczenie skarbowe z art. 83 § 2 kks.

35 I. Zgoliński, *Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności w prawie karnym skarbowym*, Warszawa 2011, s. 97 i nast.; L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo...*, *op. cit.*, s. 121 i nast.

36 Zakaz prowadzenia określonej działalności może być orzeczony za przestępstwo skarbowe nie tylko jako środek karny (art. 22 § 2 pkt 5 kks.), ale również może być orzeczony tytułem środka zabezpieczającego (art. 22 § 3 pkt 7 kks.).

37 P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks...*, *op. cit.*

38 Dodatkowymi warunkami koniecznymi dla zastosowania zakazu określonej prowadzenia działalności gospodarczej są: po pierwsze, fakt popełnienia przestępstwa skarbowego w związku z prowadzeniem takiej działalności, po drugie zaś, ustalenie, że dalsze prowa-

(wypadek mniejszej wagi) jest zagrożone karą grzywny określoną kwotowo. Wypadek mniejszej wagi jest to czyn zabroniony jako wykroczenie skarbowe, które w konkretnej sprawie, ze względu na jej szczególne okoliczności – zarówno przedmiotowe, jak i podmiotowe, zawiera niski stopień społecznej szkodliwości czynu, w szczególności gdy uszczuplona lub narażona na uszczuplenie należność publicznoprawna nie przekracza ustawowego progu, tj. kwoty 8 000 zł za rok 2013, zaś 8 400 zł<sup>39</sup> za rok 2014, a sposób popełnienia i okoliczności popełnienia czynu zabronionego nie wskazują na rażące lekceważenie przez sprawcę porządku finansowoprawnego lub reguł ostrożności wymaganych w danych okolicznościach albo sprawca dopuszczający się czynu zabronionego, którego przedmiot nie przekracza kwoty małej wartości, czyni to z pobudek zasługujących na uwzględnienie.

## 6. Wnioski

W konkluzji można stwierdzić, co z powyższej analizy wynika, że represja przewidziana za uniemożliwianie czynności służbowych w trakcie kontroli podatkowej realizuje funkcję ochronną, chroniąc interesy finansowe i budżet: państwa, jednostek samorządu terytorialnego i Unii Europejskiej. Ponadto realizuje funkcję prewencyjno–wychowawczą poprzez oddziaływanie na społeczeństwo i ukaranego sprawcę, uświadamiając nie tylko społeczną szkodliwość naruszeń prawa, ale również ich nieopłacalności. Przestrzeganie przepisów prawa karnego skarbowego wymaga znajomości przepisów prawa podatkowego, dla których dany przepis karny stanowi ochronę. Należy zatem zgodzić się z J. Głuchowskim, iż przepisy prawa karnego skarbowego spełniają funkcję ochronną w stosunku do norm prawa podatkowego, a tym samym prawo karne skarbowe pełni rolę służebną w stosunku do norm prawa podatkowego.<sup>40</sup>

---

dzenie działalności gospodarczej zagraża istotnym dobrom chronionym prawem (art. 41 § 2 kk. w zw. z art. 20 § 2 kks.).

39 Art. 53 § 6 kks.

40 J. Głuchowski, Instytucje ogólne, [w:] System instytucji prawno–finansowych PRL, Warszawa 1982, s. 471.

# WADLIWE ROZSTRZYGNIĘCIA ADMINISTRACYJNE A ICH SKUTECZNOŚĆ – TEORIA I PRAKTYKA

IRENEUSZ KRAWCZYK

## 1. Wstęp

Przepisy podatkowe, a właściwie ich interpretacja i stosowanie, nastroczają duże trudności podatnikom. Nie mniejszych trudności muszą dostarczać także organom podatkowym. Te są jednak w lepszej sytuacji, gdyż stosują przepisy z reguły w drodze kontroli zachowania podatnika. Mają zatem wiedzę o kształtującej się linii orzeczniczej lub stanowiskach doktryny. Zdarza się jednak w praktyce, że to organy podatkowe pierwsze muszą ustalić brzmienie normy i podjąć ryzyko wyboru jej zastosowania w takim lub innym brzmieniu. Dzieje się tak najczęściej w przypadku stosowania przepisów proceduralnych i materialnych zawartych w ordynacji podatkowej lub postępowaniu egzekucyjnym. Przepisów tych bowiem nie stosują podatnicy, a przepisy te są stosowane w stosunku do nich. Czasami można odnieść wrażenie, że organy podatkowe zdają sobie sprawę, że wybierają z wielu możliwości interpretacyjnych i stosują przepisy, które są najbardziej korzystne dla fiskusa, a najmniej korzystne dla podatnika. Niniejszy materiał zamierzam poświęcić próbie przyjrzenia się temu zjawisku i jego konsekwencjom. Ze względu na rozmiar opracowania będzie to tylko szkic problemu, a nie jego całościowa analiza. Również wnioski będą raczej szkicem niż diagnozą.

## **2. Pozakodeksowa „zasada” postępowania administracyjnego**

Ogólne zasady postępowania podatkowego nie dają organom podatkowym możliwości wybierania rozwiązań najbardziej optymalnych dla budżetu i niekorzystnych dla podatnika. Z zasady praworządności wynika, że podstawą działania organów administracji może być tylko prawo, a nie inne czynniki pozaprawne (interes ekonomiczny budżetu). Również interes podatnika powinien być brany pod uwagę aż do konfliktu z interesem publicznym. Jakość polskiego prawa, w tym prawa podatkowego, w dobie nieustających zmian i nowelizacji, jest powszechnie znana. Stąd powstają w praktyce „luzy decyzyjne” polegające na możliwości stosowania szeregu metod wykładni prawa i w zasadzie utracie prymatu przez wykładnię literalną. Stąd już całkiem niedaleka droga do stosowania przepisów z faworyzowaniem budżetu, a pominięciem zasady praworządności. W praktyce wielokrotnie byłem przekonany, że organ podatkowy podejmuje stosowanie prawa z chęcią osiągnięcia efektu korzystnego dla budżetu, przy pełnej świadomości, że takie postępowanie może spowodować uchylene rozstrzygnięcia podatkowego. Ryzyko to jednak było opłacalne, gdyż skutkiem naruszenia prawa było „tylko” uchylene tego rozstrzygnięcia. Miałem wrażenie, że organy podatkowe stosują jakąś nieznaną zasadę, którą można nazwać „zasadą sprytu”. W skrócie polega ona na tym, że organ podatkowy wie, że jego rozstrzygnięcie zostanie uchylone lub przewiduje taką możliwość, ale dla osiągnięcia innego celu decyduje się na takie działanie, ponieważ koszty tego działania będą mniejsze niż potencjalne zyski. Moim zdaniem taka „kalkulacja” jest możliwa dlatego, iż istnieje podział na wadliwość decyzji i nieważność decyzji oraz na podział na skuteczność rozstrzygnięć *ex tunc* (rozstrzygnięcia nie wywołują skutków prawnych) i *ex nunc* (rozstrzygnięcia wywołują skutki prawne do momentu ich uchylenia).

## **3. Wadliwość decyzji administracyjnej**

Postępowanie administracyjne i podatkowe jako zasadę wskazuje trwałość rozstrzygnięć administracyjnych. Wzruszenie ostatecznej decyzji administracyjnej następuje w zasadzie tylko w trybie wznowienia

postępowania oraz stwierdzenie jej nieważności. Oczywiście decyzje nieostateczne podlegają kontroli w trybie odwoławczym. Nauka prawa administracyjnego nie do końca radzi sobie z takimi elementarnymi pojęciami, jak „decyzja nieważna”, „decyzja wzruszalna” czy „decyzja bezskuteczna”. Przekłada się to na praktykę stosowania prawa.

W doktrynie za punkt wyjścia dla badania zagadnienia wadliwości decyzji administracyjnej przyjmuje się założenie gradacji wad, których ciężar powoduje określone konsekwencje w zakresie skutków prawnych decyzji. Z tego względu dokonuje się podziału na decyzje nieważne i wzruszalne. To z kolei wiąże się z zagadnieniem sankcji wobec wadliwej decyzji.

W literaturze przedmiotu wskazuje się na występowanie dwóch koncepcji.

Koncepcja nieważności opiera się na założeniu, iż decyzje nieważne nie wywołują skutku prawnego od momentu wydania, są aktami pozornymi, nieistniejącymi, niemającymi mocy prawnej. Nie wywołują skutków prawnych *ex tunc*. Całkowicie pobieżnie analizując przesłanki stwierdzenia nieważności decyzji, można zauważyć, że przeplatają się ciężkie naruszenia prawa (rażące naruszenie prawa, brak podstawy prawnej) z naruszeniami dotyczącymi właściwości organu (wydanie decyzji przez organ niewłaściwy miejscowo).

Koncepcja wzruszalności opiera się na założeniu, iż decyzje wzruszalne wywołują skutki prawne, mają moc obowiązującą do czasu wycofania ich z obrotu prawnego. Nie wywołują skutków prawnych *ex nunc*. Analizując z kolei przesłanki wzruszenia decyzji w trybie wznowienia postępowania, rzucają się w oczy bardzo poważne uchybienia w zakresie naruszenia prawa procesowego, takie jak wydanie decyzji w wyniku przestępstwa, wydanie decyzji bez uzyskania stanowiska innego organu.

W polskim systemie prawnym zagadnienia materialnoprawne i procesowe mają taką samą moc, więc podziału na decyzje nieważne i wzruszalne nie można utożsamiać z podziałem na naruszenie przepisów materialnych i procesowych (wynika to z tego, że oba rodzaje norm prawnych regulowane są materią ustawową). W doktrynie podkreśla się bowiem, że tylko ciężkie wykroczenie przeciwko przepisom

prawa może pociągać za sobą sankcję nieważności. Podkreśla się, że najmniejsze naruszenie prawa nie może pociągać za sobą sankcji nieważności – wyeliminowania decyzji z obrotu prawnego. Z tych względów należy wykluczyć teorię ekwiwalencji wad, zakładając, że każda niezgodność z przepisami prawa powoduje nieważność aktu. Nie udało się jednak ustalić pojęcia „ciężkiego” wykroczenia przeciwko przepisom prawa, czy kryterium pozwalającego odróżnić naruszenia powodujące nieważność i wzruszalność.

Zatem przyjęcie koncepcji wadliwości, wzruszalności i stwierdzenia nieważności jest wynikiem decyzji ustawodawcy. Należy zwrócić uwagę na aspekt praktyczny, który w zasadzie decyduje, jaki sposób kontroli wybiera podatnik (strona). Procedura podatkowa nie przewiduje możliwości stwierdzenia nieważności decyzji nieostatecznej. Zatem normalna weryfikacja rozstrzygnięcia podatkowego nie przewiduje możliwości stwierdzenia nieważności tego rozstrzygnięcia, nawet jeżeli to rozstrzygnięcie zawiera wady, które spowodowałyby taki skutek w sytuacji, w której decyzja byłaby ostateczna. Możliwość stwierdzenia nieważności pojawia się dopiero przed sądem administracyjnym. W praktyce nie zdarza się, aby mając świadomość, że decyzja zawiera wady mogące powodować stwierdzenie nieważności, podatnik zdecydowałby się na rezygnację ze złożenia odwołania na rzecz wniosku o stwierdzenie nieważności. Zatem można przyjąć jako pewnik, że do wyjątków będą należały sytuacje, w których dojdzie do stwierdzenia nieważności rozstrzygnięcia.

Można podać w wątpliwość, czy ukształtowana historycznie doktryna dzieląca naruszenia prawa i konsekwencje tych naruszeń jest aktualna. Nie trzeba skomplikowanych analiz, żeby wykazać, że dobór przesłanek wzruszalności decyzji i stwierdzenia nieważności wydaje się trudny do uzasadnienia jako racjonalny i przekonujący.

#### **4. Przykłady praktyczne**

W celu wykazania, że poruszane zagadnienie dotyczące wadliwości decyzji administracyjnych i skutków tej wadliwości ma walor praktyczny, odwołam się do konkretnych przykładów.

#### 4.1. Podjęcie egzekucji na podstawie wadliwej decyzji

Ordynacja podatkowa jako jeden z przypadków przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązania wymienia zastosowanie środka egzekucyjnego, o którym podatnik został poinformowany (art. 70 § 4 o.p.). W orzecznictwie sądowym wskazuje się, że skutek w postaci przerwania biegu terminu przedawniania zobowiązania podatkowego nie jest uzależniony od tego, czy decyzja, na podstawie której został wystawiony tytuł wykonawczy, była prawidłowa czy też nie.<sup>1</sup> Stanowisko takie spotyka się z krytyką doktryny. Przy tym stanowisko orzecznictwa jest bardziej zdecydowane w przypadku, w którym decyzja została wydana w taki sposób, że stwierdzono jej nieważność. W tym przypadku, zgodnie z teorią, skutek następuje *ex tunc*. Zatem decyzja wadliwa (bezprawna) wywołuje skutek w postaci przerwania biegu terminu przedawniania. W zasadzie można wskazać, że organy podatkowe, znając konsekwencję naruszenia prawa poprzez wydanie wadliwej decyzji i konsekwencje w postaci braku przerwania biegu terminu przedawniania zobowiązania podatkowego, będą miały tendencję do wszczynania egzekucji na podstawie wadliwych decyzji. Nie bez znaczenia jest również presja w postaci konieczności zapewnienia wpływów budżetowych.

#### 4.2. Odmowa przyjęcia depozytu

Przykładem historycznym, ale dobrze obrazującym prezentowaną tezę jest praktyka w zakresie przyjmowania (a właściwie) odmowy przyjmowania depozytu. Podstawą do wstrzymania wykonania decyzji nieostatecznej był depozyt gotówkowy przyjęty przez organy podatkowe (art. 33d pkt 6 w zw. z 224a o.p.). Przy tym przepisy nie uzależniały przyjęcia depozytu i tym samym wstrzymania wykonania decyzji od wpływu tego faktu na bieg terminu przedawniania zobowiązania podatkowego. Przyjęcie depozytu wstrzymywało bowiem wykonanie decyzji, ale nie zawieszało biegu terminu przedawniania zobowiązania podatkowego. Późniejsze zmiany legislacyjne wskazywały, że brak korelacji pomiędzy przyjęciem depozytu a zawieszeniem biegu terminu przedawniania zobowiązania podatkowego był raczej wy-

---

1 Wyrok NSA z dnia 19 października 2005 r. (II FSK 351/05).

nikiem przeoczenia ustawodawcy niż świadomej decyzji. Niemniej jednak w okresie od 2005 r. do 2009 r. nie było ustawowego uregulowania w zakresie wpływu przyjęcia depozytu na bieg terminu przedawnienia. Organy podatkowe prezentowały argumentację, że odmawiają przyjęcia depozytu (nawet gdy depozyt został wpłacony na rachunek tego organu), gdyż spowodowałoby to przedawnienie zobowiązania podatkowego. Stanowisko takie spotykało się z aprobatą niektórych wojewódzkich sądów administracyjnych.<sup>2</sup> NSA w orzeczeniu z dnia 8 maja 2009 r. (I FSK 166/08) wskazał na wadliwość takiej praktyki i uznał, że w ten sposób wprowadzono pozaprawną przesłankę, od której uzależniono możliwość wstrzymania wykonania decyzji. Jednak wykazanie bezprawności działania organu administracji poprzez wydanie postanowienia o odmowie przyjęcia depozytu nie przekładało się na powrót do momentu sprzed odmowy przyjęcia depozytu, to znaczy do sytuacji, w której organ byłby zmuszony do przyjęcia depozytu i wstrzymania wykonania decyzji. Nie można było bowiem wstrzymać wykonania decyzji, która została już przymusowo wykonana. Zatem po powrocie sprawy (w wyniku wyroków sądów administracyjnych) na etap postępowania administracyjnego umarzano postępowanie w sprawie przyjęcia depozytu jako bezprzedmiotowe, a skutek w postaci przerwania biegu terminu przedawniania pozostawał w mocy. Działanie organu administracji było zatem niezgodne z prawem, ale nie wstrzymywało to wykonania decyzji administracyjnej.

### **4.3. Przedłużenie czasu trwania zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego**

Postępowanie zabezpieczające prowadzone na podstawie ordynacji podatkowej (art. 33 i nast. o.p.) i postępowania egzekucyjnego w administracji (art. 154 i nast. u.p.e.a.) ma istotne konsekwencje dla przerwania biegu terminu przedawniania zobowiązania podatkowego, gdyż może przekształcić się w postępowanie egzekucyjne. Zgodnie z art. 154 § 4 u.p.e.a. zajęcie zabezpieczające przekształca się w zajęcie egzekucyjne pod jednym warunkiem – że w chwili wystawienia tytułu wykonawczego zajęcie zabezpieczające jeszcze trwa. Na tle tego pro-

---

2 Zob. wyrok WSA w Lublinie z dnia 6 lipca 2007 r. (I SA/Lu 424/07).



blemu pojawiło się orzecznictwo sądów administracyjnych<sup>3</sup> dotyczące możliwości przedłużenia zabezpieczenia po upływie terminu, na jaki to zabezpieczenie zostało ustanowione. Organy podatkowe były w tym zakresie „liberalne” i dokonywały przedłużenia czasu trwania zabezpieczenia nawet po okresie, w którym wyekspirował termin, na który zabezpieczenie zostało ustanowione. Dokonywały czegoś w rodzaju przywrócenia terminu do przedłużenia zabezpieczenia. Orzecznictwo sądów administracyjnych stopnia wojewódzkiego,<sup>4</sup> a później Naczelny Sąd Administracyjny wyraźnie stwierdziły, że nie jest możliwe przedłużenie terminu zabezpieczenia, który już upłynął. W konsekwencji strona domagała się uchylecia zabezpieczenia, pomimo że zabezpieczenie to już przekształciło się w zajęcie egzekucyjne. Sądy administracyjne odmawiały uchylecia zabezpieczenia, powołując się na skutek takiego rozstrzygnięcia na przyszłość, a nie na przeszłość.<sup>5</sup> Organ podatkowy przedłużając nieistniejące zabezpieczenie, osiągał skutek w postaci przerwania biegu terminu przedawnienia. Podatnik zaś po powrocie sprawy na etap postępowania administracyjnego „dostał” satysfakcję, że wykazał wadliwość działania organów administracji i przyczynia się do zwiększenia stopnia przestrzegania prawa przez te organy .

## 5. Konsekwencja naruszenia prawa

Przedstawione przykłady zmuszają do postawienia tezy, czy taki stan jest prawidłowy, ale jeżeli nie jest, to jakie są perspektywy jego zmiany.

Biorąc pod uwagę zasadę praworządności wymienioną w procedurach administracyjnych oraz mającą swoją wyraźną podstawę w normach konstytucyjnych, uzależnienie skutków wadliwości decyzji w zależności od stopnia naruszenia prawa przez organy podatkowe jest nie do przyjęcia. Potwierdzeniem tej tezy jest przypadkowość doboru przesłanek uchylecia i stwierdzenia nieważności decyzji. Stanowisko

---

3 Wyrok NSA z dnia 10 lutego 2009 r. (I FSK 1566/07).

4 Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 12 października 2009 r. (I SA/Gd 325/09).

5 Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 15 grudnia 2010 r. (SA/Gd 938/10) oraz wyrok NSA z dnia 14 lutego 2013 r. (II FSK 1157/11).

to znajduje swoje potwierdzenie w konieczności dokonywania wykładni przepisów na zgodność z Konstytucją RP.

W orzecznictwie ugruntowany jest pogląd o konieczności stosowania wykładni na zgodność z Konstytucją RP. Konieczność takiej wykładni występuje szczególnie jasno na gruncie prawa daninowego. Biorąc powyższe pod uwagę, podnieść należy, iż konkretyzacja obowiązku ciążącego na podmiocie prawa, aby mogła być za taką postrzegana, i aby mogła dawać podstawę do skutecznej ingerencji w sytuację prawną i majątkową podatnika, musi przybrać formę rozstrzygnięcia administracyjnego prawidłowego z punktu widzenia proceduralnego i materialnoprawnego, gdyż tylko takie orzeczenie może skutecznie oddziaływać na sytuację prawną adresata. Nie powinno przy tym ulegać wątpliwości, że domniemanie prawidłowości i ważności, z którego rozstrzygnięcie administracyjne korzysta, jest „[...] konstrukcją teoretyczną stworzoną w interesie jednostki [nie zaś w interesie organu administracji – przyp. aut.], chroniącą ją przed negatywnymi skutkami wykonania wadliwej decyzji [...]”.<sup>6</sup> Podkreślić również wypada, że przywołane domniemanie jest domniemaniem wzruszalnym, w związku z możliwością uruchomienia przez adresata rozstrzygnięcia administracyjnego przewidzianych prawem trybów jego weryfikacji. W efekcie również oczywiste być powinno, że obalenie domniemania legalności rozstrzygnięcia powoduje, że rozstrzygnięcie, które owo domniemanie obejmowało, było niezgodne z prawem (nielegalne, bezprawne) już od momentu wydania, zatem nie mogło one – jako nielegalne – w żaden sposób wpływać na sytuację prawną jej adresata.

Przyjęcie argumentacji przeciwnej doprowadziłoby natomiast do sytuacji, w której prawo chroniłoby te organy administracji, które poszukują poprawy własnej sytuacji w swoich bezprawnych działaniach, np. w zastosowaniu środka egzekucyjnego w związku z wydaniem decyzji uznanej następnie za niezgodną z prawem. Takiej poprawy własnej sytuacji nie może przede wszystkim poszukiwać organ państwa praworządne, jakim jest Rzeczpospolita Polska, gdyż stałoby to w rażącej sprzeczności z wartościami konstytucyjnymi wynikającymi z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Jeśli więc organ władzy pu-

6 J. Borkowski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, Warszawa 2004, s. 496.

blicznej naruszy prawo, co zostanie stwierdzone prawomocnym wyrokiem sądu administracyjnego lub ostatecznym rozstrzygnięciem organu nadzoru, zobligowany jest konsekwentnie usunąć wszelkie negatywne dla jednostki skutki takiego niezgodnego z prawem zdarzenia. Przeciwnie stanowisko zezwalałoby na czerpanie przez państwo korzyści z bezprawnego działania jego organów.

Na potwierdzenie powyższych poglądów warto przywołać pogląd wypowiedziany w doktrynie prawa podatkowego: [...] *Rzeczpospolita Polska jest państwem prawnym, a więc każde działanie niezgodne z prawem musi być uznane za niedopuszczalne. Nawet jeżeli zostało ono podjęte w błędnym przekonaniu o jego legalności – tak chyba należy kwalifikować dokonywanie środków egzekucyjnych na podstawie następnie uchylonej decyzji podatkowej – państwo prawne nie może czerpać z niego korzyści. Uznanie, że nielegalnie przeprowadzone czynności egzekucyjne przynosiłyby korzyść państwu prawnemu [tu: przerywałyby bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego – przyp. aut.], musi być z zasady odrzucone, jako niezgodne z art. 2 Konstytucji.*<sup>7</sup>

Zatem biorąc pod uwagę zasadę praworządności i wywodzoną z zasady państwa prawa zasadę nieczerpania korzyści przez organy administracji z własnego bezprawnego działania, rozstrzygnięcia administracyjne niezgodne z prawem (bezpprawne) nie mogą wywoływać skutków prawnych. Gradacja naruszeń wskazywana w doktrynie prowadząca do uznania, że są naruszenia prawa, które powodują brak skuteczności od momentu wydania rozstrzygnięcia i naruszenia od momentu uchylecia, jest nie do utrzymania w kontekście przywołanych powyżej zasad.

## 6. Propozycje zmian *de lege ferenda*

W zasadzie nie można wskazać jednego sposobu rozwiązywania tego typu problemów. Jest to spowodowane tym, że sposób i rodzaj naruszenia prawa rzeczywiście jest bardzo szeroki. Podział na naruszenia prawa, które dają podstawę do uchylecia decyzji lub stwierdzenia

7 W. Morawski, Tytuł wykonawczy a bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, „Prawo i Podatki” 2007, nr 8, s. 30.

jej nieważności, jest w pewnym sensie „umowny” i nie jest powiązany z praktycznym skutkiem danego naruszenia. W jaki sposób bowiem porównać wydanie rozstrzygnięcia przez organ niewłaściwy miejscowo (co stanowi przyczynę stwierdzenia nieważności decyzji nawet merytorycznie prawidłowej) z wydaniem decyzji w wyniku przestępstwa (co stanowi „jedynie podstawę” do wznowienia postępowania). Zatem twierdzenie, że w tym pierwszym przypadku mamy do czynienia z nieistnieniem decyzji od samego jej początku, a w drugiej jedynie od momentu jej uchylecia, jest twierdzeniem bardzo umownym. Dodatkowo w trakcie prowadzenia różnego rodzaju postępowań czy to podatkowych, czy to egzekucyjnych dochodzi do wydawania szeregu aktów procesowych, które mogą być wadliwe ze względu na błędną wykładnię prawa zastosowaną przez organ. Nie zmienia to faktu, że sam przepis może budzić wątpliwości interpretacyjne. Zatem powstaje zasadnicze pytanie, kto powinien ponieść konsekwencje naruszenia prawa: organ podatkowy czy podatnik.

Rozwiązaniem najbardziej pożądanym i w pełni realizującym zasadę praworządności powinno być wyrażenie, w drodze zmian ustawodawczych, *expressis verbis* zasady, że żadne wadliwe działanie administracji nie może wywołać skutków podatkowych, których konsekwencje obciążają podatnika.

Antycypując zarzut zbytnej radykalności dla takiego poglądu, proponuję wprowadzenie w procedurze podatkowej unormowań, które pozwoliłyby stwierdzić nieważność rozstrzygnięcia w trybie odwoławczym. Dawałoby to możliwość eliminacji skutków, decyzji administracyjnych zawierających najcięższe wady. Zmiana ta jednak powinna być połączona z ponownym „przyjrzeniem” się przesłankom stwierdzenia nieważności i wznowienia postępowania w celu objęcia stwierdzeniem nieważności naprawdę ciężkich naruszeń prawa.

Uważam za celowe zastanowienie się nad skutecznością rozstrzygnięć administracyjnych z uwzględnieniem sytuacji polegających na tym, że dany akt w ogóle o tej treści nie mógł być wydany, a właściwie mógł być wydany tylko akt o treści przeciwnej. To znaczy wydano akt o odmowie, a powinien być wydany akt pozytywny. W takim przypadku należałoby pozbawić skutków prawnych takiego aktu w całości.

# KILKA UWAG NA TEMAT PODSTAWY NORMATYWNEJ WYDANIA PRZEZ ORGAN KONTROLI SKARBOWEJ DECYZJI O ODPOWIEDZIALNOŚCI OSÓB TRZECICH ORAZ DECYZJI O ZABEZPIECZENIU ZOBOWIĄZANIA PODATKOWEGO

PRZEMYSŁAW KRAWCZYK

## 1. Wprowadzenie

Mimo długiego okresu obowiązywania i licznych nowelizacji ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej nadal ujawnia się w toku stosowania prawa niezupełność tej regulacji. W niniejszym opracowaniu przedstawione zostaną najistotniejsze przypadki tego rodzaju wad. Do istotnych wad w mojej ocenie należą kwestie ustalenia kompetencji do wydania decyzji o odpowiedzialności osób trzecich oraz decyzji o zabezpieczeniu zobowiązania podatkowego.

## 2. Trudności w rekonstrukcji normy kompetencyjnej z przepisów ustawy o kontroli skarbowej

Analiza unormowań ustawy o kontroli skarbowej wymaga w pierwszym rzędzie odnotowania powszechnie akceptowanego w teorii prawa poglądu, zgodnie z którym pod pojęciem kompetencji rozumiemy sytuację, w której norma prawna powierza określonemu podmiotowi możliwość dokonania określonej czynności konwencjonalnej z określonym skutkiem prawnym.<sup>1</sup> Istotne jest także przypomnienie utrwalonego po-

1 J. Oniszczyk, Powszechnie obowiązująca wykładnia ustaw ustalana przez Trybunał Konstytucyjny, Warszawa 1995, s. 45.

glądu, że przepisy kompetencyjne podlegają zawsze ściślejszemu wykładni literalnej,<sup>2</sup> tak że wykładnia rozszerzająca tych przepisów nie może uzyskać akceptacji.

Organ kontroli skarbowej stosuje oczywiście cały kompleks norm prawnych, do których zaliczamy obok norm kompetencyjnych także normy materialnoprawne, proceduralne czy normy zadaniowe.<sup>3</sup> Między tymi normami zachodzą powiązania funkcjonalne. W przypadku stosowania ustawy o kontroli skarbowej funkcją przepisów kompetencyjnych jest realizacja celu kontroli skarbowej wymienionego w art. 1 tej ustawy. Zgodnie z tym artykułem celem kontroli skarbowej jest ochrona interesów i praw majątkowych Skarbu Państwa oraz zapewnienie skuteczności wykonywania zobowiązań podatkowych. Cel ten realizowany jest w procedurze nazwanej postępowaniem kontrolnym, prowadzonym w zakresie przedmiotowym i podmiotowym wyznaczonym odpowiednio przepisami art. 2 i art. 4 u.k.s. Organ kontroli skarbowej rozstrzyga indywidualną sprawę, kończąc postępowanie kontrolne w drodze decyzji albo wyniku kontroli, o czym mowa w art. 24 tej ustawy.

Zestawienie art. 2 i art. 4 z art. 24 u.k.s. prowadzi do wielu wątpliwości, które ujawniają się także na etapie sądowej kontroli. Ogólnie rzecz biorąc, zasadniczym źródłem tych wątpliwości jest nieadekwatność zakresu przedmiotowego kontroli z postanowieniami ustawy o kontroli skarbowej określającymi katalog podmiotów podlegających kontroli oraz przepisami określającymi sposób zakończenia postępowania kontrolnego.<sup>4</sup> Jak zostanie to poniżej bliżej omówione, zakres przedmiotowy kontroli skarbowej jest określony zdecydowanie szerszej niż zakres podmiotowy zastosowania normy kompetencyjnej. Podobnie zadania – cele kontroli skarbowej zostały ujęte szerszej niż zakres podmiotowy. Tego rodzaju niezgodność nie może jednocześnie zostać wyeliminowana z uwagi na zastrzone kryteria przeprowadzania wykładni przepisów kompetencyjnych, gdyż prowadziłoby to do uzyskania wyniku wykładni rozszerzającej przepisów kompetencyjnych.

---

2 J. Oniszczyk, *Powszechnie obowiązująca...*, s. 47.

3 Zob. W. Jakimowicz, *Wykładnia w prawie administracyjnym*, Kraków 2006, s. 410.

4 Por. P. Pietrasz, W. Stachurski, *Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz*, Wrocław 2011, s. 91.

Opisane powyżej wątpliwości, związane z wykładnią ww. przepisów ustawy o kontroli skarbowej, nie ograniczają się jedynie do kwestii zastosowania reguł wykładni systemowej – wewnętrznej i wykładni celowościowej. Istotnym źródłem dodatkowych trudności w interpretowaniu tych przepisów są relacje systemowe dotyczące powiązań ustawy o kontroli skarbowej z ordynacją podatkową. Chodzi przede wszystkim o ocenę zupełności danej regulacji z perspektywy art. 31 ust. 1 u.k.s. Przepis ten uprawnia do odpowiedniego stosowania w postępowaniu kontrolnym przepisów ordynacji podatkowej w zakresie nieuregulowanym w ustawie o kontroli skarbowej. Otóż stosowanie norm kompetencyjnych na zasadzie odesłania sformułowanego w art. 31 u.k.s. nasywa liczne wątpliwości. Wątpliwości te sprowadzają się do potrzeby ustalenia, czy uprawnienie wynikające z przepisów ordynacji podatkowej możemy zakwalifikować jako element postępowania kontrolnego.<sup>5</sup> Chodzi oczywiście o te uprawnienia organów podatkowych, które zostały zamieszczone w innych działach ordynacji podatkowej niż w dziale zatytułowanym „Postępowanie podatkowe”.

To szersze podejście do stosowania pozostałych przepisów ordynacji podatkowej w postępowaniu kontrolnym polega na uznaniu, iż jeżeli w przepisie ordynacji podatkowej, zamieszczonym poza działem „Postępowanie podatkowe”, wskazuje się na jego stosowanie w okolicznościach, w których prowadzone jest postępowanie podatkowe, to także należy dopuścić stosowanie tego przepisu przez organy kontroli skarbowej. W ten sposób odrzuca się argumenty z wykładni *a contrario* art. 31 ust. 2 pkt 3 ustawy o kontroli skarbowej, opowiadając się na rzecz wyniku wykładni funkcjonalnej. W przepisie tym wskazano, iż użyte w ordynacji podatkowej pojęcie „postępowanie podatkowe” oznacza „postępowanie kontrolne” jedynie w zakresie, o jakim mowa w dziale IV o.p. Przykładem tego rodzaju wątpliwości będzie omówiona w dalszej części publikacji kwestia uprawnienia organów kontroli skarbowej do wydania decyzji o zabezpieczeniu wykonania zobowiązania podatkowego.

Na marginesie niniejszych rozważań należy także odnotować związek normy kompetencyjnej z przepisami określającymi właści-

---

5 Por. A. Melezini, D. Zalewski, Kontrowersje związane z procedurą zabezpieczenia zobowiązań podatkowych przez organy kontroli skarbowej, „Monitor Podatkowy” 2011, nr 5.

wość terytorialną organu. W tej mierze warto zauważyć, iż rozwiązania zawarte w ustawie o kontroli skarbowej w sposób elastyczny pozwalają kształtować kwestię właściwości, a w rezultacie pozwalają na odpowiednią i adekwatną reakcję na indywidualne okoliczności danej sprawy. W efekcie w przypadku funkcjonowania kilkunastu organów kontroli skarbowej w zasadzie nie wystąpi sytuacja, iż brak będzie organu właściwego dla załatwienia określonej sprawy. Do nielicznych przypadków należały sytuacje, gdy w toku rozpoznawania sprawy okazało się, że właściwy w danej sprawie jest wyłącznie Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej. Organ ten na mocy art. 9a ustawy o kontroli skarbowej obejmuje swoją właściwością całe terytorium kraju, niezależnie od tego, gdzie znajduje się siedziba jednostki, miejsce zamieszkania, miejsce pobytu, a także miejsce wykonywania działalności albo miejsce, gdzie znajduje się źródło dochodu (przychodu), pod warunkiem, że są to miejsca położone na terytorium kraju. Dzięki temu rozwiązaniu organy kontroli skarbowej, działając na podstawie wyznaczenia wydanego przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej na podstawie art. 10 ust. 2 pkt 11 u.k.s., stają się uprawnione do rozstrzygnięcia spraw podmiotów, dla których nie znajduje zastosowania kryterium miejsca zamieszkania albo adresu siedziby jednostki.

### **3. Stosowanie przez organy kontroli skarbowej przepisów o zabezpieczeniu wykonania zobowiązania podatkowego**

Zabezpieczenie wykonania decyzji wymiarowej stanowi ważny i często stosowany<sup>6</sup> środek ochrony interesu państwa.<sup>7</sup> Jego celem jest ograniczenie ryzyka związanego z niewykonaniem zobowiązania. Wydanie decyzji o zabezpieczeniu zobowiązania podatkowego następuje na podstawie art. 33 o.p. W przepisie tym stwierdzono, iż zobowiązanie podatkowe przed terminem płatności może być zabezpieczone na majątku podatnika, jeżeli zachodzi uzasadniona obawa, że nie zostanie

---

6 W 2012 r. organy kontroli skarbowej skierowały do naczelników urzędów skarbowych ok. 700 wniosków o zabezpieczenie zobowiązań podatkowych na łączną kwotę miliarda zł.

7 A. Makowiec, Zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych, „Monitor Podatkowy” 2012, nr 5.



ono wykonane, a w szczególności gdy podatnik trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić egzekucję. Jednocześnie w § 2 tego artykułu stwierdza się, iż zabezpieczenia można dokonać również w toku postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej, przed wydaniem decyzji wymiarowej.

W komentarzach do art. 33 o.p. wskazuje się, iż organy właściwe do wydania decyzji o zabezpieczeniu ustala się na podstawie zasad ogólnych ordynacji podatkowej. Nie ulega więc wątpliwości, iż organem właściwym będzie naczelnik urzędu skarbowego. Ponadto w komentarzach do tego artykułu prezentowane jest stanowisko, iż organy kontroli skarbowej są właściwe do wydania decyzji o zabezpieczeniu.<sup>8</sup> Odmiennego zdania jest D. Zalewski, który wskazuje na brak w ustawie o kontroli skarbowej odpowiednich kompetencji.<sup>9</sup> Pogląd ten wyraża przekonanie, iż kwestia uregulowania właściwości organów kontroli skarbowej wymaga odpowiedniej regulacji w ustawie o kontroli skarbowej. Natomiast ordynacja podatkowa, ze względów systemowych, nie jest odpowiednim aktem normatywnym dla tego rodzaju postanowień.

Teza ta wyrażona została także w piśmie Departamentu Systemu Podatkowego z dnia 14 kwietnia 2003 r.,<sup>10</sup> w treści którego stwierdzono, iż z art. 25 u.k.s. wynika, iż wierzycielem obowiązków określonych w decyzjach wydawanych przez organy kontroli skarbowej na podstawie art. 24 pkt 1 tej ustawy jest właściwy urząd skarbowy. Odwołano się także do art. 155a § 2 u.p.e.a., który stanowi, że organ kontroli skarbowej może wystąpić do organu egzekucyjnego z wnioskiem o dokonanie zabezpieczenia.

Poglądu tego nie podzielił WSA w Warszawie. W wyroku z dnia 11 czerwca 2013 r.<sup>11</sup> sąd stwierdził, iż w toku postępowania kontrolnego organem właściwym do wydania decyzji o zabezpieczeniu, w myśl art.

---

8 B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. Komentarz 2013, s. 251; także C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, Ustawa – Ordynacja podatkowa, Komentarz, Warszawa 2002, s. 167.

9 D. Zalewski, Zabezpieczenie zobowiązania podatkowego w toku postępowania kontrolnego, [w:] M. Popławski (red.), Ordynacja podatkowa. Zagadnienia proceduralne, Białystok 2011, s. 211.

10 SP1/8012–184/KS–440/03/ES, „Biuletyn Skarbowy Ministerstwa Finansów” 2003, nr 3.

11 VIII SA/Wa 187/13, CBOSA.

33 § 2 i 4 o.p., jest dyrektorem urzędu kontroli skarbowej, a nie właściwym dla podatnika naczelnikiem urzędu skarbowego.

Zdaniem Sądu niniejsza teza opiera się na następującej argumentacji. Po pierwsze, na właściwość dyrektora urzędu kontroli skarbowej do wydania decyzji o zabezpieczeniu wskazuje literalna wykładnia art. 33 § 2 i 4 o.p. Następnie, w opinii sądu, decyzja o zabezpieczeniu nie jest częścią postępowania zabezpieczającego, regulowanego przepisami ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Po trzecie decyzja ta jest częścią postępowania kontrolnego, o czym świadczy wykładnia art. 31 ust. 2 pkt 3 u.k.s. Po czwarte, sąd odwołał się do wykładni funkcjonalnej, uzasadniając, że ocena zasadności przesłanki przedmiotowej podjęcia decyzji o zabezpieczeniu wymaga wszechstronnej analizy dowodów, którą może przeprowadzić wyłącznie organ prowadzący postępowanie kontrolne.

Przywołanych argumentów nie można uznać w pełni za trafne. Przede wszystkim sąd błędnie przyjął, iż literalna wykładnia art. 33 § 2 i 4 o.p. wskazuje na właściwość organów kontroli skarbowej do wydania decyzji o zabezpieczeniu. Należy odnotować, iż zgodnie z art. 33 § 2 i 4 o.p. zabezpieczenia może dokonać organ podatkowy również w toku postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej. Treść tego przepisu wymaga więc modyfikacji, gdyż zgodnie z art. 31 ust. 1 i 2 u.k.s. w zakresie nieuregulowanym w ustawie do postępowania kontrolnego stosuje się odpowiednio przepisy ordynacji podatkowej.

Modyfikacja przepisów ustawy nie polega tylko na prostym zastąpieniu użytych w treści art. 33 ordynacji podatkowej pojęć „organ podatkowy” i „postępowanie podatkowe”, lecz wymaga dodatkowo uwzględnienia systematyki ordynacji podatkowej. Otóż użyte w ordynacji podatkowej pojęcie „postępowanie podatkowe” oznacza „postępowanie kontrolne” jedynie w zakresie, o jakim mowa w dziale IV o.p., o czym wprost stanowi treść art. 31 ust. 2 pkt 3 u.k.s. W istocie więc wykładnia literalna przemawia na rzecz poglądu przeciwnego od przyjętego w uzasadnieniu wyroku. A zatem z treści art. 31 ust. 2 pkt 3 u.k.s. *a contrario* wynika, że w pozostałym zakresie (poza działem IV o.p.) nie należy automatycznie zastępować zwrotu „postępowanie podatkowe” zwrotem „postępowanie kontrolne”.

Prawidłowości zastosowania wnioskovania *a contrario* nie zmienia poczynione przez sąd spostrzeżenie, iż takie wnioskovanie byłoby nielogiczne, gdyż oznaczałoby, że pojęcie „postępowanie podatkowe” używane jest w innym znaczeniu w przepisach działu III niż w pozostałych działach ordynacji podatkowej. Innymi słowy, zdaniem sądu, wynik wykładni *a contrario* nie jest prawidłowy, gdyż prowadzi do nielogicznych skutków w postaci nadania temu samemu pojęciu, w tym samym akcie normatywnym, różnych znaczeń.

Twierdzenie to jest z dwóch powodów obarczone błędem. Po pierwsze, pojęcie „postępowanie podatkowe” nie będzie różnie rozumiane w ordynacji podatkowej, w zależności od tego, w jakim dziale tej ustawy zostało użyte. Przecież istotą przepisów odsyłających, do których zaliczamy interpretowany przepis ustawy o kontroli skarbowej, jest określenie zakresu odesłania przez wskazanie katalogu przepisów, które znajdą zastosowanie oraz tych przepisów, których nie należy stosować. Zatem skutkiem zastosowania reguły *a contrario* w interpretacji art. 31 ust. 2 pkt 3 u.k.s. nie jest doprowadzenie do nadania temu samemu pojęciu, w tej samej ustawie, różnych znaczeń, lecz odmowa zastosowania niektórych przepisów ordynacji podatkowej. Po drugie, błędne jest uznanie, iż ograniczenie zastosowania przepisów ordynacji podatkowej, w treści których występuje zwrot „postępowanie podatkowe”, prowadzi do naruszenia zasad logiki. Otóż użyty w treści art. 31 ust. 2 pkt 3 u.k.s. zwrot „postępowanie podatkowe, o którym mowa w dziale IV ordynacji podatkowej”, prowadzi do racjonalnych wniosków polegających na przyznaniu organom kontroli skarbowej wyłącznie tych kompetencji, które są niezbędne dla realizacji celu postępowania kontrolnego, tj. wydania decyzji wymiarowej. Kompetencje uregulowane w dziale III o.p., w tym uprawnienie do wydania decyzji o zabezpieczeniu, jakkolwiek istotne, nie są przyczynowo konieczne dla zrealizowania celu, np. określenia wysokości zobowiązania podatkowego. Uprawnienia do wydania decyzji o zabezpieczeniu nie można także pogodzić z zakresem przedmiotowym postępowania kontrolnego, uregulowanym w art. 2 uk.s.

Natomiast należy zgodzić się ze stanowiskiem sądu w zakresie, w jakim uznaje się, iż decyzja o zabezpieczeniu nie jest częścią postępowania zabezpieczającego, regulowanego przepisami ustawy o postę-

powaniu egzekucyjnym w administracji. Stwierdzenie to oznacza, że wyłączną podstawę prawną decyzji o zabezpieczeniu stanowią przepisy ordynacji podatkowej. Dalej, że przepisy ordynacji podatkowej są przepisami szczególnymi w stosunku do przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Natomiast nie sposób uznać za trafne wniosków, jakie sąd na tej podstawie wyprowadza w przedmiotowej sprawie. Przedmiotu sporu nie stanowią wątpliwości co do wyboru przepisów, które mogą stanowić podstawę prawną decyzji o zabezpieczeniu. Przede wszystkim istota sprawy nie dotyczy relacji art. 33 o.p. z art. 155 i art. 155a § 1 u.p.e.a. Sąd pominął jednak w swoich rozważaniach znaczenie art. 155 a § 2 i 3 u.p.e.a. Z treści tych przepisów wynika, że wniosek o zabezpieczenie może zgłosić również organ kontroli skarbowej. Ponadto, jeżeli wniosek o zabezpieczenie jest zgłaszany po wszczęciu albo zakończeniu postępowania podatkowego lub kontrolnego, we wniosku tym wyszczególnia się składniki majątkowe zobowiązanego, które mogą być przedmiotem zabezpieczenia. W przepisie tym ustawodawca wyraźnie wskazuje, że wniosek ten składany jest także „po wszczęciu” postępowania kontrolnego. W tym przypadku rzeczywiście dochodzimy do wniosku, że nielogiczne byłoby przyznawanie organom kontroli skarbowej uprawnienia do występowania, w trakcie postępowania kontrolnego, z wnioskiem o zabezpieczenie, skoro organ ten jest wyłącznie właściwy do wydania decyzji o zabezpieczeniu. Należy więc opowiedzieć się na rzecz tezy, iż w toku postępowania kontrolnego stosuje się art. 155a § 2 i 3 u.p.e.a. Przepis ten nie pozostaje w kolizji z przepisami ordynacji podatkowej, które nie regulują kwestii inicjowania procedury zmierzającej do wydania decyzji o zabezpieczeniu. Dlatego też przywołana przez sąd teza dotycząca relacji przepisów ordynacji podatkowej i ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, jako relacji przepis ogólny – przepis szczegółowy, nie znajduje zastosowania. Art. 155a § 2 i 3 u.p.e.a. i art. 33 o.p. nie kolidują ze sobą. Należy więc w tym miejscu uznać, iż zastosowanie znajdują przepisy obu ustaw.

Przywołane dotychczas argumenty wskazują, iż organ kontroli skarbowej nie posiada kompetencji do wydania decyzji o zabezpieczeniu. Świadczy o tym właśnie wynik wykładni językowej i systemowej art. 33 o.p., art. 31 ust. 2 pkt 3 u.k.s. oraz art. 155a a § 2 i 3 u.p.e.a. Przy-

wołane przepisy są spójne, gdyż nie ujawniają wątpliwości, które należałoby rozstrzygnąć, stosując inne reguły wykładni.

W tym miejscu należy uznać, iż nietrafna jest także dokonana przez sąd wykładnia funkcjonalna. W opinii sądu ocena zasadności przesłanki przedmiotowej podjęcia decyzji o zabezpieczeniu wymaga wszechstronnej analizy dowodów, którą może przeprowadzić wyłącznie organ prowadzący postępowanie kontrolne. Wydaje się jednak, iż naczelnik urzędu skarbowego posiada co najmniej tak samo głęboką wiedzę o sytuacji podatnika. Po pierwsze, organ kontroli skarbowej udostępnia organowi podatkowemu wszelkie niezbędne informacje. Po drugie, z uwagi na fakt, iż organ kontroli skarbowej sprawuje kontrolę zamkniętego okresu rozliczeniowego, gromadząc dowody dotyczące np. poprzedniego roku podatkowego, niejako przy okazji kontroli może uzyskać materiały świadczące o potrzebie zabezpieczenia majątku kontrolowanego. Natomiast z racji bieżącej obsługi podatników to naczelnik urzędu skarbowego posiada aktualne dane dotyczące sytuacji finansowej kontrolowanego. Zatem wnioski z zastosowania wykładni funkcjonalnej nie są tak oczywiste, jak zdaje się to przyjmować Sąd.

Art. 33 o.p. wskazuje na dwa podstawowe rodzaje okoliczności, których wystąpienie uprawnia do zastosowania przepisów o zabezpieczeniu zobowiązania podatkowego, tj. gdy podatnik trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić egzekucję. Pierwsza sytuacja, polegająca na trwałym nieuiszczeniu wymagalnych zobowiązań podatkowych, w zasadzie nie wymaga przeprowadzania dodatkowego postępowania dowodowego. Jej zastosowanie wymaga, co do zasady, analizy danych, które urząd gromadzi w odpowiednich rejestrach. Wydaje się też, iż nie jest to okoliczność, która samodzielnie byłaby podnoszona we wniosku organu kontroli skarbowej o wydanie decyzji o zabezpieczeniu. W kontekście prowadzonego przez dyrektorów urzędów kontroli skarbowej postępowania kontrolnego pierwszoplanowe znaczenie wiążemy z ujawnieniem się okoliczności polegających na dokonywaniu czynności polegających na zbywaniu majątku. Tego rodzaju informacje będą dostępne przede wszystkim naczelnikom urzędów skarbowych. Jednakże dysponowanie przez naczelnika urzędu skarbowego tymi informacjami nie przeło-

ży się automatycznie na podjęcie czynności analitycznych w kierunku oceny aktualnej sytuacji finansowej podmiotu, gdyż naczelnik urzędu skarbowego nie dysponuje istotną z punktu widzenia zainicjowania czynności analitycznych informacją dotyczącą prawdopodobieństwa ujawnienia u podatnika zaległości podatkowych. Jeżeli więc kontrolowany, w obliczu przewidywanego skutku finansowego prowadzonego postępowania kontrolnego, podejmuje działania opisane w treści art. 33 ordynacji podatkowej, organ kontroli skarbowej powinien na to zareagować stosowanym wnioskiem do naczelnika urzędu skarbowego. Należy więc oczekiwać, iż problem ten stanie się ponownie przedmiotem oceny Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Reasumując, należy uznać, iż przedstawiona przez sąd argumentacja nie zasługuje na uwzględnienie. Natomiast za trafną należy uznać wykładnię przedmiotowego zagadnienia przyjętą przez Naczelnny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 27 maja 2011 r.<sup>12</sup> Jednakże, jak słusznie zauważył WSA w Warszawie w wyroku z dnia 11 czerwca 2013 r., pogląd ten został wypowiedziany niejako przy okazji rozpoznawania indywidualnej sprawy.

#### **4. Kompetencja organów kontroli skarbowej do wydania decyzji w zakresie odpowiedzialności spadkobierców**

Podobne wątpliwości związane są z ustaleniem kompetencji organów kontroli skarbowej do wydania decyzji na podstawie art. 100 o.p. Niewątpliwie w świetle ustawowo określonego celu kontroli skarbowej, opisanego jako potrzeba zapewnienia skuteczności wykonywania zobowiązań podatkowych, tematyka odpowiedzialności następców prawnych oraz osób trzecich mieści się w jego zakresie. Jednocześnie w komentarzu do art. 100 o.p.<sup>13</sup> wskazuje się na kompetencję organów kontroli skarbowej do wydania tego rodzaju decyzji, uzasadniając to stanowisko treścią art. 31 u.k.s.

---

12 II FSK 158/10, CBOSA.

13 C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, Ustawa – Ordynacja..., s. 322.

Wydaje się jednak, iż kompetencji organów kontroli skarbowej do prowadzenia postępowania kontrolnego nie należy ustalać na podstawie ustawy ordynacja podatkowa, której postanowienia stosujemy w postępowaniu kontrolnym jedynie w zakresie nieuregulowanym w ustawie o kontroli skarbowej, o czym mowa w art. 31 tej ustawy. W ustawie o kontroli skarbowej w sposób zupełny określono przesłanki wszczęcia postępowania kontrolnego oraz sposób i zakres zakończenia postępowania. I tak, określony w art. 2 u.k.s. zakres upoważnienia do wszczęcia postępowania obejmuje kontrolę rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatków. Prawidłowość wykonania obowiązków wymienionych w tym przepisie spoczywa nie na spadkobiercy, lecz na podatniku lub płatniku. Skoro na spadkobiercy ciąży obowiązek wpłacenia podatku na podstawie wydanej decyzji, a nie jego obliczenia, to tego rodzaju okoliczność nie może stanowić samodzielnego zakresu kontroli skarbowej. Chyba że opowiemy się na rzecz innej funkcji spójnika „i” użytego w treści komentowanego przepisu, co przybliży nas do uzasadnienia tezy, iż „wpłacenie podatku” stanowi odrębny przedmiot postępowania kontrolnego. Kontynuując, decyzja, o której mowa w art. 100 o.p., do której wydawania uprawnione są organy podatkowe, ma na celu określenie jedynie zakresu odpowiedzialności poszczególnych spadkobierców lub określenie wysokości zwrotu albo nadpłaty podatku. W związku z powyższym wypada stwierdzić, iż przedmiot decyzji wydawanych na podstawie art. 100 o.p. nie wpisuje się do zakresu przedmiotowego kontroli skarbowej opisanego w art. 2 u.k.s.

W świetle przytoczonych argumentów należy uznać, iż organ kontroli skarbowej nie może wydać decyzji, której adresatem będzie spadkobierca. Potwierdza to także interpretacja art. 4 ust. 1 pkt 1 u.k.s.,<sup>14</sup> gdzie stwierdza się, iż kontroli skarbowej podlegają zobowiązani do świadczeń pieniężnych na rzecz Skarbu Państwa. Jednakże wskazuje się, iż zobowiązanie spadkobiercy powstaje z dniem doręczenia decyzji o jego odpowiedzialności.<sup>15</sup> W doktrynie prawa wskazuje się także na

14 Por. P. Pietrasz, W. Stachurski, *Ustawa...*, s. 93.

15 B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja...*, s. 525.

odmienną wykładnię art. 4 ustawy o kontroli skarbowej, jednakże bez przywołania argumentów uzasadniających takie stanowisko.<sup>16</sup>

Z zakresem art. 2 u.k.s. koresponduje treść art. 24 tej ustawy, w myśl którego organ kontroli skarbowej kończy postępowanie kontrolne decyzją, gdy „ustalenia dotyczą podatków, których określenie lub ustalenie należy do właściwych naczelników urzędów skarbowych”. Kluczowe dla wykładni tego przepisu jest odczytanie treści tego fragmentu przepisu, w którym mowa o „ustaleniach dotyczących podatków”, gdyż dalszy fragment tego przepisu odwołuje się do właściwości rzeczowej naczelnika urzędu skarbowego i w istocie jego funkcja sprowadza się do wyjaśnienia, o jakie rodzaje podatków chodzi.<sup>17</sup> Zatem wspomniany już fragment, w którym mowa o „ustaleniach dotyczących podatków”, należy odnieść do zakresu kontroli skarbowej wymienionego w art. 2 u.k.s., tj. do zakresu przedmiotowego. Natomiast art. 24 ww. ustawy nie wskazuje na kryteria pozwalające bliżej określić krąg adresatów decyzji. W wyniku tego wykładnia art. 24 u.k.s. nie pozwala na odnalezienie argumentów świadczących za lub przeciw tezie o możliwości wydania decyzji wobec spadkobiercy.

## 5. Podsumowanie

Poczynione wyżej uwagi, dotyczące kompetencji organów kontroli skarbowej do wydawania decyzji o odpowiedzialności osób trzecich oraz decyzji o zabezpieczeniu zobowiązania podatkowego, nie powinny być odebrane jako krytyka przyznawania szerokich kompetencji tym podmiotom. Należy raczej dostrzec w tych uwagach kolejny przykład błędów natury legislacyjnej. Błędy te mogłyby zostać wyeliminowane, jak przedstawiono to powyżej, gdyby dopuszczalna była wykładnia celowościowa oraz przy zastosowaniu odpowiednich reguł wykładni systemowej. Jednakże przedmiotem wykładni są przepisy kompetencyjne, dlatego też to wynik wykładni językowej i wykładni *a contrario* zyskuje większą wagę.

---

16 J. Kulicki, Kontrola skarbowa. Komentarz, Warszawa 2004, s. 105.

17 Por. M. Ciecierski, A. Derkacz, K. Kandu, S. Marciniak, A. Mudrecki, G. Pelowicz, A. Sędkowska, P. Stanisławiszyn, I. Wołczak, Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz, Warszawa 2011, s. 302.



Na zakończenie należy stwierdzić, iż słuszne wydaje się, by organy kontroli skarbowej legitymowały się ww. uprawnieniami. Wpłyynie to na ograniczenie biurokracji związanej z przekazywaniem rozpoznanych spraw do załatwienia naczelnikom urzędów skarbowych.

POSTĘPOWANIE W SPRAWIE OKREŚLENIA ZOBOWIĄZANIA  
PODATKOWEGO PO ZŁOŻENIU WNIOSKU O STWIERDZENIE  
NADPŁATY W ŚWIETLE UCHWAŁY NSA  
Z DNIA 3 GRUDNIA 2012 R. (I FPS 1/12)

ROBERT KUBAL, TOMASZ NOWAK

## 1. Uwagi ogólne

W uchwale z dnia 3 grudnia 2012 r. (I FPS 1/12) Naczelny Sąd Administracyjny w składzie siedmiu sędziów odpowiedział na pytanie prawne, które zostało sformułowane przez skład zwykły NSA rozpatrujący skargi kasacyjne od wyroków WSA w Opolu. Skład poszerzony NSA odpowiadał na następujące pytanie: czy w świetle art. 70 § 1 i art. 208 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa w brzmieniu obowiązującym od 1 września 2005 r. dopuszczalne jest w każdym czasie prowadzenie postępowania podatkowego i orzeczenie o wysokości zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług, które wygasło przez zapłatę (art. 59 § 1 pkt 1 ordynacji podatkowej)?<sup>1</sup>

Zgodnie z podjętą uchwałą w świetle art. 70 § 1 i art. 208 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa w brzmieniu obowiązującym od 1 września 2005 r. po upływie terminu przedawnienia nie jest dopuszczalne prowadzenie postępowania podatkowego i orzeczenie o wysokości zobowiązania podatkowego, które wygasło przez zapłatę (art. 59 § 1 pkt 1 ordynacji podatkowej).

---

1 Postanowienie NSA z dnia 12 stycznia 2012 r. (I FSK 174/11), Lex nr 1113091.

Wydane orzeczenie, poza rozstrzygnięciem niewątpliwie spornej kwestii możliwości procedowania i orzekania o wysokości zobowiązania podatkowego po upływie terminu przedawnienia, nawet jeśli podatnik zapłacił podatek przed tym terminem, wpływa na kolejne istotne zagadnienie procesowe, co do którego stanowisko zarówno piśmiennictwa, jak i judykatury nie jest jednolite. Chodzi o zależność między postępowaniem w sprawie z wniosku o stwierdzenie nadpłaty a postępowaniem w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego. NSA wskazał bowiem w uchwale, że wyjątkiem od zasady, iż nie jest dopuszczalne prowadzenie postępowania podatkowego i orzekanie o wysokości zobowiązania podatkowego, które wygasło przez zapłatę, jest sytuacja wynikająca z art. 79 § 2 o.p. Zgodnie z tym przepisem prawo do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty wygasa po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Możliwe jest zatem, wskazuje NSA, orzekanie o wysokości zobowiązania podatkowego, które wygasło przez zapłatę, po upływie terminu przedawnienia, o ile przed tym terminem złożony zostanie na podstawie art. 79 § 2 o.p. wniosek o zwrot nadpłaty. NSA nie wskazał jednak w uchwale – co ze względu na treść sformułowanego pytania pozostaje zrozumiałe – procesowej formy, w jakiej orzec można o zobowiązaniu podatkowym. Aktualne pozostaje więc nadal pytanie, czy sprawę samego zobowiązania podatkowego powinno rozstrzygać się w odrębnym postępowaniu podatkowym wszczętym z urzędu po wpływie wniosku o stwierdzenie nadpłaty, czy też możliwe jest określenie kwoty zobowiązania podatkowego w decyzji o stwierdzeniu nadpłaty.

## **2. Tryb określenia wysokości zobowiązania podatkowego w przypadku złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty**

W judykaturze wykształciły się co do wskazanej wyżej materii dwa rozbieżne stanowiska. Według pierwszego, wyrażonego przez NSA choćby w wyroku z dnia 22 lutego 2007 r., sygn. akt II FSK 345/06,<sup>2</sup>

---

2 Lex nr 216725. Podobnie w wyroku NSA z dnia 14 kwietnia 2011 r. (II FSK 1975/09), Lex nr 1081281.

postępowanie w sprawie określenia zobowiązania podatkowego ma charakter procedury pierwotnej wobec postępowania w sprawie nadpłaty i powinno być zawsze poprzedzone postępowaniem, w którym zostanie określone zobowiązanie podatkowe. Według poglądu odmiennego, sformułowanego m.in. w wyroku z dnia 14 lutego 2013 r.,<sup>3</sup> „złożenie wniosku o stwierdzenie nadpłaty nie wymaga uprzedniego wydania rozstrzygnięcia o wysokości zobowiązania podatkowego”. Podobna niejednorodność poglądów widoczna jest również w piśmiennictwie.<sup>4</sup>

Źródłem wskazanych wątpliwości jest odmienne traktowanie korekty deklaracji podatkowej. Czy w sytuacji złożenia jej wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty jest ona również wyrazem samoobliczenia przez podatnika nowej kwoty zobowiązania podatkowego i eliminuje poprzednio złożoną deklarację lub korektę? Wówczas wykazany w korekcie podatek jest zgodnie z art. 21 § 2 o.p. podatkiem do zapłaty. W konsekwencji, aby zakwestionować zadeklarowaną przez podatnika nową kwotę podatku, trzeba wydać odpowiednią decyzję w trybie art. 21 § 3 o.p. (stąd odrębne rozstrzygnięcie w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego).<sup>5</sup> Czy też deklaracje te są nieodłącznie związane z wnioskami o stwierdzenie nadpłaty i w wypadku odmowy zwrotu nadpłaty bądź odmowy jej stwierdzenia, nie mogą wywołać samoistnych skutków prawnych (tym samym tracą swą skuteczność wraz z negatywnym załatwieniem wniosku, którego były integralną częścią (organ wydaje więc jedną decyzję w sprawie stwierdzenia nadpłaty, a kwestia określenia wysokości zobowiązania podatkowego pozostaje tylko elementem jej uzasadnienia)?<sup>6</sup>

3 II FSK 2925/12, CBOSA. Zob. też wyrok NSA z dnia 29 listopada 2011 r. (II FSK 1102/10), Lex 1151259 wraz z przywołanym tam orzecnictwem.

4 Por. m.in. S. Babiaryz, Wydanie decyzji w sprawie nadpłaty nie wyklucza wydania odrębnej decyzji określającej zobowiązanie podatkowe. Glosa do wyroku NSA z dnia 19 grudnia 2007 r., II FSK 1242/06, „Jurysdykcja Podatkowa” 2008, nr 3, s. 73–78; M Ślifirczyk, Czy możliwe jest określanie wysokości zobowiązania podatkowego i rozstrzygnięcie o wysokości nadpłaty w jednej decyzji. Glosa do wyroku NSA z dnia 22 lutego 2007 r., II FSK 345/06, „Jurysdykcja Podatkowa” 2008, nr 3, s. 64–72; Przebieg dyskursu w tej materii – ale jeszcze przed ogłoszeniem uchwały z 3 grudnia 2012 r. – przeprowadziła H. Filipczyk. Zob. H. Filipczyk, Postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty a postępowanie w sprawie określenia zobowiązania podatkowego, [w:] Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Wzięło problemy, red. B. Brzeziński, Warszawa 2013, s. 21–41. Autorka przywołała w odrębnym rozdziale publikacji także fragmenty uzasadnień rozbieżnych wyroków NSA.

5 Zob. m.in. wyrok NSA z dnia 22 lutego 2007 r. (II FSK 345/06), Lex nr 216725; wyrok WSA w Warszawie z dnia 21 listopada 2007 r. (SA/Wa 1703/07), Lex nr 361219.

6 Zob. wyrok NSA z dnia 13 lipca 2012 r. (I FSK 23/11), Lex 1225491.

Uchwała z 3 grudnia 2012 r., pomimo że NSA nie podjął się analizy procesowych wątpliwości związanych z orzekaniem w sprawie zobowiązania podatkowego po złożeniu wniosku o stwierdzenie nadpłaty, powoduje jednak, że niejako „z ostrożności” słuszne staje się określanie zobowiązania podatkowego w decyzji rozstrzygającej w sprawie nadpłaty. Odrębne bowiem wszczęcie postępowania w sprawie wysokości zobowiązania podatkowego i jego zakończenie przed upływem terminu przedawnienia może okazać się niemożliwe w sytuacji złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty bezpośrednio przed upływem terminu przedawnienia, czy choćby w okresie bliskim temu terminowi. Takie podejście do kwestii wszczynania postępowania w sprawie samego zobowiązania podatkowego po złożeniu wniosku o stwierdzenie nadpłaty nie usuwa jednak żadnych wątpliwości dotyczących rozstrzygnięcia o zobowiązaniu podatkowym po złożeniu wniosku o stwierdzenie nadpłaty i pozostaje raczej wyrazem praktycznej reakcji organów podatkowych na treść uzasadnienia uchwały.

Mamy więc obecnie sytuację, w której organ po złożeniu wniosku o stwierdzenie nadpłaty w zależności od przyjętej wykładni, ale też uwzględniając upływ terminu przedawnienia, w jednym rozstrzygnięciu określi wysokość zobowiązania podatkowego i orzeknie w sprawie nadpłaty albo – uznając, że postępowanie podatkowe zdoła zakończyć przed terminem przedawnienia – doprowadzi do wszczęcia odrębnego postępowania, w którym określi wysokość zobowiązania podatkowego i po jego zakończeniu rozstrzygnie sprawę z wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Możliwość takiego stosunkowo dowolnego wyboru trybu postępowania przez organ, uzależniona w praktyce upływem terminu przedawnienia nie powinna mieć miejsca, narusza bowiem zasadę prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych (art. 121 § 1 o.p.). Zastrzec przy tym trzeba, że w wypadku wydania na skutek wniosku o stwierdzenie nadpłaty jednej tylko decyzji, określenie wysokości zobowiązania podatkowego nie będzie elementem sentencji, a tylko wykazane zostanie w postaci „matematycznego” obliczenia w uzasadnieniu decyzji. Ordynacja podatkowa odróżnia bowiem od siebie instytucję określenia zobowiązania podatkowego od instytucji nadpłaty. Stąd określenie w sentencji decyzji, wydanej na skutek wniosku o stwierdzenie nadpłaty, wysokości zobowiązania po-

datkowego byłoby wydaniem rozstrzygnięcia „na wniosek” pomimo jego ewidentnego braku.<sup>7</sup>

### 3. Odrębność procedury określenia wysokości zobowiązania podatkowego

W naszej ocenie, w świetle uchwały z dnia 3 grudnia 2012 r., trafny będzie postulat nowelizacji ordynacji podatkowej, wskazującej wyraźnie na możliwość określenia zobowiązania podatkowego w decyzji rozstrzygającej w sprawie nadpłaty bez konieczności wszczynania odrębnego postępowania.<sup>8</sup> Wzorem dla takiej regulacji wydaje się być przepis art. 33 ust. 2 u.p.t.u., zgodnie z którym, jeżeli organ celny stwierdzi, że w zgłoszeniu celnym kwota podatku została wykazana nieprawidłowo, naczelnik urzędu celnego wydaje decyzję określającą podatek w prawidłowej wysokości. Naczelnik urzędu celnego może określić kwotę podatku w decyzji dotyczącej należności celnych. Analogiczną regulację zawiera również art. 27 ust. 4 u.p.a.<sup>9</sup> Ustawodawca w obu tych ustawach – pomimo oczywistych różnic pomiędzy samymi podatkami a należnościami celnymi oraz procedurą podatkową a procedurą celną – dopuścił możliwość wydania jednej tylko decyzji dotyczącej należności celnych, w której określony zostanie podatek w prawidłowej wysokości. Stosowanie przywołanych regulacji nie budzi kontrowersji ani w judykaturze,<sup>10</sup> ani w piśmiennictwie.<sup>11</sup>

Przyjęta w ordynacji podatkowej odrębność poszczególnych procedur, w tym wypadku procedury określenia wysokości zobowiązania podatkowego oraz procedury zwrotu nadpłaty, nie wyklucza możliwości wydania jednego rozstrzygnięcia, w którym wysokość zobowiąza-

7 Inaczej H. Filipczyk, Postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty..., s. 30.

8 Postulat *de lege ferenda* w tym zakresie formułuje też H. Filipczyk, Postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty..., s. 35.

9 Zgodnie z art. 27 ust. 4 u.p.a., jeżeli właściwy naczelnik urzędu celnego stwierdzi, że w zgłoszeniu celnym kwota akcyzy została wykazana nieprawidłowo, wydaje decyzję określającą kwotę akcyzy w należytnej wysokości. Właściwy naczelnik urzędu celnego może określić kwotę akcyzy w decyzji dotyczącej należności celnych przywozowych.

10 Por. m.in. wyroki NSA: z dnia 7 czerwca 2011 r. (I GSK 320/10), Lex nr 1082397; z dnia 29 listopada 2012 r. (I FSK 2086/11), Lexnr 1291156.

11 Por. A. Bartosiewicz, VAT. Komentarz, Warszawa 2013, s. 581–584; M. Kałka, U. Ksieniewicz, Podatek akcyzowy. Komentarz 2011, Wrocław 2011, s. 129–134.

nia podatkowego nie będzie wprawdzie elementem rozstrzygnięcia, ale w decyzji zostanie określona. Wydaje się również, że przyjęcie przez ustawodawcę takiej regulacji nie będzie stało w sprzeczności z oczywistym faktem, że procedura określenia wysokości zobowiązania podatkowego pozostaje „procedurą pierwotną”<sup>12</sup> w stosunku do procedury stwierdzenia nadpłaty.

Zatem przepis szczególnie mógłby regulować kwestię wydania jednego rozstrzygnięcia w sprawie nadpłaty, ale w którym organ określałby również w uzasadnieniu decyzji kwotę należnego zobowiązania podatkowego. Realizacja przedstawionego postulatu *de lege ferenda* z jednej strony zachowałaby ustanowioną w ordynacji podatkowej odrębność procedury, w której określa się zobowiązanie podatkowe od procedury, w której rozstrzyga się w sprawie nadpłaty, z drugiej wyznaczałaby organowi podatkowemu jednoznaczny tryb postępowania po złożeniu wniosku o stwierdzenie nadpłaty, ze wszystkimi, podnoszonymi w piśmiennictwie jego zaletami.<sup>13</sup>

#### **4. Korekta deklaracji złożona bezpośrednio przed upływem terminu przedawnienia**

W związku z treścią uchwały z dnia 3 grudnia 2012 r. pojawia się następne pytanie dotyczące trybu postępowania organu podatkowego w sytuacji złożenia bezpośrednio przed upływem terminu przedawnienia korygującej deklaracji wraz z dołączonym pisemnym uzasadnieniem przyczyn korekty.<sup>14</sup> Jest to kolejna procedura uregulowana w ordy-

---

12 Zob. wyrok NSA z dnia 14 kwietnia 2011 r. (II FSK 1975/09), Lex nr 1081281.

13 Według H. Filipczyk prowadzenie jednego postępowania jest przede wszystkim prostsze i wiąże się z mniejszymi obciążeniami, w szczególności fiskalnymi, zarówno dla organu jak i strony. Zob. H. Filipczyk, Zakres postępowania podatkowego w sprawie stwierdzenia nadpłaty albo czy dwa postępowania są lepsze niż jedno, „Przegląd Podatkowy” 2011, nr 10, s. 41.

14 W judykaturze pojawiły się także dwa różne poglądy co do zakresu stosowania art. 12 § 6 pkt 2 o.p. w wypadku złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty przed terminem przedawnienia i „fizycznego” wpływu wniosku już po tym terminie. Z dużą dozą pewności uznać można, że podobne wątpliwości dotyczą składania skorygowanej deklaracji w trybie art. 81 § 1 o.p. Według pierwszej wykładni „w przypadku wszczęcia postępowania, datą wszczęcia jest dzień doręczenia (otrzymania) żądania przez organ podatkowy, a nie dokonanie czynności określonych w art. 12 § 6 o.p. Przepis art. 12 § 6 o.p. nie ma zastosowania do daty wszczęcia postępowania”. Por. wyrok WSA w Lublinie 25 lutego 2009 r. (I SA/Lu 635/08), Lex nr 499938; wyrok NSA z dnia 31 lipca 2012 r. (II FSK 71/11), Lex nr 1217412. Według

nacji podatkowej w Rozdziale 10 Działu III, zatytułowanym „Korekta deklaracji”. Zgodnie z art. 81 § 1 i § 2 o.p., jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, podatnicy, płatnicy i inkasenci mogą skorygować uprzednio złożoną deklarację. Skorygowanie deklaracji następuje przez złożenie korygującej deklaracji wraz z dołączonym pisemnym uzasadnieniem przyczyn korekty. W wypadku zastosowania trybu opisanego w art. 81 § 1 i § 2 o.p. deklaracja „pierwotna” zostaje zastąpiona deklaracją korygującą. Jaki zatem tryb postępowania – w świetle uchwały I FPS 1/12 – powinien znaleźć zastosowanie, w sytuacji, gdy organ chce zweryfikować deklarację korygującą? Pamiętajmy, że uchwała NSA zapadła w konkretnym stanie faktycznym, czyli – przypomnijmy – gdy podatnik uiścił w grudniu 2008 r. podatek VAT za sierpień i wrzesień 2003, w wysokości określonej w decyzji organu I instancji, a organ odwoławczy określił zobowiązanie podatkowe w nowej wysokości w lipcu 2010 r. Niewątpliwie jednak podjęcie przez skład orzekający problematyki prowadzenia postępowania – na zasadzie wyjątku od zasady – w sprawie nadpłaty po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego rodzi pytanie, czy również w takiej sytuacji organ może weryfikować deklarację korygującą złożoną na podstawie art. 81 § 1 o.p. po upływie terminu przedawnienia?

Problem zasygnalizował już R. Michalski w głosie do uchwały z dnia 3 grudnia 2012 r., gdy wysunął postulat skierowania przez Prezesa NSA wniosku o wydanie uchwały abstrakcyjnej w sprawie nadpłaty.<sup>15</sup> Wydaje się jednak, że jest to propozycja zbyt daleko idąca, a przynajmniej przedwczesna. W naszej opinii, to raczej ustawodawca powinien poprzez nowelizację ordynacji podatkowej rozstrzygnąć powstałe wątpliwości również w tym zakresie.<sup>16</sup> Słuszny wydaje się zatem

---

poglądu odmiennego „przy ocenie, czy został zachowany termin do złożenia wniosku, należy uwzględnić treść art. 12 § 6 pkt 2 o.p. stanowiący, że termin uważa się zachowany, jeżeli przed jego upływem pismo zostało nadane w polskiej placówce pocztowej”. Por. wyrok WSA w Krakowie z dnia 7 października 2010 r. (I SA/Kr 1345/10), Lex nr 1100149; wyrok NSA z dnia 13 września 2013 r., (II FSK 202/11), Lex nr 1219428. Na konieczność „zajęcia jednolitego stanowiska” w tej mierze przez orzecznictwo sądowe wskazał A. Bartosiewicz, Artykuł 86 ust. 13 ustawy o podatku od towarów i usług po uchwale NSA z dnia 3 grudnia 2012 r., I FPS 1/12, „Przegląd Podatkowy” 2013, nr 5, s. 45.

15 R. Michalski, Orzekanie o wysokości zobowiązania podatkowego po jego przedawnieniu. Głos do uchwały z dnia 3 grudnia 2012r. (I FPS 1/12), „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2013, nr 4, s. 157.

16 Gwoli ścisłości dodajmy, że wątpliwości te pojawiły się już wcześniej, po wyroku NSA z dnia 28 czerwca 2010 r. (I FPS 5/09), Lex nr 585281, wydanym przez skład siedmioosobowy,



postulat nowelizacji także w odniesieniu do sytuacji złożenia deklaracji korygującej wraz z pisemnym uzasadnieniem, aby możliwe stało się przeprowadzenie postępowania podatkowego nawet w sytuacji złożenia takiej deklaracji korygującej bezpośrednio przed terminem przedawnienia. Instytucja przedawnienia wynika wprawdzie z zasady demokratycznego państwa prawa i nakłada na ustawodawcę obowiązek kształtowania regulacji prawnych usuwających – wraz z upływem czasu – stan niepewności co do istnienia zobowiązania podatkowego,<sup>17</sup> ale nie może ona stać się dla podatnika narzędziem do omijania, również wynikającej z Konstytucji, zasady powszechności opodatkowania.<sup>18</sup> Pożądaný skutek wydaje się możliwy do osiągnięcia poprzez zawieszenie termu biegu terminu przedawnienia na skutek złożenia deklaracji korygującej, o której mowa w art. 81 § 1 o.p.

## 5. Podsumowanie

Przedstawione w artykule postulaty *de lege ferenda* – przynajmniej w naszej ocenie – pozwolą rozwiązywać problemy powstające przy stosowaniu przepisów ordynacji podatkowej w związku z uchwałą z dnia 3 grudnia 2012 r. Jednak nawet w obowiązującym stanie prawnym uzasadnione zdaje się być stwierdzenie, że treści omawianej uchwały nie można rozciągać na wszystkie bez wyjątku sytuacje związane ze złożeniem korekty deklaracji oraz wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Rozstrzygnięcie NSA zapadło – co już zostało wskazane – w konkretnym stanie faktycznym i było konsekwencją dyskryminującego traktowania podatników, którzy dokonali zapłaty podatku przed upływem terminu przedawnienia, w stosunku do tych, którzy tego podatku przed terminem przedawnienia nie zapłacili. W tym zakresie orzeczenie NSA jest jak najbardziej słuszne.

---

w którym Sąd orzekł, że „w sytuacji gdy zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług wygasło w skutek zapłaty (art. 59 § 1 o.p.), nie można po upływie terminu przedawnienia określonego w art. 70 § 1 o.p. wbrew interesowi prawnemu podatnika, orzekać o wysokości tego zobowiązania podatkowego”. Jak widać, teza wyroku pozostaje zbieżna z sentencją omawianej uchwały.

17 Zob. wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 czerwca 2012 r. (P 41/10) oraz z dnia 17 lipca 2012 r. (P 30/11).

18 Zob. R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 19.

Czy jednak skutki uchwały rozciągają należy bezwzględnie na wszystkie sytuacje, kiedy podmiot, który zapłacił podatek, koryguje swoje zeznanie? Zdaniem Autorów na kwestie te należy patrzeć poprzez pryzmat wykładni celowościowej zastosowanej przez NSA, tj. niedyskryminowania w kwestii terminu przedawnienia zobowiązania podatników, którzy dokonali zapłaty podatku, w stosunku do tych, którzy tego nie uczynili. Nie wydaje się jednak trafne stwierdzenie, że omawiana uchwała umożliwia podatnikowi, który zapłacił podatek wskazany w deklaracji podatkowej, ale następnie w trybie art. 81 o.p. złożył skorygowaną deklarację wraz z uzasadnieniem bezpośrednio przed terminem przedawnienia, uniknąć weryfikacji skorygowanej deklaracji ze względu na upływ terminu przedawnienia. (Na marginesie dodajmy, że skorygowana deklaracja złożona w trybie art. 81 o.p. może dotyczyć np. rodzaju towaru, ale także kwoty podatku). Uwzględnienie uchwały I FPS 1/12 skutkowałoby wówczas wręcz uprzywilejowaniem takiego podatnika. Pamiętajć przecież należy, że nadal pozostaje w obiegu prawnym przepis art. 59 § 1 pkt 1 o.p. stanowiący o wygaśnięciu zobowiązania podatkowego wskutek jego zapłaty. Stosowanie uchwały NSA, bez uwzględnienia konkretnego stanu faktycznego, w którym została wydana, prowadziłoby do faktycznego pomijania przepisu art. 59 § 1 pkt. 1 o.p. i traktowania go jako „martwego”. Co najwyżej jego zastosowanie zależne byłoby od przyszłego, niepewnego zachowania podatnika.

Powinno się zatem uznać, że jeśli to podatnik składa korektę deklaracji, to tym samym w zakresie zadeklarowanego podatku i zapłaczonej kwoty organom przysługuje uprawnienie do procedowania i wydania rozstrzygnięcia. Taka wykładnia pozostaje zgodna z uchwałą z dnia 3 grudnia 2012 r. oraz nie stawia w niekorzystnej sytuacji takiego podatnika, gdyż co do kwoty, którą zapłacił, a która poprzez zapłatę wygasła, organ nie wyda rozstrzygnięcia negatywnego dla tego podatnika.

WPŁYW ORZECZENIA TRYBUNAŁU SPRAWIEDLIWOŚCI  
UNII EUROPEJSKIEJ W SPRAWACH POŁĄCZONYCH  
C–213/11, C–214/11, C–217/11 NA ROZSTRZYGNIĘCIA  
W SPRAWACH GIER HAZARDOWYCH

MIROŚŁAWA LASZUK

## 1. Wprowadzenie

Wejście w życie ustawy o grach hazardowych w dniu 1 stycznia 2010 r. wprowadziło wiele zmian w funkcjonowaniu obszaru gier hazardowych w Polsce. Nowe przepisy zakładały między innymi stopniową (do roku 2015) likwidację punktów gry na automatach o niskich wygranych. Zgodnie z przepisem art. 129 u.g.h. działalność w zakresie gier na automatach o niskich wygranych będzie prowadzona tylko do momentu wygaśnięcia wydanych już zezwoleń. Ustęp drugi powyższego artykułu wyraźnie określa, że postępowania w sprawie wydania zezwoleń na prowadzenie działalności w zakresie gier na automatach o niskich wygranych oraz gier na automatach urządzanych w salonach gier na automatach, wszczęte i niezakończone przed dniem wejścia w życie ustawy, umarza się. W przepisach ustawy podkreślono również, że w wyniku zmiany pozwolenia nie może nastąpić zmiana miejsc urządzania gry, z wyjątkiem zmniejszenia liczby punktów gry na automatach o niskich wygranych. Wszystkie powyższe regulacje stanowią przepisy przejściowe i mają na celu zlikwidowanie gier na automatach o niskich wygranych oraz na automatach urządzanych w salonach gier i przeniesienie gry na automatach do kasyn.

## 2. Przesłanki złożenia wniosku do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej

Regulacje odnoszące się do gier na automatach o niskich wygranych, zawarte w ustawie o grach hazardowych z 2009 roku, wpłynęły między innymi na sytuację trzech spółek zajmujących się działalnością w zakresie gier na automatach o niskich wygranych, a mianowicie spółki Fortuna, spółki Grand oraz spółki Forta. Powodem wniesienia skargi do WSA w Gdańsku przez powyższe trzy spółki były odmowne decyzje wydane przez Dyrektora Izby Celnej w Gdyni. W przypadku Fortuny Dyrektor Izby Celnej w Gdyni odmówił zmiany zezwolenia na prowadzenie gier hazardowych. Spółce Grand odmówił przedłużenia zezwolenia na kolejne sześć lat, z kolei w przypadku spółki Forta umorzył postępowanie. Spółki wniosły do WSA w Gdańsku skargi na dotyczące ich decyzje twierdząc, że organ nie może powołać się wobec nich na ustawę o grach hazardowych w uzasadnieniu swoich decyzji, gdyż ustawa ta nie została notyfikowana Komisji Europejskiej, mimo że zawierała przepisy techniczne w rozumieniu dyrektywy 98/34/WE z dnia 22 czerwca 1998 r. ustanawiającej procedurę udzielania informacji w dziedzinie norm i przepisów technicznych oraz zasad dotyczących usług społeczeństwa informacyjnego.<sup>1</sup>

Oprócz powyższych kwestii spółka Fortuna podniosła, że wynikające z ustawy ograniczenia na rynku gier na automatach o niskich wygranych prowadzą do faktycznego zamarcia wewnątrzspółnotowego obrotu tymi automatami z udziałem polskich przedsiębiorców. Wskazała, że automaty eksploatowane w Polsce przed dniem wejścia w życie ustawy o grach hazardowych z 2009 r. pochodzą w 90% z nabycia wewnątrzspółnotowego z innych państw członkowskich, zaś wskutek nowych regulacji po upływie 8 miesięcy od ich wejścia w życie liczba użytkowanych urządzeń tego rodzaju spadła o połowę. Skarżąca spółka podnosiła również, że w przypadkach uniemożliwiających kontynuowanie działalności w dotychczasowym miejscu, na przykład z powodu likwidacji, upadłości lub zmiany profilu działalności kontrahenta, w lo-

---

1 Dyrektywa 98/34/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 22 czerwca 1998 r. ustanawiająca procedurę udzielania informacji w zakresie norm i przepisów technicznych (Dz. Urz. WE L 204 z 21.07.1998 ze zm.).

kalu którego automat był umieszczony, wskutek zakazu zmiany zezwoleń na prowadzenie gier w zakresie miejsca jej prowadzenia, automat staje się całkowicie bezużyteczny. W konsekwencji doszło do naruszenia art. 34 i 36 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej.<sup>2</sup>

Spółka Grand, oprócz kwestii dotyczących przepisów technicznych, wskazała również, że restrykcyjne warunki, którym poddano w nowej ustawie prowadzenie działalności w zakresie gier na automatach o niskich wygranych, powodują, że wewnątrzunijny handel automatami został znacznie ograniczony. Nowe przepisy zabraniające przedłużania wydanych uprzednio zezwoleń oraz wydawania nowych, zgodnie z opinią spółki, powodują, że pozostające w dyspozycji podmiotów poprzednio organizujących takie gry automaty staną się bezwartościowe. Stanowi to według spółki naruszenie art. 34 i 36 TFUE. Z kolei spółka Forta, oprócz kwestii przepisów technicznych, podniosła, że zawężenie możliwości prowadzenia gier na automatach do kasyn stanowi ograniczenie swobodnego przepływu towarów i narusza przepisy art. 34 i 36 TFUE.

Sąd podkreślił, że z utrwalonego orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej wynika, że w odniesieniu do takich form hazardu jak gry na automatach, państwa członkowskie mają daleko idącą swobodę reglamentacji i jedynie do nich należy ocena, czy ograniczenie lub wręcz zakazanie działalności w zakresie organizowania tych gier jest konieczne, pod warunkiem, że wprowadzane regulacje nie są dyskryminacyjne. W opinii WSA w Gdańsku orzecznictwo to jest wystarczająco jasne, aby mógł on samodzielnie dokonać oceny zgodności polskich przepisów z traktatowymi swobodami przepływu towarów i usług.<sup>3</sup>

WSA w Gdańsku wystąpił do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z pytaniem prawnym w następującej kwestii – czy przepis art. 1 pkt 11 dyrektywy 98/34/WE z dnia 22 czerwca 1998 r. ustanawiającej procedurę udzielania informacji w dziedzinie norm i przepisów technicznych oraz zasad dotyczących usług społeczeństwa informacyjnego powinien być interpretowany w ten sposób, że do „przepisów

---

2 Postanowienie WSA w Gdańsku z dnia 16.11.2010 r. (III SA/Gd 261/10), CBOSA.

3 Komisja Europejska, Do Prezesa i członków Trybunału Sprawiedliwości. Uwagi pisemne w połączonych sprawach C–213/11, C–214, C–217/11, Bruksela 2011, s. 11.

technicznych”, których projekty powinny zostać przekazane Komisji zgodnie z art. 8 ust. 1 wymienionej dyrektywy, należy taki przepis ustawowy, który:

- zakazuje zmiany zezwoleń na działalność w zakresie gier na automatach o niskich wygranych w zakresie zmiany miejsca urządzania gry na podstawie art. 135 ust. 2 ustawy o grach hazardowych,
- zakazuje przedłużania zezwoleń na działalność w zakresie gier na automatach o niskich wygranych na podstawie art. 138 ust. 1 ustawy o grach hazardowych,
- zakazuje wydawania zezwoleń na działalność w zakresie gier na automatach o niskich wygranych na podstawie art. 129 ust. 2 ustawy hazardowej?

W przypadku każdej z trzech spółek WSA w Gdańsku wystąpił do Trybunału z odrębnym pytaniem.

Podstawą prawną do przeprowadzenia postępowania przed TSUE był art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej,<sup>4</sup> na podstawie którego Trybunał może dokonywać interpretacji przepisów prawa unijnego. TSUE z uwagi na przedmiot spraw uznał je za powiązane ze sobą i zgodnie z treścią ówczesnego art. 43 Regulaminu postępowania<sup>5</sup> (obecnie art. 54 Regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości<sup>6</sup>) zarządził ich połączenie do łącznego rozpoznania w procedurze ustnej i pisemnej, a także do wydania wyroku kończącego postępowanie w sprawie.

### **3. Orzeczenie Trybunału – analiza treści**

Wyrok TSUE składa się z dwóch rozstrzygnięć: prawotwórczego zawartego w pkt 24–25 wyroku oraz rozstrzygnięcia interpretacyjnego

---

4 Traktat o funkcjonowaniu unii Europejskiej. Wersja skonsolidowana (Dz. Urz. UE C 326 z 26.10.2012).

5 Regulamin Postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości [http://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2011-07/rp\\_cjue\\_pl.pdf](http://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2011-07/rp_cjue_pl.pdf)

6 Dz. Urz. UE L 265 z 29.09.2012.

zawartego w sentencji wyroku.<sup>7</sup> TSUE w sentencji wyroku orzekł, że treść artykułu 1 pkt 11 dyrektywy 98/34/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 22 czerwca 1998 r. ustanawiającej procedurę udzielania informacji w dziedzinie norm i przepisów technicznych oraz zasady dotyczące usług społeczeństwa informacyjnego, ostatnio zmienionej dyrektywą Rady 2006/96/WE z dnia 20 listopada 2006 r., należy interpretować w ten sposób, iż przepisy krajowe tego rodzaju jak przepisy ustawy z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych mogą powodować ograniczenie, a nawet stopniowe uniemożliwienie prowadzenia gier na automatach o niskich wygranych poza kasynami i salo- nami gry. Stanowią więc potencjalnie „przepisy techniczne” w rozu- mieniu tego przepisu, w związku z czym ich projekt powinien zostać przekazany Komisji zgodnie z art. 8 ust. 1 akapit pierwszy wskazanej dyrektywy, w wypadku ustalenia, iż przepisy te wprowadzają warun- ki mogące mieć istotny wpływ na właściwości lub sprzedaż produk- tów. Dokonanie tego ustalenia należy do sądu krajowego.<sup>8</sup> Oprócz po- wyższego w wyroku stwierdził również, że przepis art. 14 ust. 1 ustawy o grach hazardowych, zgodnie z którym urządzanie gier na automatach dozwolone jest jedynie w kasynach gry, należy uznać za przepis tech- niczny w rozumieniu art. 1 pkt 11 dyrektywy 98/34. Uwzględniając po- wyższe, można stwierdzić, treść wyroku może rodzić pewne niejasno- ści odnośnie do wyraźnego opowiedzenia się art. 14 ust. 1 ustawy o grach hazardowych jako przepisem technicznych i pozostałymi re- gulacjami, co do których decyzję TSUE pozostawiła sądom krajowym.

Biorąc pod uwagę powyższe, należy stwierdzić, że TSUE nie usta- la jednoznacznie, czy przepisy prawa krajowego mają wpływ na obrót automatami o niskich wygranych, ani też czy wpływ jest istotny. Jed- nocześnie podaje szereg wskazówek, które mają pomóc w ustaleniu, czy przepisy ustawy o grach hazardowych są przepisami technicznymi

7 P. Kruszyński, *Opinia prawna*, Warszawa 2013, <http://izbagospodarcza.pl/wp-content/uploads/2013/01/Komisja-Europejska-21.01.20131.pdf>

8 Wyrok Trybunału (trzecia izba) w sprawach połączonych C-213/11, C-214/11 i C-217/11 ma- jących za przedmiot wnioski o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożone przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku (Polska) posta- nowieniami z dnia 16 listopada 2010 r., które wpłynęły do Trybunału w dniach 9 i 11 maja 2011 r., w postępowaniach Fortuna sp. z o.o. (C-213/11), Grand sp. z o.o. (C-214/11), Forta sp. z o.o. (C-217/11) przeciwko Dyrektorowi Izby Celnej w Gdyni <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62011CJ0213:PL:HTML>

w rozumieniu dyrektywy 98/34/WE. Takie wskazówki zawierają punkty 36–39 wyroku, gdzie TSUE wyraźnie wskazał, że „należy stwierdzić, że przepisy przejściowe ustawy o grach hazardowych nakładają warunki mogące wpływać na sprzedaż automatów do gier o niskich wygranych. Zakaz wydawania, przedłużania i zmiany zezwoleń na prowadzenie działalności w zakresie gier na automatach o niskich wygranych poza kasynami może bowiem bezpośrednio wpływać na obrót tymi automatami. W tych okolicznościach zadaniem sądu krajowego jest ustalić, czy takie zakazy, których przestrzeganie jest obowiązkowe *de iure* w odniesieniu do użytkowania automatów do gier o niskich wygranych, mogą wpływać w sposób istotny na właściwości lub sprzedaż tych automatów. Dokonując powyższych ustaleń, sąd krajowy powinien uwzględnić między innymi okoliczność, iż ograniczeniu liczby miejsc, gdzie dopuszczalne jest prowadzenie gier na automatach o niskich wygranych, towarzyszy zmniejszenie ogólnej liczby kasyn gry, jak również liczby automatów, jakie mogą w nich być użytkowane.”

Wydając orzeczenie, TSUE powołał się również na wyrok z dnia 26 października 2006 r. w sprawie C–65/05 Komisja przeciwko Grecji, w którym orzekł, że przepisy zakazujące prowadzenia gier elektrycznych, elektromechanicznych i elektronicznych w jakichkolwiek miejscach publicznych i prywatnych, z wyjątkiem kasyn, uznać należy za przepisy techniczne w rozumieniu art. 1 pkt 11 dyrektywy 98/34. Nawiązując do powyższego wyroku, wyraźnie stwierdził, że przepis art. 14 ust. 1 ustawy o grach hazardowych, zgodnie z którym urządzenie gier na automatach dozwolone jest jedynie w kasynach gry, należy uznać za przepis techniczny w rozumieniu art. 1 pkt 11 dyrektywy 98/34, o czym wspomniano już powyżej. Zaznaczyć należy, że TSUE bezpośrednio i wprost zakwalifikował powyższy artykuł ustawy hazardowej do przepisów technicznych. Nie przeprowadził natomiast żadnej oceny skutków wprowadzenia w życie tego przepisu, w szczególności nie wyjaśnił, na jakiej podstawie przyjął, że spełniają one kryteria pozwalające na ich zakwalifikowanie do przepisów technicznych typu zakazy, czyli takich, które pozostawiają miejsce jedynie na marginal-



ne zastosowanie produktu w stosunku do tego, który można by rozsądnie oczekiwać.<sup>9</sup>

Zgodnie z treścią art. 8 ust. 1 akapity pierwszy i trzeci analizowanej dyrektywy: „z zastrzeżeniem art. 10 państwa członkowskie niezwłocznie przekazują Komisji wszelkie projekty przepisów technicznych, z wyjątkiem tych, które w pełni stanowią transpozycję normy międzynarodowej lub europejskiej, w którym to przypadku wystarczająca jest informacja dotycząca odpowiedniej normy. Państwa członkowskie przekazują Komisji także podstawę prawną konieczną do przyjęcia uregulowań technicznych, jeżeli nie zostały one wyraźnie ujęte w projekcie. Państwa członkowskie przekazują projekt ponownie i na powyższych warunkach, jeżeli dokonają w tekście jakichś zmian, które w istotny sposób wpływają na zakres jego zastosowania, skracają wyjściowo przewidziany harmonogram wdrożenia, dodają więcej specyfikacji lub wymagań lub zastrzegają wspomniane wymagania”.

Biorąc pod uwagę powyższe, należy wskazać, że dyrektywa 98/34/WE definiuje przepisy techniczne jako specyfikacje techniczne i inne wymagania bądź zasady dotyczące usług, włącznie z odpowiednimi przepisami administracyjnymi, których przestrzeganie jest obowiązkowe, *de iure* lub *de facto*, w przypadku wprowadzenia do obrotu, świadczenia usługi, ustanowienia operatora usług lub stosowania (użytkowania) w państwie członkowskim lub na przeważającej jego części, jak również przepisy ustawowe, wykonawcze i administracyjne państw członkowskich, z wyjątkiem określonych w art. 10 powyższej dyrektywy, zakazując produkcji, przywozu, wprowadzania do obrotu i stosowania (użytkowania) produktu lub zakazując świadczenia bądź korzystania z usługi lub ustanawiania dostawcy usług (podejmowania działalności w charakterze usługodawcy).<sup>10</sup> Przepisy techniczne obejmują *de facto*:

- przepisy ustawowe, wykonawcze lub administracyjne państwa członkowskiego, które odnoszą się do specyfikacji technicz-

---

9 A. Kisielwicz, Wyrok TSUE z dnia 19 lipca 2012 r. w sprawie gier hazardowych – i co dalej?, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2013, nr 4, s. 111.

10 Art. 1 pkt 11 dyrektywy 98/34/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 22 czerwca 1998 r. ustanawiająca procedurę udzielania informacji w zakresie norm i przepisów technicznych (Dz. Urz. WE L 204 z 21.07.1998 ze zm.).

nych bądź innych wymagań lub zasad dotyczących usług, bądź też do kodeksów zawodowych lub kodeksów postępowania, które z kolei odnoszą się do specyfikacji technicznych bądź do innych wymogów lub zasad dotyczących usług, zgodność z którymi pociąga za sobą domniemanie zgodności z zobowiązaniami nałożonymi przez wspomniane przepisy ustawowe, wykonawcze i administracyjne,

- dobrowolne porozumienia, w których władze publiczne są stroną umawiającą się, a które przewidują, w interesie ogólnym, zgodność ze specyfikacjami technicznymi lub innymi wymogami albo zasadami dotyczącymi usług, z wyjątkiem specyfikacji odnoszących się do przetargów przy zamówieniach publicznych,
- specyfikacje techniczne lub inne wymogi bądź zasady dotyczące usług, które powiązane są ze środkami fiskalnymi lub finansowymi mającymi wpływ na konsumpcję produktów lub usług przez wspomaganie przestrzegania takich specyfikacji technicznych lub innych wymogów bądź zasad dotyczących usług; specyfikacje techniczne lub inne wymogi bądź zasady dotyczące usług powiązanych z systemami zabezpieczenia społecznego nie są objęte tym znaczeniem.

Wyczerpująco obejmuje również przepisy techniczne nałożone przez organy wyznaczone przez państwa członkowskie oraz znajdujące się w wykazie sporządzonym przez Komisję przed 5 sierpnia 1999 r. w ramach Komitetu określonego w przepisie art. 5 dyrektywy.

Biorąc pod uwagę powyższą analizę, należy stwierdzić, że przepisami technicznymi są:

- zasady dotyczące usług społeczeństwa informacyjnego w rozumieniu art. 1 pkt 2 i 5, które nie są jednak przedmiotem analizowanych spraw, ponieważ dotyczą one automatów do gier o niskich wygranych,
- specyfikacje techniczne (w rozumieniu art. 1 pkt 3 omawianej dyrektywy),
- inne wymagania zdefiniowane w art. 1 pkt 4 dyrektywy 98/34/WE,

- przepisy zakazujące produkcji, przywozu, wprowadzania do obrotu i stosowania produktu lub zakazujące świadczenia bądź korzystania z usługi lub ustanawiania dostawcy usług wskazane w art. 1 pkt 11 dyrektywy 98/34/WE.<sup>11</sup>

Przepisy krajowe, będące przedmiotem spraw przed sądem krajowym, nie zawierają specyfikacji technicznych w rozumieniu dyrektywy 98/34/WE, ponieważ przepis krajowy będzie należeć do tej kategorii przepisów technicznych wówczas, gdy dotyczy produktu lub jego opakowania jako takich i określa w związku z tym jedną z obowiązkowych cech produktu. Nie stanowią również kategorii przepisów technicznych wymienionej w art. 1 pkt 11 dyrektywy 98/34/WE, obejmującej między innymi zakaz użytkowania. Wynika to z faktu, że pomimo, iż przepisy przejściowe ustawy o grach hazardowych przewidują zakaz wydawania, przedłużania i zmiany zezwoleń na prowadzenie działalności w zakresie gier na automatach o niskich wygranych, to jednak działalność może być kontynuowana do czasu wygaśnięcia tych zezwoleń przez podmioty, którym ich udzielono, według przepisów dotychczasowych. Przepis pozwala zatem na prowadzenie działalności w zakresie gier na automatach o niskich wygranych, a więc dalsze użytkowanie tych automatów, po dniu wejścia w życie ustawy o grach hazardowych.

Przepisy krajowe można uznać za „inne wymagania” w rozumieniu art. 1 pkt 4 dyrektywy 98/34/WE, jeżeli ustanawiają one „warunki” determinujące w sposób istotny skład, właściwości lub sprzedaż produktu. Przepisy przejściowe ustawy o grach hazardowych nakładają warunki mogące wpływać na sprzedaż automatów do gier o niskich wygranych. Zakaz wydawania, przedłużania i zmiany zezwoleń na prowadzenie działalności w zakresie gier na automatach o niskich wygranych poza kasynami może bowiem bezpośrednio wpływać na obrót tymi automatami.<sup>12</sup>

---

11 Wyrok Trybunału (trzecia izba) w sprawach połączonych C-213/11, C-214/11 i C-217/11 mających za przedmiot wnioski o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożone przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku (Polska) postanowieniami z dnia 16 listopada 2010 r., które wpłynęły do Trybunału w dniach 9 i 11 maja 2011 r., w postępowaniach Fortuna sp. z o.o. (C-213/11), Grand sp. z o.o. (C-214/11), Forta sp. z o.o. (C-217/11) przeciwko Dyrektorowi Izby Celnej w Gdyni, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62011CJ0213:PL:HTML>

12 *Ibidem*.

TSUE orzekł, że w świetle wykładni przepisu art. 1 pkt 11 dyrektywy 98/34/WE ustanawiającej procedurę udzielania informacji w dziedzinie norm i przepisów technicznych, przepisy prawa krajowego mogą być uznane za „przepisy techniczne”, a więc może ich dotyczyć obowiązek wynikający z treści art. 8 ust. 1 powyższej dyrektywy. Jednakże sam TSUE powstrzymał się z rozstrzygnięciem, że faktycznie tak jest. Wymagałoby to bowiem zbadania prawa krajowego, co nie było możliwe w ramach procedury, w oparciu o którą zapadł wyrok. Zawarto jednak wiele wskazówek praktycznych, w oparciu o które sąd krajowy powinien ustalić, czy faktycznie przepisy ustawy o grach hazardowych są „przepisami technicznymi”.<sup>13</sup>

Konkludując, należy stwierdzić, że bezspornym jest, że Trybunał Sprawiedliwości pozostawia sądowi krajowemu ustalenie, czy sporne zakazy przedłużania, zmiany oraz wydawania zezwoleń mogą wpływać w istotny sposób na właściwości lub sprzedaż automatów. Jednak wyrok w dużym stopniu determinuje kierunek przyszłych ustaleń, o czym świadczy wyraźne wskazanie w pkt 38 wyroku na ograniczenie liczby kasyn i użytkowanych w nich automatów.

#### **4. Wpływ orzeczenia na kierunek orzeczeń polskich sądów**

Podstawową zasadą obowiązującą w porządku prawnym Unii Europejskiej jest to, że orzeczenie TSUE jest prawnie wiążące dla sądu krajowego, który zwrócił się z pytaniem prawnym. Potwierdza to wyrok Trybunału w sprawie 29/68 *Milchkontor*,<sup>14</sup> zgodnie z którym wyrok wydany przez TSUE na podstawie art. 177 Traktatu ustanawiającego EWG (obecnie 267 TFUE) jest wiążący dla sądu krajowego prowadzącego postępowanie w sprawie, której dotyczy orzeczenie. Stopień związania sądu krajowego jest różny i wiąże się z przedmiotem zapytania. Gdy Trybunał Sprawiedliwości dokona interpretacji przepisu pra-

13 M. Kalinowski, *Opinia w sprawie znaczenia wyroku w sprawach połączonych C-213/11, C-214/11, C-217/11*, Toruń 2012, s. 3, <http://izbagospodarcza.pl/wp-content/uploads/2012/09/Kalinowski-Toru%C5%84-23.07.2012.pdf>

14 Judgment of the Court of 24 June 1969. – *Milch-, Fett- und Eierkontor GmbH v Hauptzollamt Saarbrücken* <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61968CJ0029:EN:HTML>

wa unijnego, sąd krajowy jest zobowiązany uwzględnić tę interpretację podczas wydawania orzeczenia w postępowaniu głównym. Często wysoki stopień szczegółowości orzeczenia Trybunału konstruuje treść orzeczenia sądu krajowego. Trybunał może też określić sądowi krajowemu okoliczności, które winien uwzględnić przy wydawaniu orzeczenia. Wszelkie wskazówki Trybunału służą przede wszystkim sędziemu w państwie członkowskim przy rozwiązywaniu powstałych problemów prawnych w celu wydania rozstrzygnięcia postępowania głównego. Owe związanie sądu krajowego treścią orzeczenia wydanego w ramach odpowiedzi na zapytanie prawne stanowi swoistą realizację celu współpracy sądowej sądów krajowych z Trybunałem, która stanowi fundament dla jednolitego stosowania prawa unijnego we wszystkich państwach członkowskich.<sup>15</sup>

Biorąc pod uwagę powyższe, sądy państw członkowskich nie powinny przyjmować innej interpretacji prawa unijnego niż wskazana w orzeczeniu TSUE zawierającym wykładnię stosownych przepisów tego prawa. Celem bowiem orzeczenia TSUE jest zapewnienie jednolitego stosowania prawa unijnego we wszystkich państwach członkowskich.<sup>16</sup>

WSA w Gdańsku, w wyroku z dnia 19 listopada 2012 r. wydanym po orzeczeniu TSUE (19 lipca 2012 r.), uchylił decyzje organów pierwszej i drugiej instancji w sprawach dotyczących:

- zmiany zezwolenia na urządzenie gier na automatach o niskich wygranych w zakresie zmiany miejsca urządzania tych gier,
- przedłużenia zezwolenia,
- wydania nowego zezwolenia.

Wydając powyższe orzeczenie, sąd krajowy miał za zadanie ustalenie, czy takie zakazy, których przestrzeganie jest obowiązkowe *de iure* w odniesieniu do użytkowania automatów do gier o niskich wygranych, mogą wpływać w sposób istotny na właściwości lub sprzedaż tych automatów, przy czym dokonując takiej oceny, sąd krajowy po-

---

15 D. Onyśk, Wpływ wyroków prejudycjalnych Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich na samodzielność jurysdykcyjną sądu polskiego, „Prokuratura i Prawo” 2010, nr 6, s. 93–94.

16 A. Wróbel, Stosowanie prawa Unii Europejskiej przez sądy, Kraków 2005, s. 812.

winien uwzględnić między innymi okoliczność, że ograniczeniu liczby miejsc, gdzie dopuszczalne jest prowadzenie gier na automatach o niskich wygranych, towarzyszy zmniejszenie ogólnej liczby kasyn gry, jak również liczby automatów, jakie mogą w nich być użytkowane. Sąd krajowy powinien również ustalić, czy automaty do gier o niskich wygranych mogą zostać zaprogramowane lub przeprogramowane w celu wykorzystywania ich w kasynach jako automaty do gier hazardowych, co pozwoliłoby na wyższe wygrane, a więc spowodowałoby większe ryzyko uzależnienia graczy. Mogłoby to wpłynąć w sposób istotny na właściwości tych automatów.<sup>17</sup>

Według WSA w Gdańsku ocena tego, czy ustawa z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych zawiera przepisy techniczne nie wymaga prowadzenia przez sąd postępowania dowodowego w jakimkolwiek zakresie. W istocie chodzi o zagadnienie wyłącznie jurydyczne. Innymi słowy, analizy należy dokonywać na gruncie przepisów prawa, czego ewidentnie zaniechano w trakcie prac legislacyjnych, zaś odnośnie do faktycznej sytuacji na rynku w zupełności wystarczy powszechnie znana statystyka. Obojętne są także motywy przyjęcia regulacji działalności w zakresie gier w aktualnym kształcie, ponieważ przedmiotem sprawy było ustalenie, czy obowiązkiem prawodawcy było notyfikowanie przepisów ustawy o grach hazardowych.<sup>18</sup>

Biorąc pod uwagę powyższe, sąd zwrócił uwagę na istotne właściwości automatu, którymi są losowy charakter oraz kwotowe ograniczenie zarówno stawki za udział, jak i możliwej wygranej. Jednak w celu umożliwienia dalszej eksploatacji automatów, będących obecnie automatami do gier o niskich wygranych, wobec braku możliwości ich użytkowania w dotychczasowej formie, konieczne będzie ulokowanie ich w kasynach lub ewentualnie dokonanie ich przeprogramowania jako urządzeń do gier zręcznościowych, niepodlegających ustawie o grach hazardowych. Taka zmiana, powodująca całkowitą utratę elementu losowości i możliwości zdobycia wygranych, stanowi ewidentną, całkowitą zmianę właściwości produktu będącego uprzednio automatem do gier o niskich wygranych. Dotyczy to w szczególności

---

17 Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 19 listopada 2012 r. (III SA/Gd 546/12), CBOSA.

18 Komentarz OZPBR do wyroku WSA w Gdańsku z dnia 19 listopada 2012 r., <http://ozpbr.pl/?p=451>

automatów znajdujących się w lokalach, w których kontynuacja działalności nie była możliwa z przyczyn prawnych lub faktycznych. Po wygaśnięciu ostatnich zezwoleń na prowadzenie gier na automatach o niskich wygranych na polskim rynku będzie mogło być eksploatowanych nie więcej niż 6,9% automatów do gier w stosunku do liczby automatów o niskich wygranych użytkowanych ostatniego dnia obowiązywania dotychczasowych przepisów. W świetle tych danych istotny wpływ przepisów ustawy o grach hazardowych zmierzających do ograniczenia i stopniowej likwidacji działalności w postaci urządzania gier na automatach o niskich wygranych jest, w ocenie sądu, oczywisty. Należy więc uznać, że ustawa o grach hazardowych w takiej części, w jakiej zawiera ona przepisy istotnie ograniczające, a nawet stopniowo uniemożliwiające prowadzenie gier na automatach o niskich wygranych poza kasynami i salonami gry, podlegała notyfikacji Komisji w trybie przepisu art. 8 ust. 1 dyrektywy.<sup>19</sup>

Uzasadnienie sądu wyraźnie wskazuje, że przepisy ustawy o grach hazardowych w części dotyczącej automatów o niskich wygranych, a w szczególności art. 14 (o którym wypowiedział się już jednoznacznie Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej) oraz art. 129 ust. 2, art. 135 ust. 2, art. 138 ust. 1 ustawy o grach hazardowych mają charakter przepisów technicznych. W związku z powyższym powinny podlegać notyfikacji Komisji Europejskiej. Brak notyfikacji powoduje, że przepisy nie mogą obowiązywać.

Zaznaczyć należy, że procedura notyfikacji stanowi mechanizm ochrony podstawowych swobód unijnych przed ich naruszeniem przez państwo członkowskie. Brak wymaganego notyfikowania Komisji projektu przepisów technicznych przez państwo członkowskie stanowi wadę proceduralną w toku procesu legislacyjnego. Uchybiając obowiązkowi notyfikacji, państwo naraża się na ujemne konsekwencje. Sama dyrektywa ich nie określa. Z utrwalonego orzecznictwa TSUE wynika jednak, że konsekwencją uznania nienotyfikowanego przepisu za techniczny jest niemożność jego stosowania względem obywateli. To zaś oznacza, że ani sąd, ani organy administracji nie mogą opie-

---

19 Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 19 listopada 2012 r. (III SA/Gd 546/12), CBOSA.

rać swoich rozstrzygnięć na podstawie nienotyfikowanych przepisów technicznych.<sup>20</sup>

Analizując konsekwencje wyroku TSUE z dnia 19 lipca 2012 r. dla sądów administracyjnych, należy wskazać inny problem, a mianowicie zastosowanie się do wyroku przez inne sądy i organy administracji. B. Grohman i H. Szymańska wskazują wyraźnie, że niestety do wyroku TSUE nie stosują się sądy karne. Treść art. 14 ust. 1 ustawy hazardowej stanowi element znamion wielu przestępstw. Jednym z nich jest na przykład przestępstwo określone w art. 107 § 1 kks. Zgodnie z treścią art. 107 § 1 kks., „kto wbrew przepisom ustawy lub warunkom koncesji lub zezwolenia urzędnika lub prowadzi grę losową, grę na automacie lub zakład wzajemny podlega karze grzywny 720 stawek dziennych lub karze pozbawienia wolności do lat 3, albo obu tym karom łącznie”. Skoro według TSUE art. 14 ust. 1 ustawy o grach hazardowych nie powinien być stosowany, to czy nie należałoby nie posługiwać się przepisami, które się na nim opierają? Artykuł 107 § 1 kks. ma charakter blankietowy. Jego doprecyzowanie stanowią przepisy innych ustaw, w tym art. 14 ustawy hazardowej. Należy zatem uznać, że wraz z wyrokiem Trybunału, uznającym bezskuteczność przepisów technicznych ustawy, art. 107 § 1 kks. w części dotyczącej gier na automatach został pozbawiony treści. Prawną konsekwencją wyroku powinna być niemożność prowadzenia postępowania i ukarania sprawcy na podstawie tego przepisu.<sup>21</sup>

Opinię tę podziela P. Kruszyński, który wyraźnie wskazał, że uznanie przez TSUE za przepis techniczny i niestosowanie art. 14 ust. 1 ustawy o grach hazardowych wywołuje szereg konsekwencji prawnych. Dotyczy to art. 107 i art. 107a kks. w procesie karnym (zarówno w postępowaniu przygotowawczym, jak i sądowym), gdzie należy stosować zasadę nakazu retroakcji ustawy łagodniejszej (art. 2 § 2–6 kks. stanowiący odpowiednik art. 4 kk.), co dotyczy także czynów popełnionych pod rządami ustawy o grach i zakładach wzajemnych.<sup>22</sup> Ponadto nie można stosować innych przepisów rozdziału 9 kks. (przestępstwa

---

20 B. Grohman, H. Szymańska, Hazard czy nie, kara musi być, „Rzeczpospolita” z dnia 26 lipca 2013 r., prawo.rp.pl

21 *Ibidem*.

22 Ustawa z dnia 29 lipca 1992 roku o grach i zakładach wzajemnych (tekst jedn. Dz.U. z 2004 r. Nr 4, poz. 27 ze zm.).



skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko organizacji gier hazardowych) związanych z zakazem zawartym w art. 14 ustawy o grach hazardowych, jak również nie można stosować art. 89 ust. 1 oraz art. 90 i art. 91 ustawy o grach hazardowych, które przewidują kary pieniężne z tytułu naruszenia tego zakazu. W opinii tej również zostało podkreślone, że brak jest jednolitej linii orzeczniczej.<sup>23</sup>

Zaznaczyć należy również, że orzeczenie TSUE ma wpływ na nie tylko orzecznictwo sądów, ale również na decyzje wydawane przez organy administracji, które nie zostały zaskarżone. Słusznie zauważył M. Kalinowski, że problemem w tym przypadku jest to, czy w postępowaniu stosowano przepisy ustawy Ordynacja podatkowa, czy też ustawę Kodeks postępowania administracyjnego. W przypadku, gdy decyzje ostateczne zapadły w oparciu o procedurę ordynacji podatkowej, istnieje podstawa do ich wzruszenia – art. 240 § 1 pkt 11 ordynacji podatkowej, zgodnie z którym w sprawie zakończonej decyzją ostateczną wznawia się postępowanie, jeżeli orzeczenie TSUE ma wpływ na treść wydanej decyzji. Z kolei w przypadku, gdy decyzje ostateczne zapadły w oparciu o procedurę kodeksu postępowania administracyjnego, podstawą stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej mogłoby być wydanie decyzji z rażącym naruszeniem prawa. Jednak stosowanie tej przesłanki jest trudne z powodu różnych stanowisk zarówno w orzecznictwie sądowym, jak i w literaturze przedmiotu.<sup>24</sup>

## **5. Wnioski – konsekwencje prawne wyroku TSUE oraz wyroku WSA w Gdańsku**

Wyroki wydane przez WSA w Gdańsku zostały zaskarżone do Naczelnego Sądu Administracyjnego. Działania takie wynikają z różnej interpretacji wyroku TSUE. Podkreślić należy, że rzeczywiście TSUE nie wypowiedział się jednoznacznie na temat charakteru technicznego przepisów ustawy o grach hazardowych, z wyjątkiem art. 14 tej ustawy. Jednak jak już wskazano, sądy krajowe, orzekając w sprawach, do których odnosiło się pytanie prejudycjalne, wyraźnie uznały, że przepi-

23 P. Kruszyński, *Opinia...*, *op. cit.*

24 M. Kalinowski, *Opinia w sprawie znaczenia wyroku w sprawach połączonych C-213/11, C-214/11, C-217/11, Toruń 2012, s. 8-9.*

sy ustawy o grach hazardowych odnoszące się do automatów o niskich wygranych mają charakter przepisów technicznych.

Organy zezwalające uznają, że brak w dyrektywie 98/34/WE przepisów mówiących o jakichkolwiek sankcjach prawnych odnośnie do braku notyfikacji przepisów Komisji, stanowi celowy zabieg prawodawcy unijnego, ponieważ w ten sposób nie chciał krępować swobody państw członkowskich. W opinii dotyczącej analizowanego wyroku TSUE stwierdzono, że niedopełnienie obowiązku notyfikowania stanowi istotne uchybienie proceduralne, które może powodować, że odnośne przepisy techniczne nie mogą być stosowane przez sąd. Użycie słowa „może” powoduje pewną dowolność.<sup>25</sup>

Zgodnie ze stanowiskiem prezentowanym przez organy Służby Celnej TSUE nie stwierdza bynajmniej, że nienotyfikowane Komisji przepisy techniczne powinny utracić swoją moc obowiązującą i że w związku z tą utratą swojej mocy obowiązującej przepisy te nie powinny być wobec jednostek stosowane. Gdyby TSUE rzeczywiście wypowiadał takie właśnie stwierdzenia, to wówczas faktycznie można by twierdzić, że postulowana sankcja prawna za brak notyfikacji Komisji danych przepisów technicznych polega na tym, że przepisy te powinny utracić swoją moc obowiązującą (tzn. powinny przestać w ogóle obowiązywać) i w następstwie tego nie powinny być wobec jednostek stosowane. Jednakże TSUE niczego takiego bynajmniej nie twierdzi. Wręcz przeciwnie, w sposób absolutnie jednoznaczny stwierdza, że w razie braku uprzedniej notyfikacji określonych przepisów technicznych przepisy te mogą być następnie przez sądy (organy) krajowe nie stosowane i „w rezultacie nie mają mocy obowiązującej wobec osób prywatnych”.<sup>26</sup>

Biorąc pod uwagę powyższe, nie można zgodzić się z tą opinią, ponieważ jedna z zasad stosowania prawa unijnego – zasada prymatu prawa unijnego – wskazuje zupełnie odmiennie. Zasada powyższa znajduje zastosowanie w sytuacji sprzeczności przepisu prawa unijnego z prawem krajowym. W sytuacji sprzeczności prawa krajowego z unijnym

---

25 M. Szydło, Opinia prawna na temat niektórych konsekwencji prawnych dla Rzeczypospolitej Polskiej wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w połączonych sprawach C-213/11, C-214/11 oraz C-217/11, s. 5–6.

26 *Ibidem*.

organ stosujący prawo ma obowiązek niestosowania sprzecznego z nim prawa krajowego. Nie oznacza to jednak unieważnienia prawa krajowego sprzecznego z unijnym, o czym wspomniano również w opinii prezentowanej przez organy zezwalające. Wynika to z faktu, że unieważnić akt prawny może jedynie organ, który wydał kwestionowany akt prawa krajowego. Jednak zastanović się należy nad tym, jaki jest sens obowiązywania przepisu sprzecznego z prawem unijnym, a więc przepisu, który nie może być stosowany – tzw. przepisu martwego. Naturalną konsekwencją powinno być uchylene prawa krajowego sprzecznego z prawem unijnym. Zmiany uregulowań wymaga również fakt, że w przypadku niestosowania przepisów niejasna staje się sytuacja prawna podmiotów prowadzących gry na automatach o niskich wygranych. Podobna sytuacja jest również w przypadku salonów gier na automatach.

Prowadząc rozważania na temat technicznego charakteru przepisów i ich konsekwencji dla postępowań sądowych, należy przytoczyć A. Kisielewicz, który mówi, że wypowiedzi na ten temat zawarte są w orzeczeniach wojewódzkich sądów administracyjnych. W większości zajmowały one stanowisko, że przepisy ustawy hazardowej znajdujące zastosowanie w sprawach przez nie rozpatrywanych nie mają charakteru technicznego. Jednak argumentacja wojewódzkich sądów różni się dość zasadniczo z argumentacją zawartą w wyroku TSUE, co daje podstawę do zakwestionowania tych orzeczeń przez NSA z powodu błędnej wykładni spornych przepisów ustawy hazardowej.<sup>27</sup>

Konkludując, należy zaznaczyć, że duże znaczenie będzie miały orzeczenia wydane przez NSA. Pozwolą one na przyjęcie jednolitej linii orzeczniczej, ponieważ skierowanie pytania prejudycjalnego przez WSA w Gdańsku do TSUE o dokonanie interpretacji przepisów ani wydanie wyroku przez WSA w Gdańsku po orzeczeniu TSUE nie spowodowało przyjęcia jednolitej linii orzeczniczej. Potwierdzeniem takiego stanu różnicowania może być wypowiedź byłego Ministra Sprawiedliwości – K. Kwiatkowskiego, że WSA w Olsztynie, Warszawie i Lublinie nie uznały za zasadne, żeby wstrzymać się z rozstrzygnięciem do wyroku TSUE i wręcz oddaliły wnioski tych, którzy prowa-

---

27 A. Kisielewicz, Wyrok TSUE z dnia 19 lipca 2012 r. w sprawie gier hazardowych – i co dalej?, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2013, nr 4, s. 115.

dzili salony gier z tzw. jednorękami bandytami.<sup>28</sup> Stan taki powoduje zróżnicowaną sytuację podmiotów zajmujących się urządzaniem gier na automatach o niskich wygranych. Stanowi to naruszenie zasady praworządności (każde działanie mieści się w granicach prawa i nie powinno być sprzeczne z jakimkolwiek elementem porządku prawnego), zasady pewności prawa, a także zasady zaufania obywateli do państwa.

---

28 Przeliczyli się ci, którzy liczyli na Trybunał, <http://www.money.pl/gospodarka/wywiady/artykul/przeliczyli;sie;ci;ktorzy;liczyli;na;trybunał,140,0,1128588.html>

ORZECZNICTWO SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH  
W ZAKRESIE PRAWIDŁOWOŚCI ROZSTRZYGNIEĆ  
ORGANÓW SKARBOWYCH W KWESTII STWIERDZENIA  
WADLIWOŚCI LUB NIERZETELNOŚCI KSIĄG PODATKOWYCH

ANDRZEJ MELEZINI

## 1. Wprowadzenie

Lakonicznie unormowana w art. 193 o.p. procedura stwierdzenia przez organ podatkowy lub kontroli skarbowej nierzetelności lub wadliwości ksiąg podatkowych spowodowała w praktyce wiele pytań odnośnie do prawidłowości zakwestionowania przez kontrolujących ksiąg podatkowych jako rzetelnego dowodu w sprawie. Odpowiedzi na wiele wątpliwości dostarczyło orzecznictwo sądów administracyjnych, które akurat w przypadku poruszanej problematyki dość szczegółowo i precyzyjnie rozwiewa szereg wątpliwości, które powstały zarówno po stronie organów podatkowych i kontroli skarbowej, jak i pełnomocników stron, wobec których toczą się procedury kontrolne.

Już na wstępie należy rozwiać kilka wątpliwości, jakie wielokrotnie pojawiają się w toku procedur kontrolnych. Po pierwsze, szczególną moc dowodową ksiąg podatkowych wyrażoną w przepisie art. 193 § 6 o.p. należy interpretować jako zakaz określania w postępowaniu podatkowym elementów mających wpływ na wysokość podatku, bez uprzedniego stwierdzenia w sposób uregulowany prawem prowadzenia ksiąg

w sposób nierzetelny lub wadliwy.<sup>1</sup> Po drugie, art. 193 § 1 o.p. przyznaje księgom podatkowym, prowadzonym rzetelnie i niewadliwie, szczególną moc dowodową,<sup>2</sup> która polega na braku możliwości kwestionowania zawartych w niej zapisów do czasu stwierdzenia nierzetelności lub wadliwości ksiąg. Po trzecie, z jednej strony to podatnik powinien posiadać w swojej dokumentacji dowody potwierdzające rzetelność deklarowanych podstaw opodatkowania, a w odniesieniu do kosztów nie tylko fakt ich poniesienia, ale i dokonania w celu uzyskania przychodów,<sup>3</sup> z drugiej natomiast ciężar obalenia domniemania prawdziwości ksiąg podatkowych spoczywa na organie podatkowym.<sup>4</sup> Organy podatkowe mogą bowiem skutecznie zarzucać podatnikowi dokonywanie zapisów niezgodnych z rzeczywistością w prowadzonych przez niego księgach podatkowych, ale tylko wówczas, gdy skutecznie podważą domniemanie prawdziwości tych ksiąg, działając zgodnie z dyspozycjami art. 193 o.p.<sup>5</sup>

Poniżej przedstawione zostanie aktualne pod względem zajmowanego stanowiska orzecznictwo sądów administracyjnych, które zostało wyodrębnione pod kątem praktycznych wątpliwości podatników, jakie najczęściej występują w toku kontroli, w zakresie związanym ze stwierdzeniem wadliwości lub nierzetelności księgi podatkowej.

## 2. Wadliwość a nierzetelność

Podstawowego rozróżnienia w temacie wymagają pojęcia wadliwości i niewadliwości oraz rzetelności i nierzetelności, tym bardziej że zarówno organy kontrolne, jak i podatnicy i ich pełnomocnicy często popełniają błędy, myląc podstawowe i kluczowe w temacie pojęcia.

W wyroku NSA w Katowicach<sup>6</sup> sąd dokonuje interpretacji, z której wynika, że pojęcia „rzetelność” i „niewadliwość” są związane bez-

---

1 Zob. wyrok WSA w Krakowie z dnia 19 października 2007 r. (I SA/Kr 1009/07), Lex nr 417225.

2 Zob. wyrok NSA z dnia 18 sierpnia 2011 r. (II FSK 501/10), Lex nr 1068729.

3 Zob. wyrok NSA z dnia 15 marca 2006 r. (II FSK 306/05), Lex nr 205693.

4 Zob. wyrok WSA w Białymstoku z dnia 21 sierpnia 2007 r. (I SA/Bk 202/07), Lex nr 969708.

5 Zob. wyrok WSA w Warszawie z dnia 30 sierpnia 2007 r. (VIII SA/Wa 365/07), Lex nr 482049.

6 Zob. wyrok NSA w Katowicach z dnia 24 lipca 2000 r. (I SA/Ka 319/99), Lex nr 454008.

pośrednio ze składanymi zeznaniami, prowadzonymi księgami i ewidencjami. Aby na podstawie danych wynikających z księgi można było ustalić podstawę opodatkowania, księga powinna spełniać określone przez prawo warunki. Można zatem uznać, że dla oceny, iż księga jest nierzetelna, decydujące znaczenie ma to, czy w oparciu o jej zapisy można ustalić właściwą podstawę opodatkowania, a więc jeżeli zawiera zapisy dotyczące wszystkich zdarzeń podatkowych, które mają wpływ na ustalenie tej podstawy. Jeśli księga w swoich zapisach opiera się na dowodach nieodzwierciedlających rzeczywistych zdarzeń, to traktuje się ją jako nierzetelną, a w konsekwencji – z mocy art. 193 § 4 o.p. nie może ona stanowić dowodu w postępowaniu podatkowym.<sup>7</sup> Tak więc słusznie sąd doszedł do wniosku, że tylko rozbieżność pomiędzy treścią zapisów księgi a stanem rzeczywistym umożliwia określenie księgi jako nierzetelnej. Najprostszą ilustracją powyższego jest rozbieżność pomiędzy zapisem w księdze a dokumentem źródłowym obrazującym daną operację gospodarczą.

Podobne stanowisko zajął Sąd Najwyższy,<sup>8</sup> prezentując tezę, iż wpisanie do podatkowej księgi przychodów i rozchodów rzeczywiście poniesionych wydatków, które nie powinny być wpisane bądź nie zostały należycie udokumentowane albo wykraczały poza limit wydatków, nie oznacza, że księga jest nieprawidłowa pod względem materialnym – nierzetelna.

W innym wyroku NSA<sup>9</sup> zauważa, że sformułowanie „księgi uważa się za rzetelne, jeżeli dokonywane w nich zapisy odzwierciedlają stan rzeczywisty”, oznacza, że w księgach powinny być zapisane wszystkie zdarzenia mające istotne znaczenie dla ustalenia stanu faktycznego wynikającego z normy prawnej, które miały rzeczywiście miejsce. Nie powinno się zatem pomijać żadnych z nich, ani też dokonywać wpisów dotyczących zdarzeń, które nie zaszły; wpisy winny też odpowiadać kwotom rzeczywistym.

Zgodnie z ugruntowaną linią orzecniczą dla oceny, czy księga podatkowa jest rzetelna, decydujące znaczenie ma to, czy w oparciu o zapisy w niej dokonane można ustalić prawidłową podstawę opo-

---

7 Por. wyrok NSA w Katowicach z dnia 18 grudnia 1997 r. (I SA/Ka 879/96), Lex nr 31867.

8 Zob. wyrok SN z dnia 4 października 1996 r. (III ARN 53/96), Lex nr 28569.

9 Zob. wyrok NSA z dnia 30 września 2010 r. (II FSK 1174/09), Lex nr 630255.

datkowania, a więc czy zawiera zapisy dotyczące wszystkich zdarzeń podatkowych mających wpływ na ustalenie tej podstawy. Wykazana rozbieżność pomiędzy treścią zapisów księgi a stanem rzeczywistym, która uniemożliwia ustalenie właściwej podstawy opodatkowania i stanowi przesłankę do uznania ksiąg podatkowych za nierzetelne. Zatem wtedy, gdy księga nie rejestruje wszystkich zdarzeń, należy ją traktować jako nierzetelną, a w konsekwencji nie może stanowić dowodu w postępowaniu podatkowym.<sup>10</sup>

Natomiast niewadliwość ksiąg uzależniona jest od przestrzegania zasad ich prowadzenia określonych w odrębnych przepisach. Z wykładni *a contrario* wynika, że księgi są wadliwe, jeżeli nie są prowadzone zgodnie z zasadami wynikającymi z odrębnych przepisów. Zgodnie z art. 24 ust. 1 ustawy o rachunkowości<sup>11</sup> księgi rachunkowe powinny być prowadzone rzetelnie, bezbłędnie, sprawdzalnie i na bieżąco. W myśl natomiast art. 24 ust. 4 ustawy o rachunkowości księgi rachunkowe uważa się za sprawdzalne, jeżeli umożliwiają stwierdzenie poprawności dokonanych w nich zapisów, stanów (sald) oraz działania stosownych procedur obliczeniowych.<sup>12</sup> Organ kontroli skarbowej, zgodnie z art. 193 § 5 o.p. uznaje jednak za dowód księgi podatkowe, które prowadzone są w sposób wadliwy, jeżeli wady te nie mają istotnego znaczenia dla sprawy.

Podsumowując przykładem – brak odzwierciedlenia wykonanych usług/poniesionych kosztów itd. w księdze podatkowej będzie nierzetelnością księgi podatkowej, zaś błędna stawka VAT przyporządkowana w księdze podatkowej – jej wadliwością.

### 3. Nieracjonalność a nierzetelność

W praktyce kontrolnej często pojawia się też pytanie – czy nieracjonalność wydatku wynikająca z oceny organów podatkowych może stanowić podstawę do uznania za nierzetelną prowadzoną przez podatnika księgę podatkową, i odrzucenia jej jako dowodu w postępowaniu

10 Zob. wyrok NSA z dnia 4 września 2012 r. (II FSK 82/11), Lex nr 1218377.

11 Ustawa z dnia 29 września 1994 r. (tekst jedn. Dz.U. z 2013 r., poz. 330 ze zm.)

12 Zob. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 13 grudnia 2011 r. (I SA/Gd 1037/11), Lex nr 1134337.



podatkowym. W jednym z wyroków NSA<sup>13</sup> sąd zauważa, że rozstrzygając tego typu problem, należy przede wszystkim powołać się na § 11 ust. 4 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów.<sup>14</sup> Zasadą jest, iż podatnik jest obowiązany prowadzić księgę rzetelnie i w sposób niewadliwy (§ 11 ust. 1 cyt. rozporządzenia). Księga jest rzetelna, jeżeli dokonywane w niej zapisy odzwierciedlają stan rzeczywiście.

W § 11 ust. 4 cyt. rozporządzenia normodawca wprowadza pięć wyjątków, gdzie pomimo nieprawidłowości księgi pod względem materialnym uznaje się ją za rzetelną. Ma to miejsce w sytuacji, gdy:

- 1) niewpisane lub błędnie wpisane kwoty przychodu nie przekraczają łącznie 0,5 % przychodu wykazanego w księdze za dany rok podatkowy lub przychodu wykazanego w roku podatkowym do dnia, w którym naczelnik urzędu skarbowego lub organ kontroli skarbowej stwierdził te błędy, lub
- 2) brak właściwych zapisów jest związany z nieszczęśliwym wypadkiem lub zdarzeniem losowym, które uniemożliwiło podatnikowi prowadzenie księgi, lub
- 3) błędy spowodowały podwyższenie kwoty podstawy opodatkowania, z wyjątkiem błędów polegających na niewykazaniu lub zaniżeniu kosztów zakupu materiałów podstawowych, towarów handlowych oraz kosztów robocizny, lub
- 4) podatnik uzupełnił zapisy lub dokonał korekty błędnych zapisów w księdze przed rozpoczęciem kontroli przez naczelnika urzędu skarbowego lub przez organ kontroli skarbowej, lub
- 5) błędne zapisy są skutkiem oczywistej omyłki, a podatnik posiada dowody księgowo odpowiadające warunkom, o których mowa w § 12 ust. 3 cyt. rozporządzenia.

Sąd, dokonując wykładni językowej tego przepisu, słusznie stwierdził, że normodawca nie dopuszcza uznania księgi podatkowej za nierzetelną, jeżeli organ podatkowy stwierdzi, że wydatek z punktu jego widzenia jest nieracjonalny. Bez wątpienia zatem tylko przepis prawa,

13 Zob. wyrok NSA z dnia 23 lutego 2011 r. (II FSK 1894/09), Lex nr 751160.

14 Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 26 sierpnia 2003 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz.U. Nr 152, poz. 1447 ze zm.).

a nie przekonanie organu o nieracjonalności wydatku może świadczyć o uznaniu księgi podatkowej za nierzetelną w rozumieniu art. 193 § 1 o.p.

#### **4. Nierzetelność w kontekście winy**

Kolejna wątpliwość, jaka może pojawić się przy rozstrzyganiu sprawy związana jest z pytaniem – czy istnieje zobowiązanie organu podatkowego czy też kontroli skarbowej do stwierdzenia winy osób, które doprowadziły do nierzetelności lub wadliwości księgi. Ukształtowana linia orzecznicza sądów administracyjnych nakazuje przyjąć, zresztą słusznie, że nierzetelność księgi podatkowej jest kategorią obiektywną, co oznacza, że dla oceny nierzetelności nie mają znaczenia czynniki subiektywne towarzyszące dokonywaniu w niej zapisów, takie jak zamiar, cel, wina podatnika czy też przyczyny zewnętrzne, które w efekcie doprowadziły do tego, że nie odpowiada ona stanowi rzeczywistości. Za nierzetelną musi więc zostać uznana księga, w której nie dokonano zapisu w celu ukrycia osiągniętego przychodu czy też dokonanej czynności, jak też księga, w której przez pomyłkę dokonano błędnego zapisu.<sup>15</sup>

Także samo stwierdzenie przez organ kontrolny, iż księga podatkowa jest w całości lub w części nierzetelna, oznacza, że w zakresie, w jakim została stwierdzona nierzetelność, zostaje ona pozbawiona szczególnej mocy dowodowej wynikającej z przyznanego jej domniemania prawdziwości.

#### **5. Badanie nierzetelności lub wadliwości księgi podatkowej**

W przypadku zakwestionowania przez organy podatkowe lub kontroli skarbowej faktu poniesienia przez podatnika niektórych z wpisanych do księgi wydatków w oparciu o polecenia księgowo należy zatem uznać księgi podatkowe w części dotyczącej tych wydatków za nierzetelne, nieodzwierciedlające stanu rzeczywistego. Należy mieć na

---

15 Zob. wyrok NSA w Warszawie z dnia 14 stycznia 1992 r. (III SA 1432/91), Lex nr 23068; wyrok WSA w Lublinie z dnia z dnia 23 kwietnia 2004 r. (I SA/Lu 565/03), Lex nr 715128.

uwadze, że księga jest nierzetelna w części, w której nie odzwierciedla stanu faktycznego, w pozostałej części jest nadal rzetelna. Organ kontrolny natomiast zobligowany jest do wskazania, konkretnie w jakim okresie i w jakim zakresie występuje ta nierzetelność.

Jak wskazuje NSA,<sup>16</sup> w orzecznictwie utrwalony jest pogląd, iż badanie ksiąg podatkowych stanowi istotną czynność postępowania. W szczególności, dla celów dowodowych, ustawodawca w art. 193 § 6 o.p. wprowadził obowiązek sporządzenia protokołu z tego badania, który ma charakter swego rodzaju aktu administracyjnego.<sup>17</sup> W protokole tym organ powinien nie tylko wskazać, za jaki okres i w jakiej części nie uznaje ksiąg za dowód, ale przede wszystkim wykazać, dlaczego w tym zakresie księgi są nierzetelne bądź wadliwe.

Odrzucenie księgi jako dowodu wymaga zatem obalenia domniemania ich zgodności z prawdą. Jak już była mowa, ciężar obalenia tego domniemania spoczywa na organie podatkowym. Natomiast kluczowe w sprawie jest stanowisko sądu, że przed podjęciem rozstrzygnięcia organ podatkowy powinien (choć moim zdaniem musi) rozważyć także argumenty podnoszone przez podatnika.<sup>18</sup> Odpis protokołu organ podatkowy doręcza stronie (art. 193 § 7 o.p.), która w terminie 14 dni od dnia doręczenia protokołu może wnieść zastrzeżenia do zawartych w nim ustaleń, przedstawiając jednocześnie dowody, które umożliwią organowi podatkowemu prawidłowe określenie podstawy opodatkowania (art. 193 § 8 o.p.). Protokół powinien zawierać pouczenie o prawie i terminie wnoszenia zastrzeżeń. Sporządzenie aneksu do protokołu już po doręczeniu stronie protokołu obliuguje organ do powtórzenia całej procedury, o jakiej mowa w art. 193 § 6–8 o.p. Do zgłoszonych przez stronę zastrzeżeń lub dowodów organ podatkowy powinien odnieść się w toku prowadzonego postępowania podatkowego, a w razie ich nieuwzględnienia mogą one stanowić podstawę zarzutów w postępowaniu odwoławczym. Zastrzeżenia mogą dotyczyć całości lub części poczynionych w protokole. Podatnik, uznając ustalenia protokołu w zakresie nierzetelności lub wadliwości ksiąg za prawidłowe, może przedstawiać zastrzeżenia i dowody eliminujące potrzebę szacowania podstawy opo-

---

16 Zob. wyrok NSA z dnia 2 czerwca 2005 r. (FSK 1781/04), Lex nr 172982.

17 Por. wyrok NSA z dnia 17 kwietnia 2000 r. (III SA 819/99), Lex nr 40692.

18 Por. wyrok SN z dnia 29 marca 2000 r. (III RN 135/99), Lex nr 44333.

datkowania. Obalenie domniemania prawidłowości ksiąg podatkowych nie pozbawia ich „normalnej” mocy dowodowej. Mogą być one podstawą ustaleń faktycznych jak każdy inny dowód w rozumieniu art. 180 o.p. Co ważne, odmiennej oceny ksiąg podatkowych może dokonać zarówno organ odwoławczy, jak i sąd administracyjny badający legalność decyzji wymiarowej.

## 6. Jeden czy dwa protokoły badania ksiąg

Nie ulega wątpliwości, że protokół badania ksiąg jest swoistym aktem administracyjnym, którego sporządzanie, jak i kwestionowanie powinno odbywać się w zgodzie z procedurą opisaną w art. 193 § 6–8 o.p.<sup>19</sup> Wielokrotnie ze strony skarżących pada zaś argument na niekorzyść ich zdaniem organu, braku sporządzenia dwóch protokołów z badania ksiąg, tj. jednego w postępowaniu podatkowym, kontrolnym, a drugiego w toku kontroli podatkowej.

Należy zgodzić się z uzasadnieniem prezentowanym w wyroku NSA,<sup>20</sup> że z niewymagającego szczególnej wykładni art. 290 § 1 i 5 o.p. wynika, że kontrolujący przebieg kontroli dokumentuje w protokole, w którym mogą być zawarte również ustalenia dotyczące badania ksiąg w zakresie przewidzianym w art. 193 o.p. Jak zauważa sąd, normodawca wyraźnie postanowił, że w tym przypadku nie sporządza się odrębnego protokołu badania ksiąg, o którym mowa w art. 193 § 6 o.p. Powołane przepisy mają odpowiednie zastosowanie na mocy art. 31 ust. 1 u.k.s. Oznacza to, że po wszczęciu kontroli podatkowej organ kontroli skarbowej ma obowiązek udokumentowania przebiegu kontroli w protokole (art. 290 § 1 o.p.). Przepis art. 290 § 5 o.p. nie pozostawia wątpliwości co do dopuszczalności zawarcia w tym protokole ustaleń dotyczących badania ksiąg w zakresie przewidzianym w art. 193 o.p. o odstąpieniu od obowiązku sporządzenia odrębnego protokołu badania tychże ksiąg. Protokół kontroli podatkowej zawiera niezbędne dane pozwalające na odwołanie się do treści przepisów art. 193 § 1–6 o.p. i stwierdzenie, że badane księgi podatkowe przeprowadzone

19 Zob. wyrok NSA z dnia 23 września 2008 r. (II FSK 878/07), Lex nr 492424.

20 Zob. wyrok NSA z dnia 12 września 2012 r. (I FSK 1598/11), Lex nr 1243770.

były nierzetelne i w sposób wadliwy. Powyższe uprawnienie, zdaniem sądu, przysługujące organom podatkowym (organom kontroli skarbowej), wynika wprost z przepisów ustawy, a to oznacza, że nie można kwestionować tego rodzaju postępowania i domagać się sporządzenia w oparciu o te same ustalenia kolejnego protokołu badania ksiąg podatkowych na podstawie art. 193 o.p. Z art. 193 § 1 o.p. wynika, że ksiąg podatkowych jako dowodu w postępowaniu podatkowym nie można zastępować innymi środkami dowodowymi w celu ustalenia okoliczności faktycznych mających odzwierciedlenie w zawartych w księgach zapisach, dopóki nie zostanie stwierdzona nierzetelność lub wadliwość tych ksiąg. Księgi podatkowe uważa się za rzetelne, jeżeli dokonywane w nich zapisy odzwierciedlają stan rzeczywiście (art. 193 § 2 o.p.).<sup>21</sup>

Czym innym jest natomiast konieczność sporządzenia drugiego protokołu badania ksiąg w przypadku, gdy np. po przeprowadzeniu dodatkowych czynności dowodowych okaże się, że pierwotnie sporządzony protokół z badania ksiąg np. w kontroli podatkowej jest niepełny. W takiej sytuacji można, a nawet trzeba sporządzić drugi protokół z badania ksiąg w postępowaniu podatkowym na podstawie już art. 193 § 6 o.p., który w sposób kompletny będzie traktował problematykę nierzetelności lub wadliwości ksiąg podatkowych podatnika.

## 7. Skutek niesporządzenia protokołu z badania ksiąg

Biorąc powyższe rozważania pod uwagę, nie ulega wątpliwości, że co do zasady organy podatkowe i skarbowe, chcąc wymierzyć podatnikowi w decyzji kwotę zobowiązania podatkowego, wyliczoną w oparciu o prowadzone przez podatnika księgi i powołując się na fikcyjne transakcje, mają obowiązek przeprowadzić, uregulowane w przepisach art. 193 § 6 o.p., postępowanie w zakresie nieuznania tych ksiąg za dowód w postępowaniu podatkowym z powodu ich nierzetelności.<sup>22</sup>

Z uwagi jednak na częstotliwość występowania zarzutów dotyczących braku sporządzenia protokołu badania ksiąg w toku procedur

---

21 Tożsame stanowisko prezentowane jest w wyroku NSA z dnia z dnia 17 grudnia 2009 r. (I FSK 1594/08), Lex nr 593640 a także wyroku NSA z dnia 15 marca 2006 r. (I FSK 744/05), Lex nr 197539.

22 Zob. wyrok NSA z dnia 23 kwietnia 2010 r. (I FSK 574/10), Lex nr 594065.

kontrolnych organów podatkowych i skarbowych pierwszorzędne znaczenie ma treść wyroku NSA.<sup>23</sup> Jak zauważa sąd, wyjaśnienie treści art. 193 § 6 o.p. i paragrafów go poprzedzających było już wielokrotnie prezentowane w orzecznictwie sądownoadministracyjnym. Naczelny Sąd Administracyjny w cytowanym wyroku podziela stanowisko, w którym oceniono, że aby uchylić decyzję z powodu braku formalnego protokołu badania ksiąg, należy wykazać, że naruszenie to miało istotny wpływ na wynik sprawy. Istotny – to znaczy mający przełożenie na treść rozstrzygnięcia. Brak formalnego stwierdzenia przez organ nierzetelności czy wadliwości prowadzenia ksiąg zgodnie z art. 193 § 6 o.p. nie może mieć zwłaszcza wpływu na wynik prowadzonego postępowania w przypadku, gdy z protokołu kontroli skarbowej wynikały okoliczności kwestionowane przez organ, a strona nie została pozbawiona możliwości ustosunkowania się do tych ustaleń (wniesienie zastrzeżeń).<sup>24</sup>

Także brak formalnego stwierdzenia przez organ nierzetelności prowadzenia ksiąg zgodnie z art. 193 § 6 o.p. nie może mieć wpływu na wynik prowadzonego postępowania, w przypadku gdy z protokołu kontroli wynikały okoliczności kwestionowane przez organ, a strona nie została pozbawiona możliwości ustosunkowania się do tych ustaleń poprzez wniesienie zastrzeżeń.<sup>25</sup>

Swoją drogą brak sporządzenia protokołu z badania ksiąg nie jest też podstawą do wznowienia postępowania.<sup>26</sup>

## **8. Szacowanie podstawy opodatkowania – przed czy po stwierdzeniu nierzetelności księgi?**

Najtrafniej do tematu szacowania podstawy opodatkowania odnosi się NSA w wyroku,<sup>27</sup> w którym stwierdza, że oszacowanie polega na przybliżonym określeniu wartości podstawy opodatkowania. Zgod-

23 Zob. wyrok NSA z dnia 27 lutego 2013 r. (I FSK 608/12), Lex nr 1312191.

24 Stanowisko wyrażone w wyroku NSA z dnia 29 sierpnia 2012 r. (I FSK 1337/11), Lex nr 128334.

25 Por. wyrok WSA w Łodzi z dnia 6 maja 2010 r. (I SA/Łd 266/10), Lex nr 585076.

26 Zob. wyrok NSA z dnia 15 czerwca 2007 r. (I FSK 894/06), Lex nr 382115.

27 Zob. wyrok NSA z dnia 23 lutego 2011 r. (II FSK 1894/09), Lex nr 751160.

nie z dyspozycją przepisu art. 193 § 4 o.p. księgi podatkowe, które są prowadzone nierzetelnie albo w sposób wadliwy, organ podatkowy nie uznaje za dowód tego co w nich jest zapisane. Przy tym art. 193 § 6 o.p. obliguje organ podatkowy do określenia, w jakiej części bądź za jaki okres nie uznaje ksiąg za dowód tego, co wynika z zawartych w nich zapisów. Jednakże oszacowanie można zastosować dopiero po uprzednim stwierdzeniu nierzetelności księgi, co wynika z treści art. 23 o.p. Słusznie sąd podkreśla, że nie jest dopuszczalne odwrócenie tej kolejności. Co ważne, a o czym często się zapomina, nie wolno dokonywać szacunkowych wyliczeń poszczególnych wydatków poniesionych przez podatnika w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej, a potem na ich podstawie wnioskować o nierzetelności księgi. Wynika z tego, że dopóki organ podatkowy nie wykaże, na podstawie przeprowadzonego postępowania dowodowego, nieprawdziwości zapisów, nie może korzystać z instytucji oszacowania podstawy opodatkowania.

Sąd dodatkowo podzielił pogląd wyrażony przez NSA w innym wyroku,<sup>28</sup> w którym stwierdzono wprost, że szacowanie jest dopuszczalne dopiero po uznaniu księgi podatkowej za nierzetelną, a w konsekwencji po nieuznaniu jej za dowód tego, co wynika z zawartych w niej zapisów (art. 23 § 1 w związku z art. 193 § 4), a więc może być jedynie następstwem uznania księgi za nierzetelną, a nie przyczynę stwierdzenia tej nierzetelności.

## 9. Podsumowanie

Rola orzecznictwa sądów administracyjnych w temacie stwierdzenia wadliwości lub nierzetelności księgi podatkowej polega nie tylko na rozstrzygnięciu wątpliwości, jakie pojawiają się w toku prowadzonych procedur kontrolnych przez organy podatkowe i skarbowe, ale też na dokonywaniu skrupulatnej wykładni przepisów prawa z uwagi na występowanie szeregu problemów praktycznych, które mnożą się z uwagi na niedoskonałe unormowanie tego zagadnienia w o.p.

---

28 Zob. wyrok NSA z dnia 28 maja 2005 r. (I SA/Łd 2418/01), Lex nr 83362.

Należałoby zatem zastanowić się nad koniecznością wprowadzenia zmian do o.p., które jednoznacznie rozwiąłyby niejasności w zakresie poprawności stosowanej procedury przez organy kontrolne. Pojawia się bowiem podstawowa wątpliwość, czy w ogóle, a jeśli tak to w jakim stopniu obowiązujące rozwiązania ustawowe są czytelne i zrozumiałe, a ich niedoskonałości rozwiewane na korzyść strony? Moim zdaniem praktykowany przez organy podatkowe i kontroli skarbowej proces rozstrzygania w obszarze rzetelności i niewadliwości ksiąg podatkowych pozostawia wiele miejsca na polemikę, która spowodowana jest ułomnością rozwiązania przyjętego przez normodawcę w o.p.



# PRZEDAWNIEŃ POWINNOŚCI PODATNIKA – ZAGADNIENIA DYSKUSYJNE

ADAM NITA

## **1. Przedawnienie jako instytucja prawa podatkowego – ujęcie teoretyczne**

### **1.1. Ewolucja stosunków społecznych jako przyczyna przedawnienia roszczeń**

Umarzające oddziaływanie czasu na stosunki prawne, znajdujące swój wyraz w instytucji przedawnienia, jest ściśle związane z wpływem tego czynnika na stosunki społeczne (ekonomiczne). Ponieważ podlegają one ewolucji w czasie, zasadniczego znaczenia nabiera pytanie o konsekwencje mających miejsce przeobrażeń dla istniejącej powinności, ukształtowanej w oparciu o treść normy prawnej. W zależności od sposobu postrzegania prawa oraz jego związków z naturalnymi stosunkami społecznymi, możliwe jest sformułowanie dwóch przeciwstawnych poglądów w tym względzie. W opozycji do przekonania, że bez względu na zaistniałe zmiany ukształtowana powinność winna być realizowana w jej pierwotnym kształcie, pozostaje bowiem stanowisko, iż stan prawny należy dostosować do aktualnej sytuacji faktycznej zobowiązanego.<sup>1</sup>

Właśnie to zapatrywanie przesądza o dopuszczalności stosowania instytucji przedawnienia. Jak się wydaje, współcześnie jest ono powszechnie aprobowane, przy czym akceptacja dla wykorzystywania

---

1 Por. A. Guckelberger, *Die Verjährung im Öffentlichen Recht*, Tübingen 2004, s. 110.

przedawnienia ma różnego rodzaju motywy. Dla zwolenników pozytywistycznego rozumienia prawa, z dominującą rolą ustawodawcy jako jedyne go inspiratora takiego, a nie innego ukształtowania uprawnień i obowiązków, przedawnienie jest uzasadnione jedynie względami celowościowymi.<sup>2</sup> Inni autorzy, dostrzegając konieczność dokonywania zmian w prawie, następujących pod wpływem ewolucji stosunków społecznych w czasie, traktują natomiast instytucję przedawnienia jako dobrodziejstwo, pozwalające dostosować treść uprawnień i obowiązków do aktualnej sytuacji faktycznej.<sup>3</sup> W tym ujęciu przedawnienie jest narzędziem umożliwiającym osiągnięcie zgodności pomiędzy prawem a rzeczywistością, w której jest ono realizowane.<sup>4</sup> Norma prawna jest bowiem bezpośrednio związana z „konkretną sytuacją historyczną”, determinującą działania ustawodawcy jako twórcy prawa. Ustawy są zaś tworzone z intencją rozwiązania problemu, istniejącego w określonej rzeczywistości społecznej.<sup>5</sup> Jej zmiana sprawia, że istniejąca powinność nie przystaje do aktualnych realiów, w których znajduje się podmiot obowiązany. Zastosowanie instytucji przedawnienia pozwala natomiast usunąć sprzeczność pomiędzy ukształtowanym stanem prawnym a poddanymi presji czasu stosunkami społecznymi.

## **1.2. Kontrowersje co do stosowania instytucji przedawnienia w prawie podatkowym**

Łączenie skutków prawnych z upływem czasu wywołuje poważne zastrzeżenia etyczne. Niełatwo bowiem w kategoriach moralnych wytłumaczyć sens rozwiązania polegającego na tym, że w wyniku upływu czasu formalny wierzyciel podatkowy (organ podatkowy) traci przysługujące mu prawo do skonkretyzowania powinności podatkowej, a podmiot obowiązany z tytułu podatku zostaje zwolniony z ciężącego na nim zobowiązania. Przedawnienie niewątpliwie działa na korzyść osoby, która nie wykonuje ciężących na niej obowiązków, zapewniając jej

---

2 O. Mayer, *Deutsches Verwaltungsrecht*, Band I, Berlin 1961, s. 331.

3 F. Zweifel, *Zeitablauf als Untergangsgrund öffentlich – rechtlicher Ansprüche*, Basel 1960, s. 3 oraz F. Peters, *Die Einrede der Verjährung als ein den Rechtsstreit in der Hauptsache erledigendes Ereignis*, „*Neue Juristische Wochenschrift*” 2001, nr 32, s. 2291.

4 P. Kirchhof, *Verwalten und Zeit. Über gegenwartsbezogenes, rechtzeitiges und zeitrechtes Verwalten*, Hamburg 1975, s. 17.

5 H – F. Lange, *Die verwaltungsrechtliche Verjährung. Begriff und Zweck, Wirkung sowie prozessuale Behandlung*, Berlin 1984, s. 6.

ochronę przed wierzycielem.<sup>6</sup> W konsekwencji prawo – wbrew swojej funkcji – odmawia ochrony uprawnionemu, faworyzuje natomiast zobowiązanego, to zaś pozostaje w sprzeczności ze społecznym poczuciem sprawiedliwości.<sup>7</sup> Zarzut ten w szczególny sposób uwidacznia się na gruncie prawa karnego, gdzie instytucja przedawnienia w przeszłości krytykowana była jako instrument osłabiający odstrasżające działanie zagrożenia karnego, a przez to, jako swoista zachęta do popełniania przestępstw.<sup>8</sup>

Przedstawionym zastrzeżeniom co do zasadności posługiwania się instytucją przedawnienia towarzyszą również inne wątpliwości. Okoliczność, że na skutek upływu czasu wygasa prawo do doręczenia ustalającej decyzji podatkowej lub przestaje istnieć zobowiązanie podatkowe, oddziałuje na podatnika demoralizująco, skłaniając go do naruszania prawa podatkowego. Sprawia ona, iż podmiot obowiązany może dojść do przekonania, że od powinności podatkowej uwalnia samo tylko, odpowiednio długie ukrywanie przed opodatkowaniem uzyskanego przedmiotu opodatkowania albo brak świadczenia do końca okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Skoro zaś tak, to alternatywą dla sumiennego wywiązywania się z zobowiązania podatkowego są zbawienne dla podatnika skutki umarzającego działania czasu.

Jednocześnie łatwy do wyobrażenia jest zarzut nierówności wobec prawa. W następstwie przedawnienia dochodzi bowiem do powstania sytuacji, w której część podatników, wywiązując się z nałożonej na nich powinności podatkowej, przyczynia się do utrzymania państwa lub innego podmiotu publicznego korzystającego ze statusu wierzyciela podatkowego. Inni natomiast, dzięki umarzającemu oddziaływaniu czasu unikają powstania skonkretyzowanej powinności podatkowej lub zapłaty podatku. Takie rozumienie istoty sprawiedliwego obciąże-

---

6 Z tego względu trafnie wywodzi się, że w konstrukcji przedawnienia w prawie podatkowym ścierają się dwie wartości: interes dłużnika w wygaśnięciu ciężącej na nim powinności w następstwie upływu czasu oraz dążenie wierzyciela (podmiotu publicznego) do tego, aby skutek ten nie nastąpił zbyt wcześnie. Por. Schefold, *Erörterungen zur steuerlichen Anspruchsverjährung*, „Steuer und Wirtschaft”, XXII Jahrgang (1943), s. 609.

7 Por. S. Wójcik, *Zagadnienia etyczne przedawnienia roszczeń*, [w:] *Z zagadnień cywilnego prawa materialnego i procesowego*, Lublin 1988, s. 142–143 oraz 147.

8 K. Marszał, *Uzasadnienie przedawnienia w teorii prawa karnego*, „Państwo i Prawo” 1964, nr 11, s. 735.

nia podatkowego prowadzi do wniosku, że w przypadku stosowania instytucji przedawnienia dochodzi do konfliktu dwóch fundamentalnych wartości – bezpieczeństwa prawnego oraz równości wobec prawa. W zależności zaś od systemu wartości wyznawanego przez ustawodawcę większe znaczenie przywiązuje się do stabilności prawa, ułatwiając wygaśnięcie powinności podatkowej na skutek upływu czasu lub – stojąc na gruncie dosłownie rozumianej równości wobec prawa – utrudnia się zaistnienie przedawnienia, a nawet – w skrajnej postaci – w ogóle nie stosuje się tej instytucji. Samo wykorzystanie instytucji przedawnienia stanowi zaś przejaw prymatu zasady bezpieczeństwa prawnego nad równością wobec prawa.<sup>9</sup>

Przedawnienie jako instytucja przyczynia się niewątpliwie do ukształtowania stabilnego stanu prawnego, gwarantując bezpieczeństwo prawne podmiotu obowiązanego, który zyskuje pewność, że po upływie określonego czasu od powstania zobowiązania nie będzie nękany żądaniem zapłaty.<sup>10</sup> Dzięki przedawnieniu dochodzi do usunięcia sprzeczności pomiędzy stanem faktycznym oraz sytuacją ukształtowaną w oparciu o normę prawną. W imię budowy nowego pokoju prawnego następuje więc przełamanie poprzedniego, „normatywnego” pokoju prawnego, nieprzystającego do aktualnych stosunków życiowych. Jest to niezwykle istotne, ponieważ konsekwencją wymogu zachowania bezpieczeństwa prawnego, wynikającego z konstytucyjnej zasady państwa prawnego, jest nie tylko konieczność odpowiedniego ukształtowania przez ustawodawcę treści aktu prawnego – jasności oraz określoności zawartych w nim norm prawnych.<sup>11</sup> Zasada bezpieczeństwa prawnego oddziałuje również na proces stosowania normy prawnej. Jej przejawem jest zaś wymóg określenia przez ustawodawcę przebiegu stosowania normy prawnej.<sup>12</sup> Dzięki przedawnieniu, tworzącemu ze-

---

9 G. Schwardt, *Rechtssicherheit und Verjährung im Steuerrecht*, „Der Betriebs – Berater” 1962, nr 35/36, s. 1432; por. także A. Spitaler, *Unterbrechung der Verjährung von Steueransprüchen*, „Finanz – Rundschau” 1958, nr 16–17, s. 363.

10 Jak stwierdza K. Czerweny, trudno uznać za prawidłową sytuację, w której podatnik musi liczyć się z możliwością dochodzenia roszczeń podatkowych przez podmiot uprawniony z tytułu podatku w nieograniczonej przestrzeni czasu. Por. K. Czerweny, *Die Verjährung im Steuerrecht*, München 1973, s. 3.

11 P. Kunig, *Das Rechtsstaatprinzip. Überlegungen zu seiner Bedeutung für das Verfassungsrecht der Bundesrepublik Deutschland*, Tübingen 1986, s. 396.

12 H. Oetker, *Die Verjährung. Strukturen eines allgemeinen Rechtsinstituts*, Baden–Baden 1994, s. 39.

wnętrzną granicę dla istniejącej już powinności, dochodzi do ograniczenia tego procesu w czasie.

Jak to trafnie i obrazowo ujmuje H. Maas, przedawnienie stanowi gwarancję zachowania pokoju prawnego (bezpieczeństwa prawnego), gdyż zapobiega ingerencji przeszłości w terażniejszość.<sup>13</sup> Dzieje się zaś tak, ponieważ w wyniku przedawnienia prawem stają się określone stany faktyczne, które przez długi czas nie były kwestionowane.<sup>14</sup> Również one wymagają bowiem prawnej ochrony.<sup>15</sup> Z tego względu, za wykorzystywaniem instytucji przedawnienia w imię zachowania pokoju prawnego przemawia zarówno interes dłużnika, jak i interes publiczny.<sup>16</sup> Dobrodziejstwo przedawnienia dla podmiotu obowiązane go przejawia się wspomnianą już gwarancją, że po upływie określonego czasu nie będzie skutecznie wzywany do świadczenia, nawet gdy nie spełnił całej, ciężącej na nim powinności. Korzyść publiczna polega zaś na tym, że z biegiem czasu ustaje konieczność rozstrzygnięcia przez powołane do tego organy wszelkich potencjalnych sporów, powstałych w związku z przedawnionym roszczeniem.<sup>17</sup> Ma to szczególne znaczenie na gruncie prawa podatkowego, gdzie organ administracyjny (podatkowy) orzeka w sprawie, a jednocześnie reprezentuje podmiot uprawniony z tytułu podatku.<sup>18</sup>

Wygaśnięcie powinności podatkowej na skutek upływu czasu sprawia, iż w relacjach zachodzących pomiędzy państwem lub innym wierzycielem podatkowym oraz podatnikiem kształtuje się niezbędna stabilność – podmiot obowiązany z tytułu podatku uzyskuje jasność co do istnienia lub nieistnienia swojego zobowiązania. Znika więc ryzyko, że podmiot publiczny będzie dochodził świadczenia w momencie najmniej dogodnym dla dłużnika podatkowego. Zarazem jednak klarowność sto-

---

13 H. Maas, *Die Verjährung im öffentlichen Rechte*, Kiel 1932, s. 18.

14 Por. B. Mugdan, *Die gesamten Materialien zum Bürgerlichen Gesetzbuch*, Band I, Berlin 1899, s. 511.

15 D. Dörr, *Die Verjährung vermögensrechtlicher Ansprüche im öffentlichen Recht*, „Die Öffentliche Verwaltung” 1964, nr 1, s. 14.

16 H.–F. Lange, *Die verwaltungsrechtliche Verjährung. Begriff und Zweck, Wirkung sowie prozessuale Behandlung*, Berlin 1984, s. 3; por. także F. Koschnick, *Die Verjährung im Verwaltungsrecht*, Göttingen 1936, s. 6.

17 Ch. Birr, *Verjährung und Verwirkung. Fristen – Beginn – Hemmung – Wirkung*, Berlin 2003, s. 26, por. także F. Zweifel, *Zeitablauf als Untergangsrung öffentlich – rechtlicher Ansprüche*, Basel 1960, s. 4.

18 R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2012, s. 212.

sunków prawnych ukształtowana w wyniku przedawnienia działa także na korzyść wierzyciela podatkowego. Odpada bowiem konieczność dochodzenia od podatnika – w imię zapewnienia koniecznych dochodów budżetowych – świadczenia, co do którego z upływem czasu widoki na wymuszenie zapłaty są niewielkie.<sup>19</sup> Podmiot uprawniony z tytułu podatku osiąga więc jasność nie tylko co do swojej sytuacji prawnej, ale i ekonomicznej.<sup>20</sup> Dodatkowo, w następstwie przedawnienia, formalny wierzyciel podatkowy zostaje zwolniony od ponoszenia kosztów wymiaru i egzekucji świadczenia praktycznie niemożliwego do uzyskania.<sup>21</sup>

Taki sens przedawnienia trudno jednak traktować jako odstępstwo ustawodawcy, tworzącego tę instytucję od wymogu sprawiedliwego, tzn. równego obciążenia podatkowego. Co więcej, wydaje się, że przedawnienie, gwarantując pokój prawny – dostosowanie powinności podatkowej do aktualnej sytuacji faktycznej podatnika, daje również rękojmię sprawiedliwego opodatkowania. Nie ma więc sprzeczności pomiędzy bezpieczeństwem prawnym, do zaistnienia którego przyczynia się przedawnienie oraz wymogiem równego obciążenia podatkowego. Obydwe te wartości łącznie stanowią natomiast podstawę do wykorzystywania instytucji przedawnienia na gruncie prawa podatkowego. Wniosek ten potwierdzają efekty poszukiwań przyczyn stabilizowania porządku prawnego przez wzgląd na upływ czasu.

## **2. Prawne motywy stosowania przedawnienia w prawie podatkowym**

### **2.1. Problem utraty znaczenia podatku jako źródła dochodów budżetowych**

Konieczność odwoływania się do konstrukcji prawnej przedawnienia w celu zapewnienia pokoju prawnego znajduje różnego rodzaju uza-

---

19 Jak trafnie stwierdza Schefold, im więcej czasu upływa od powstania zobowiązania podatkowego, tym mniejsza jest szansa na wymuszenie jego spełnienia. Por. Schefold, *op. cit.*, s. 609.

20 M. Binder, *Die Verjährung im schweizerischen Steuerrecht*, Zürich 1985, s. 8; por. także F. Koschnick, *op. cit.*, s. 8.

21 Por. Schefold, *op. cit.*, s. 609.

sadnienie. Racją przedawnienia w prawie podatkowym z pewnością nie jest jednak okoliczność, iż po upływie dłuższego czasu pobranie podatku traci znaczenie dla wierzyciela podatkowego.<sup>22</sup> Zasadniczym celem podatku jest bowiem zapewnianie dochodów dla budżetu.<sup>23</sup> Konieczność zaspokajania zbiorowych potrzeb społeczności tworzącej dany związek publiczny wydaje się być zaś „ponadczasowa” i dlatego nie sposób postawić tezy, iż po upływie dłuższego terminu podatek przestaje odgrywać swoją rolę jako źródło dochodów publicznych.

## 2.2. Utrudnienia dowodowe ujawniające się z upływem czasu

W nauce prawa cywilnego przedawnienie uznawane jest za środek zaradczy na trudności dowodowe, które mogą pojawić się przy dochodzeniu dawno powstałego roszczenia.<sup>24</sup> Jak się podkreśla, upływ czasu sprawia, że dokumenty giną lub ulegają zniszczeniu, świadkowie umierają albo przestają pamiętać fakty, o których mają zeznawać, a okoliczności faktyczne istotne dla rozstrzygnięcia sprawy zmieniają się w sposób uniemożliwiający ustalenie prawdy.<sup>25</sup> W tej sytuacji podmioty procesu nie mają równych szans na udowodnienie swoich racji. Co więcej – osoba, która przezornie zabezpieczyła dowody uzasadniające jej żądania, może wykorzystać negatywne konsekwencje upływu czasu przeciwko swojemu mniej przewidującemu przeciwnikowi, rozmyślnie odkładając dochodzenie roszczenia na koniec okresu przedaw-

---

22 Dla porównania – podstawowym argumentem uzasadniającym stosowanie przedawnienia w prawie karnym jest to, że po upływie czasu odpada potrzeba karania, tak z punktu widzenia zasad prewencji generalnej, jak i przez wzgląd na cele prewencji specjalnej. Chodzi więc o to, że po upływie dłuższego czasu od popełnienia czynu zabronionego kara wymierzona sprawcy nie wywołuje w społeczeństwie poczucia, że przestępstwo spotkało się z reakcją państwa w postaci orzeczonej kary. Kara taka nie oddziałuje również wychowawczo na samego sprawcę, gdyż rozbieżność czasowa pomiędzy czynem a karą sprawia, że nie dostrzega on związku pomiędzy tymi zdarzeniami i w konsekwencji nie traktuje kary jako następstwa swojego zachowania. Por. K. Marszał, *Przedawnienie w prawie karnym*, Warszawa 1972, s. 71–73. Podobnie A. Zoll, [w:] K. Buchała, A. Zoll, *Kodeks karny. Część ogólna*, Kraków 1998, s. 587–588.

23 Por. R. Mastalski, *op. cit.*, s. 10.

24 Potrzeba stosowania przedawnienia jako instytucji zapobiegającej trudnościom dowodowym będącym rezultatem upływu czasu uznawana jest również w doktrynie prawa karnego. Nie jest to jednak podstawowy argument uzasadniający wykorzystywanie instytucji przedawnienia przez tę gałąź prawa. Por. A. Zoll, [w:] K. Buchała, A. Zoll, *op. cit.*, s. 588. Por. także K. Marszał, *op. cit.*, s. 73.

25 P. Nabholz, *Verjährung und Verwirkung als Rechtsuntergangsgründe infolge Zeitablaufs*, Aarau 1961, s. 30; por. także Ch. Birr, *op. cit.*, s. 25.

nienia i utrudniając mu w ten sposób obronę.<sup>26</sup> Wprowadzenie terminu przedawnienia ma wyeliminować te zagrożenia, gdyż po upływie określonego czasu możliwość dowodzenia swoich racji przestaje mieć jakiegokolwiek znaczenie.

Argument ten niejednokrotnie wykorzystywany jest dla potwierdzenia sensu stosowania instytucji przedawnienia także w prawie publicznym, w tym na gruncie prawa podatkowego.<sup>27</sup> Zaistniałe przedawnienie traktowane jest zaś jako okoliczność zastępująca konieczność dowodzenia w celu wykazania swoich racji.<sup>28</sup> Co więcej, umarzające oddziaływanie upływu czasu przedstawiane jest jako środek zapobiegający pomyłkom w rozstrzygnięciu sprawy, do których może dojść ze względu na niejasności co do treści stanu faktycznego, niemożliwe do usunięcia po upływie dłuższego czasu.<sup>29</sup>

Wydaje się, że przedawnienie może zapobiegać wykorzystywaniu trudności dowodowych przeciwnika dla uzyskania korzystnego dla siebie rozstrzygnięcia pod warunkiem, że termin przedawnienia jest stosunkowo krótki. Jak bowiem trafnie zauważa S. Wójcik, w krótkim czasie świadkowie masowo nie umierają, ani nie tracą pamięci.<sup>30</sup> Także niebezpieczeństwo utraty, zniszczenia lub zniekształcenia dokumentu oraz zmian w stanie faktycznym wydaje się być mniejsze niż w przypadku, gdy termin przedawnienia jest dłuższy. Należy podkreślić, że okresy, po upływie których wierzyciel podatkowy traci należne mu uprawnienia, nie są wielkie – ich długość nie przekracza pięciu lat.<sup>31</sup> Na

---

26 J. Gwiazdomorski, *Podstawowe problemy przedawnienia*, „Nowe Prawo” 1955, nr 1, s. 5.

27 Schultzenstein, *Verjährung sowie Fristen und Verwaltungsstreitverfahren*, „Verwaltungsarchiv” 1909, Bd. 17, s. 16–17 oraz Schefold, *op. cit.*, s. 609; por. także A. Guckelberger, *op. cit.*, s. 79 oraz H.W. Kruse, *op. cit.*, s. 200–201.

28 M. Binder, *op. cit.*, s. 9; por. także F. Zweifel, *op. cit.*, s. 3.

29 A. Guckelberger, *op. cit.*, s. 123.

30 S. Wójcik, *op. cit.*, s. 144.

31 Por. art. 68 oraz 70 o.p. Ze względu na sposób obliczania terminu przedawnienia okres ten może jednak wydłużyć się do lat sześciu od końca roku, w którym miało miejsce zdarzenie kształtujące początek biegu tego terminu. W przypadku przedawnienia prawa do ustalenia wysokości podatku dochodowego od osób fizycznych należnego z tytułu uzyskania dochodu pochodzącego ze źródła nieujawnionego lub nieznanego pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów, termin przedawnienia obowiązku podatkowego liczony jest bowiem nie od końca roku, w którym podatnik uzyskał takie przysporzenie, ale od końca roku, w którym upłynął termin do złożenia rocznego zeznania podatkowego za rok, którego dotyczy decyzja ustalająca. Data ta przypada zaś na dzień 30 kwietnia roku następującego po roku, w którym powstał obowiązek podatkowy. Z kolei w przypadku przedawnienia zobowiązania podatkowego jego bieg rozpoczyna się z końcem roku, w którym upłynął termin płatności podatku. W konsekwencji, jeżeli zobowiązanie podatkowe powstaje w jednym roku, ale ter-



gruncie prawa podatkowego sam prawodawca, we właściwy sobie sposób, dąży jednak do zapobieżenia trudnościom dowodowym jako negatywnej konsekwencji upływu czasu. W tym celu nakłada na podatnika obowiązek przechowywania faktur, rachunków oraz ksiąg podatkowych przez okres odpowiadający terminowi przedawnienia zobowiązania podatkowego.<sup>32</sup> Samo wszczęcie postępowania podatkowego mającego na celu wymiar należnego świadczenia nie przerywa zaś biegu przedawnienia.<sup>33</sup> Na własną szkodę działałby zatem wierzyciel, który opóźniając dochodzenie roszczenia, starałby się sobie stworzyć w ten sposób ułatwienia dowodowe. Takie postępowanie mogłoby wywołać efekt wręcz odwrotny od zamierzonego, zmniejszając szansę wierzyciela na uzyskanie spornego świadczenia. Już w trakcie prowadzonego postępowania mogłoby bowiem nastąpić przedawnienie roszczenia.

Możliwość wykorzystywania trudności dowodowych podatnika na jego niekorzyść, jako uzasadnienie dla stosowania instytucji przedawnienia w prawie podatkowym, budzi również istotne wątpliwości ze względu na treść procesowych zasad: prawdy obiektywnej (prawdy obiektywnej materialnej) oraz zaufania. Jak wiadomo, dyrektywy te mają charakter normatywny, ponieważ ich treść została ujęta w ordynacji podatkowej. Z tego względu obowiązane są kierować się nimi organy prowadzące postępowanie podatkowe. Odstępstwo od tego wymogu stanowi zaś naruszenie prawa procesowego, dające w szczególności podstawy do formułowania środków zaskarżenia w stosunku do rozstrzygnięć dokonanych z naruszeniem zasad postępowania podatkowego.

Spełniając wymóg dążenia do ustalenia prawdy obiektywnej w trakcie prowadzonego postępowania podatkowego, organy podatkowe obowiązane są podejmować wszelkie niezbędne działania w celu

---

min jego spełnienia przypada na rok następny, wygaśnięcie zobowiązania podatkowego ma miejsce dopiero po sześciu latach od końca roku, w którym powstało zobowiązanie podatkowe.

- 32 Por. § 23 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 maja 2005 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, zaliczkowego zwrotu podatku, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 95, poz. 798, zm. Dz.U. Nr 102, poz. 860), a także art. 86 § 1 oraz art. 88 § 1 o.p.
- 33 Por. wyrok NSA z dnia 3 stycznia 2002 r. (III SA 1339/00), „Monitor Podatkowy” 2002, nr 2, s. 2 oraz wyrok NSA z dnia 14 listopada 2000 r. (III SA 1366/99), Lex nr 46585.

dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy.<sup>34</sup> Oznacza to, że niemożność przedstawienia dowodu przez stronę nie zwalnia organu podatkowego z obowiązku podjęcia czynności procesowych, zmierzających do zebrania pełnego materiału dowodowego. Podmiot ten, rozstrzygając w sprawie, nie opiera się więc wyłącznie na dowodach przedstawionych przez stronę, ale zobowiązany jest przyjmować aktywną postawę, dążąc do wszechstronnego wyjaśnienia stanu faktycznego.<sup>35</sup>

Ustawowa zasada prawdy obiektywnej wyklucza także ukrywanie przez formalnego wierzyciela podatkowego (organ podatkowy) dowodu w postaci odnalezionego dokumentu lub powstrzymywanie się od wykorzystania innych środków dowodowych, tylko dlatego że nie wniósł o to podatnik, zaś wnioski, jakie można by wyprowadzić z uwzględnieniem tych dowodów, uzasadniałyby racje podmiotu obowiązanego z tytułu podatku, a nie wierzyciela podatkowego. Organ prowadzący postępowanie podatkowe obowiązany jest bowiem uwzględniać w swoim rozstrzygnięciu wszelkie okoliczności sprawy – zarówno korzystne, jak i niekorzystne, odpowiednio – dla strony oraz dla wierzyciela podatkowego.<sup>36</sup> Ewentualne, niemożliwe do usunięcia wątpliwości co do stanu faktycznego, istniejące pomimo dążenia organu do ustalenia prawdy obiektywnej, nie mogą być przy tym interpretowane na niekorzyść strony.<sup>37</sup>

Zakaz stronniczego, tendencyjnego prowadzenia postępowania, a także rozstrzygania na niekorzyść strony wszelkich niejasności dotyczących oceny stanu faktycznego stanowi również treść zasady zaufania, ukształtowanej w art. 121 § 1 o.p.<sup>38</sup> Przepis ten nakazuje prowadzenie postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych. W konsekwencji organ podatkowy obowiązany jest równo traktować interesy zarówno wierzyciela podatkowego, jak i podmiotu obowiązanego z tytułu podatku.<sup>39</sup> To zaś, jak się wydaje, wyklucza sy-

---

34 Art. 122 o.p.

35 Por. wyrok NSA z dnia 4 czerwca 1998 r. (I SA/Kr 1052/97), Lex nr 33618; por. także wyrok NSA z dnia 8 maja 1998 r. (I SA/Wr 659/96), Lex nr 33842.

36 Por. wyrok NSA z dnia 6 listopada 2003 r. (I SA/Gd 1237/00), „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2004, nr 1, poz. 1.

37 Por. wyrok NSA z dnia 27 września 2001 r. (I SA/Gd 1387/99), Lex Polonica.

38 R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Wrocław 1998, s. 101.

39 Por. wyrok NSA z dnia 3 listopada 2000 r. (I SA/Lu 911/99), Lex Polonica.

tuację, w której organ prowadzący postępowanie podatkowe, działając na rzecz finansów publicznych, ukrywa odnaleziony przez siebie dowód potwierdzający racje podatnika. Dowód nieznaný stronie postępowania z powodu „niszczycielskiego” działania czasu, a „odkryty” przez organ podatkowy dążący do dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego, powinien być więc uwzględniony przy rozstrzygnięciu w sprawie, bez względu na to, na czyją korzyść przemawia.

Z wszystkich tych względów przedawnienie jako środek zapobiegający trudnościom dowodowym wydaje się mieć w prawie podatkowym ograniczone znaczenie.

### **2.3. Ewolucja zdolności płatniczej podatnika jako sens stosowania instytucji przedawnienia**

Innym uzasadnieniem potrzeby stosowania instytucji przedawnienia jest wykorzystywanie jej jako swoistego stabilizatora uniemożliwiającego wzruszanie stanu faktycznego za pomocą spóźnionego poszukiwania ochrony prawnej. W ten sposób przedawnienie zapewnia bezpieczeństwo prawne dłużnika, wyklucza bowiem możliwość skutecznego dochodzenia przez wierzyciela przysługującego mu roszczenia po upływie długiego czasu. Zarazem jednak perspektywa upływu terminu i związana z nią negatywna dla wierzyciela konsekwencja w postaci przedawnienia roszczenia skłania ten podmiot do szybkiej realizacji przysługującego mu prawa.<sup>40</sup> Tym samym uwidacznia się właśnie stabilizacyjna funkcja przedawnienia – motywując wierzyciela do dochodzenia roszczenia w określonym terminie, daje ono dłużnikowi pewność, że po upływie tego czasu wierzyciel nie będzie w stanie wywierać na nim zaspokojenia. Dochodzi zatem do wspomnianej wcześniej legalizacji stanu faktycznego, gdyż po upływie terminu przedawnienia nie może on być już wzruszany. Jak się wydaje, ta właśnie przesłanka stanowi główny motyw wprowadzenia instytucji przedawnienia do prawa podatkowego.<sup>41</sup>

Pod wpływem niebezpieczeństwa upływu terminu przedawnienia podmiot uprawniony z tytułu podatku motywowany jest do spraw-

40 Por. J. Gwiazdomorski, *op. cit.*, s. 5–6.

41 Por. J. Gach, Głosa do wyroku Sądu Najwyższego z dnia 27 czerwca 1983 r. (III ARN 8/83), „Orzecznictwo Sądów Polskich i Komisji Arbitrażowych” 1985, nr 2, s. 77.

nego dochodzenia oraz egzekwowania należności publicznoprawnej.<sup>42</sup> Wbrew powoływanym wcześniej poglądom akcentującym sprzeczność pomiędzy gwarancją pokoju prawnego jako celem przedawnienia oraz równością wobec prawa prowadzi to jednak do ukształtowania sprawiedliwego obciążenia podatkowego. Wniosek ten jest konsekwencją takiego, a nie innego ujmowania postulatu równego obciążenia podatkowego, będącego jednym z filarów sprawiedliwego opodatkowania.

Jak wiadomo, współcześnie równość wobec prawa nie jest rozumiana formalnie. Jej przejawem nie jest więc identyczne obciążenie daniną publiczną każdego podatnika. Sprawiedliwość opodatkowania wyraża się natomiast koniecznością dostosowania wysokości należności podatkowej oraz zasad jej zapłaty do zdolności płatniczej podmiotu obowiązanego z tytułu podatku. Dzieje się tak, ponieważ równo powinny być traktowane osoby znajdujące się w porównywalnej sytuacji faktycznej lub prawnej.<sup>43</sup> Sprawiedliwe obciążenie podatkowe istnieje zatem wówczas, gdy uwzględnia, również w aspekcie czasu, możliwości płatnicze podatnika. Wyraża się to w szczególności dążeniem do ukształtowania terminu płatności podatku w sposób dogodny dla dłużnika podatkowego, tak aby data spełnienia świadczenia podatkowego pozostawała w czasowym związku z momentem, w którym miał miejsce przyrost wartości będący przedmiotem opodatkowania. Przyjmuje się bowiem, że w tym punkcie czasu podatnik legitymuje się zdolnością płatniczą, a dzięki bliskości ustawowego terminu zapłaty podatku nie musi jej utrzymywać w długim odcinku czasu.

W tym kontekście brak terminu przedawnienia oznaczałby konieczność utrzymywania przez podmiot obowiązany z tytułu podatku swojej zdolności do zapłaty daniny publicznej w praktycznie nieograniczonej przestrzeni czasu. W każdej chwili organ podatkowy mógłby bowiem dokonać ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego lub – określając jego wysokość – dokonać prawidłowego wymiaru należności podatkowej. Oznaczałoby to, że podatnik tkwiłby w wiecznej niepewności co do powinności zapłaty podatku oraz co do wysokości ciężącej na nim daniny.

---

42 M. Binder, *op. cit.*, s. 12–13; por. także A. Guckelberger, *op. cit.*, s. 112 oraz F. Koschnick, *op. cit.*, s. 8–9.

43 A. Guckelberger, *op. cit.*, s. 122.

Tego rodzaju niebezpieczeństwo ma szczególnie istotne znaczenie ze względu na częstą nieprecyzyjność regulacji wynikającej z poszczególnych ustaw podatkowych. Stwarza ona organom podatkowym szerokie pole do dokonywania różnego rodzaju interpretacji, nie zawsze zgodnych z rozumieniem tych samych przepisów przez podmiot obowiązany z tytułu podatku. Nie jest zaś obojętne, kiedy następuje uiszczenie należności podatkowej. Zdolność płatnicza podatnika ewoluuje bowiem w czasie i to, co w jednym okresie rozliczeniowym nie powodowałoby trudności z zapłatą, w innym, późniejszym przedziale czasu, gdy kondycja finansowa dłużnika doznała osłabienia, może wiązać się z istotnymi problemami.<sup>44</sup>

Ryzyko takie jest tym większe, gdy na podatniku ciążyą powinności podatkowe ukształtowane w oparciu o podatkowy stan faktyczny o charakterze powtarzalnym lub ciągłym. W takim bowiem przypadku, w sytuacji gdy organ podatkowy, zakwestionowawszy rozliczenie podatnika dotyczące jednego lub kilku okresów rozliczeniowych z przeszłości, wydaje decyzję podatkową, dochodzi do kumulacji w jednej przestrzeni czasu powinności zapłat dwóch lub więcej podatków – danin związanych z poprzednimi przestrzzeniami realizacji podatkowego stanu faktycznego oraz bieżącej należności podatkowej.<sup>45</sup> Wszystkie te świadczenia podatnik obowiązany byłby spełnić ze środków finansowych, którymi dysponuje w momencie zapłaty i które są rezultatem osiągnięcia ostatniego przysporzenia majątkowego podlegającego opodatkowaniu. Poprzednie przyrosty wartości uległy bowiem konsumpcji, jako że podatnik tkwił w – jak się okazuje – błędnym przekonaniu, iż żadna powinność podatkowa na nim nie ciąży.

Jak się wydaje, motywując wierzyciela podatkowego do szybkiego działania, tego właśnie skutku ustawodawca chce uniknąć i w tym celu kształtuje instytucję przedawnienia. Pokój prawny zapewniany podatnikowi wraz z zakończeniem określonego odcinka czasu jest więc gwarancją, że po upływie terminu przedawnienia zdolność płatnicza dłużnika podatkowego nie dozna już uszczerbku. Zdarzenie z przeszło-

---

44 Oczywiście, nie sposób również wykluczyć, że wraz z upływem czasu zdolność płatnicza podatnika dozna wzmocnienia. Tego rodzaju zmiana, w przeciwieństwie do obniżenia się możliwości płatniczych podmiotu obowiązane go z tytułu podatku, nie wiąże się jednak dla podatnika z żadnym niebezpieczeństwem.

45 M. Binder, *op. cit.*, s. 10.

ści, tzn. powstała wówczas powinność podatkowa, nie będzie bowiem przenoszone w terażniejszość, gdyż ustanie konieczność jej spełniania z bieżących zasobów finansowych podatnika. Z tego właśnie względu nie sposób podzielić poglądu o prymacie zasady prawnego (bezpieczeństwa prawnego) nad wymogiem sprawiedliwego (równego) obciążenia podatkowego jako prawnym fundamentem stosowania instytucji przedawnienia w prawie podatkowym. Przyczyn stabilizującego oddziaływania przedawnienia należałoby natomiast upatrywać w konieczności dostosowania wymogu zapłaty podatku do ewoluującej w czasie zdolności płatniczej podatnika.

To właśnie stanowi gwarancję zachowania istotnego dla podatnika pokoju prawnego. Bezpieczeństwo prawne tego podmiotu nie opiera się bowiem na jego ochronie przed trudnościami dowodowymi, ale – poprzez motywowanie organów podatkowych do szybkiego wymiaru i egzekucji należności podatkowej – na tworzeniu pewności, iż po upływie dłuższego czasu podatnik nie może być już wzywany do zapłaty podatku. Tym samym powinność uiszczenia należności podatkowej nie odrywa się czasowo od stanu faktycznego, którego realizacja doprowadziła do jej powstania. Podatek utrzymuje zaś przymiot instrumentu zapewniającego neutralne uczestnictwo państwa lub innego uprawnionego podmiotu publicznego w korzyściach gospodarczych osiągniętych przez podatnika. Ma to również istotne znaczenie dla finansów publicznych, ponieważ malejąca z upływem czasu zdolność płatnicza podatnika osłabia szanse na uzyskanie świadczenia podatkowego przez uprawniony do tego podmiot.<sup>46</sup> W tym też kontekście – w odniesieniu do prawa podatkowego i formułowanych przez nie obowiązków podatnika – należy podzielić poglądy uznające przedawnienie za niezbędną instytucję regulującą, porządkującą oraz wpływającą na stabilność porządku prawnego.<sup>47</sup>

---

46 Por. A. Guckelberger, *op. cit.*, s. 112–113.

47 M. Binder, *op. cit.*, s. 6; por. także H. Oetker, *Die Verjährung. Strukturen eines allgemeinen Rechtsinstituts*, Baden–Baden 1994, s. 14.

### **3. Dyskusyjne elementy przedawnienia w ustawodawstwie oraz w orzecznictwie podatkowym**

#### **3.1. Kontrowersyjne konstrukcje normatywne**

Ukształtowanie przedawnienia wymiaru podatku oraz przedawnienia zobowiązania podatkowego, a także rozumienie tych instytucji w orzecznictwie sądów administracyjnych sprawiają, iż powstają istotne wątpliwości co do tego, czy w aktualnym ustawodawstwie oraz w praktyce stosowania ordynacji podatkowej konstrukcja prawna przedawnienia powinności podatnika spełnia swój cel. Analiza obowiązujących rozwiązań prawnych i postrzeganie dawności w rozstrzygnięciach sądowych sprawiają bowiem, że przedawnienie jako instrument kształtowania sprawiedliwego obciążenia podatkowego nie ma priorytetowego znaczenia. Zarówno ustawodawca, jak i sądy administracyjne chronią natomiast wierzyciela podatkowego przed „zgubnym” oddziaływaniem tej konstrukcji prawnej na finanse publiczne.

Na efektywność przedawnienia wpływają niewątpliwie różnego rodzaju okoliczności powodujące zawieszenie oraz przerwanie jego biegu. Jak się wydaje, ze względu na podstawowy cel stosowania instytucji przedawnienia w prawie podatkowym, tzn. z uwagi na potrzebę zabezpieczenia pokoju prawnego w relacjach zachodzących pomiędzy podmiotem obowiązany z tytułu podatku oraz wierzycielem podatkowym, warunki te powinny być kształtowane przez ustawodawcę bardzo ogólnie. Zasadą winna być więc sytuacja, w której zarówno dla dobra podatnika, jak i podmiotu uprawnionego z tytułu podatku uprawnienie do konkretyzacji obowiązku podatkowego oraz istniejące zobowiązanie podatkowe wygasają z upływem terminu wskazanego w ordynacji podatkowej. Tylko wyjątkowo dopuścić natomiast należy przypadki, w których organ podatkowy, poprzez swoje działania powodujące zawieszenie albo przerwanie biegu terminu przedawnienia doprowadza do wydłużenia tego okresu poza granice wyznaczone w ordynacji podatkowej. Skrajny, a co za tym idzie – trudny do zaakceptowania pogląd

w tym względzie prezentuje G. Schuwardt, stwierdzając, że z uwagi na konieczność zachowania bezpieczeństwa prawnego w ogóle należałoby zrezygnować z tworzenia katalogu zachowań skutkujących przerwaniem biegu terminu przedawnienia.<sup>48</sup>

Nie ma wątpliwości co do tego, że szereg rozwiązań prawnych obowiązujących w tym zakresie ma swoje uzasadnienie. W szczególności trudno kwestionować przepis, zgodnie z którym zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest następstwem odroczenia terminu płatności podatku lub zaległości podatkowej, a także rozłożenia na raty zapłaty podatku lub zaległości podatkowej.<sup>49</sup> Skoro bowiem świadomość przedawnienia zobowiązania podatkowego ma motywować do sprawnego dochodzenia oraz egzekwowania należności publicznoprawnej, a upływ jego terminu skutkuje wygaśnięciem skonkretyzowanej powinności podatkowej, to zrozumiałe jest to, iż termin przedawnienia nie może biec podczas odroczenia czy rozłożenia na raty. W tym czasie organ podatkowy nie może bowiem dochodzić należnego lub zaległego zobowiązania podatkowego.

Nie sposób natomiast zrozumieć jawnego preferowania przez ustawodawcę interesu finansów publicznych, dającego się zauważyć w innych przepisach ordynacji podatkowej. Po wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 lipca 2012 r. (P 30/11)<sup>50</sup> jasne stało się to, że organy podatkowe nie mogą nadużywać prawa, wykorzystując – bez wiedzy podatnika – okoliczność wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe (jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem zobowiązania podatkowego) jako przyczynę zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.<sup>51</sup> Częstym – choć sprzecznym z ustawowymi zasadami prowadzenia postępowania podatkowego – zabiegiem organów podatkowych jest bowiem podejmowanie postępowania karnego skarbowego tylko po to, aby zniweczyć upływ terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w sytuacji, gdy niebezpiecznie dla wierzyciela podatkowego zbliża się on do końca. Przed wyda-

---

48 G. Schuwardt, *Rechtssicherheit und Verjährung im Steuerrecht*, „Der Betriebs – Berater” 1962, nr 35/36, s. 1432.

49 Art. 70 § 2 pkt 1 o.p.

50 Dz.U. z 2012 r. poz. 848.

51 Por. art. 70 § 6 pkt 1 o.p.



niem wspomnianego orzeczenia przez Trybunał Konstytucyjny organ podatkowy oraz – jednocześnie – organ ścigania w postępowaniu karnym skarbowym wszczynał procedurę karną przez wzgląd na podejrzenie popełnienia czynu zabronionego związanego z niewykonaniem zobowiązania podatkowego. O podjęciu postępowania prowadzonego na podstawie kodeksu karnego skarbowego oraz – w konsekwencji – o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego podmiotu obowiązany z tytułu podatku dowiadywał się zaś dopiero wtedy, gdy zaskoczony prowadzeniem postępowania podatkowego podnosił on zarzut przedawnienia, a co za tym idzie, wygaśnięcia zobowiązania podatkowego.

Powołany wyrok Trybunału Konstytucyjnego uniemożliwia zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego bez wiedzy podatnika w związku z wszczęciem postępowania w sprawie karnej skarbowej. Należy jednak zauważyć, że rozstrzygnięcie to nie usuwa zasadniczego problemu, jakim jest nadużywanie prawa przez organy podatkowe wykorzystujące art. 70 § 6 pkt 1 o.p. jako „klucz” do opóźnienia momentu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Współcześnie nic nie stoi bowiem na przeszkodzie temu, aby podmioty te odsuwały w czasie moment wygaśnięcia zobowiązania podatkowego wszczynając postępowanie karne skarbowe i sumiennie informując o tym dłużnika podatkowego. Analizując wspomniany art. 70 § 6 pkt 1 o.p., trudno zaś wytłumaczyć taką, a nie inną jego treść czymkolwiek innym niż motywującą ustawodawcę chęcią utrudnienia wygaśnięcia zobowiązania podatkowego na skutek upływu czasu.

Dzieje się tak, ponieważ – jak się wydaje – przez wzgląd na ekonomikę postępowania karnego skarbowego jego podejmowanie ma sens już po ostatecznym, ewentualnie poddanym również kontroli sądowej, określeniu wysokości zobowiązania podatkowego. Dopiero wtedy, ponad wszelką wątpliwość wiadomo, że doszło do naruszenia przepisów prawa podatkowego uzasadniającego zastosowanie sankcji karnej. W tym kontekście wszczynanie postępowania karnego w trakcie toczącego się postępowania podatkowego nie może być więc traktowane jako nic innego niż wykorzystywanie przez organy podatkowe stworzonej im przez ustawodawcę szansy na zniweczenie zbliżającego się przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Rozwiązaniem normatywnym wywołującym zasadnicze wątpliwości przez wzgląd na sens przedawnienia w prawie podatkowym jest również dyrektywa wynikająca z art. 70 § 4 o.p. W aktualnym brzmieniu tego przepisu bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego zostaje przerwany wskutek zastosowania środka egzekucyjnego, o którym podatnik został zawiadomiony. Po tym zdarzeniu przedawnienie biegnie na nowo od dnia następującego po dniu, w którym zastosowano środek egzekucyjny. Trudno o entuzjazm dla tej konstrukcji prawnej, zwłaszcza jeżeli zestawia się ją z poprzednią treścią tego samego art. 70 § 4 o.p., obowiązującą do dnia 31 sierpnia 2005 r., uzupełnioną o nieistniejący już art. 70 § 5 o.p., skreślony z dniem 1 września 2005 r.<sup>52</sup> O ile bowiem we wcześniejszym stanie prawnym do przerwania biegu terminu przedawnienia prowadziło tylko pierwsze wszczęcie postępowania egzekucyjnego oraz zastosowanie w jego trakcie środka egzekucyjnego, o tyle obecnie nie ma już tego ograniczenia. Organy podatkowe zyskały zatem pełną swobodę w niweczeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Nietrudno więc wyobrazić sobie sytuację, w której tuż przed każdorazowym zakończeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego stosuje się środek egzekucyjny, tak aby wykluczyć wygaśnięcie zobowiązania podatkowego na skutek upływu czasu.

Jak się wydaje, rozwiązanie to godzi w istotę konstrukcji prawnej przedawnienia. Skoro bez żadnego ograniczenia, podejmując środek egzekucyjny, można doprowadzić do przerwania biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego, fikcją staje się istnienie instytucji przedawnienia jako gwarancji zachowania pokoju prawnego w relacjach zachodzących pomiędzy podmiotem uprawnionym oraz podmiotem obowiązany z tytułu podatku.<sup>53</sup> W obecnym stanie prawnym organ podatkowy z łatwością może bowiem doprowadzić do sytuacji, w której zobowiązanie podatkowe nie przedawni się nigdy. Podatnik, bez względu na swoją aktualną zdolność płatniczą, zmuszony zaś bę-

52 Art. 1 pkt 34 lit. b) i c) ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 143, poz. 1199).

53 Jak trafnie zauważa M. Binder, niczym nieograniczona możliwość podejmowania przez organy podatkowe działań skutkujących przerwaniem biegu terminu przedawnienia sprawia, że nieco iluzoryczna staje się ochronna funkcja przedawnienia. Por. M. Binder, *op. cit.*, s. 48.

dzie ponosić ciężar podatku w praktycznie nieograniczonej przestrzeni czasu.<sup>54</sup>

Podobny problem pojawia się w związku z kwestią wykonalności nieostatecznych decyzji podatkowych i bliskości upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jako przesłanki nadania rygoru natychmiastowej wykonalności podlegającej zaskarżeniu decyzji organu podatkowego pierwszej instancji. Jak wynika z art. 239a o.p., decyzje nieostateczne, w których nałożono na stronę powinność podlegającą wykonaniu w trybie przepisów egzekucyjnych, nie podlegają wykonaniu, chyba że nadano im rygor natychmiastowej wykonalności. Jedną z okoliczności uzasadniających opatrzenie nieostatecznego rozstrzygnięcia podatkowego taką klauzulą jest zaś to, że okres do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest krótszy niż 3 miesiące.<sup>55</sup>

Także to rozwiązanie prawne jest przykładem niczym niekamufowanym preferowania interesów wierzyciela podatkowego. W jego konsekwencji organ reprezentujący wierzyciela podatkowego (formalny wierzyciel podatkowy) bez większego trudu może doprowadzić do tego, że nigdy nie przedawni się skonkretyzowana, ale jeszcze nieostatecznie określona powinność podatkowa. W sytuacji nadawania decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności ustawodawca wymaga bowiem od organu podatkowego uprawdopodobnienia, że zobowiązanie wynikające z decyzji nie zostanie wykonane.<sup>56</sup> Jednocześnie jednak wniesienie zażalenia na postanowienie o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności nie wstrzymuje wykonania nieostatecznej decyzji podatkowej.<sup>57</sup> Wszystko to oznacza, iż sam fakt pozostawania do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego (a zatem – do wygaśnięcia tej skonkretyzowanej powinności podatkowej) mniej niż 3 miesiące w praktyce uzasadnia egzekwowanie decy-

---

54 Z tych samych względów nie sposób zaakceptować rozwiązania prawnego wynikającego z art. 70 § 8 o.p. Także bowiem ustanowienie zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego w postaci hipoteki lub zastawu skarbowego powoduje, że w ten sposób zabezpieczona skonkretyzowana powinność podatkowa nie przedawni się nigdy. Po upływie okresu równego terminowi przedawnienia zobowiązania podatkowego zapłaty podatku można jednak dochodzić jedynie z przedmiotu zabezpieczenia.

55 Art. 239b § 1 pkt 4 o.p.

56 Art. 239b § 2 o.p.

57 Art. 239b § 4 o.p.

zji podatkowej, od której podmiot obowiązany z tytułu podatku może się jeszcze odwoływać. Protest dłużnika podatkowego wyrażający się wniesieniem przez niego zażalenia na postanowienie o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności niczego zaś w tym względzie nie zmienia, bo nie wstrzymuje wykonania decyzji nieostatecznej.

### **3.2. Opaczne postrzeganie przedawnienia w orzecznictwie sądowym**

Poza przypadkami, w których ustawodawca formułuje rozwiązania prawne utrudniające przedawnienie powinności podatnika, również w orzecznictwie sądów administracyjnych daje się zauważyć postrzeganie instytucji przedawnienia w sposób trudny do zaakceptowania. Zdarza się bowiem, że w rozstrzygnięciach dotyczących zagadnień z zakresu szczególnego (szczegółowego) prawa podatkowego nie jest dostrzegany problem umarzającego oddziaływania czasu, nie tylko wyłączającego dochodzenie zapłaty podatku, ale i uniemożliwiającego konkretyzację powinności podatkowej.

Przykładem takiego pominięcia skutków przedawnienia przy orzekaniu w przedmiocie szczególnego prawa podatkowego jest wyrok NSA z dnia 26 września 2011 r.<sup>58</sup> W rozstrzygnięciu tym sąd administracyjny II instancji uznał, że upływ terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie wyklucza wydania decyzji w przedmiocie opodatkowania dochodu ze źródła nieujawnionego. Powinność podatkowa powstała w związku z opodatkowaniem dochodu nieujawnionego kreowana jest bowiem przez stan faktyczny odrębny w stosunku do podatkowego stanu faktycznego, którego urzeczywistnienie przez podatnika powoduje powstanie „normalnego” zobowiązania podatkowego kształtowanego w oparciu o progresywną skalę podatkową.

Takie rozumowanie budzi istotne wątpliwości przede wszystkim dlatego, że przedmiotem opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych jest uzyskanie dochodu. Zarówno więc w przypadku opodatkowania dochodu na „normalnych” zasadach (w oparciu o progresywną skalę podatkową), jak i w sytuacji, gdy wymiar podatku dokonywany jest przy zastosowaniu stałej, 75% stawki podatkowej,

---

58 II FSK 513/10, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2012, nr 1, s. 47.

wymiar podatku dokonywany jest w istocie w nawiązaniu do tego samego przyrostu wartości uzyskanego przez podatnika – dochodu osiągniętego przez podmiot obowiązany z tytułu podatku. Dzieje się tak, ponieważ w konstrukcji podatku dochodowego od osób fizycznych, obok uzyskania dochodu, ustawodawca nie wskazał „alternatywnego” przedmiotu opodatkowania w postaci ujawnienia przez organ podatkowy lub przez organ kontroli skarbowej wcześniej niezadeklarowanego przez dłużnika podatkowego. W konsekwencji termin przedawnienia zobowiązania podatkowego ograniczający możliwość dokonania wymiaru, poboru, a także dobrowolnej zapłaty podatku wcześniej wykazanego w błędnej wysokości uniemożliwia również wydanie decyzji w przedmiocie opodatkowania dochodu ze źródła nieujawnionego.<sup>59</sup>

Pomijając zaś przedstawiony argument oparty na rozumieniu pojęcia dochodu i na konstrukcji podatku dochodowego od osób fizycznych, warto wskazać iż traktowanie ujawnienia dochodu wcześniej nieujawnionego jako nowego impulsu do wymiaru podatku, nieskrępowanego terminem przedawnienia wskazanym w art. 70 o.p. prowadzi do logicznego wniosku, że w odniesieniu do należności z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych przedawnienie nie następuje nigdy. Nawet bowiem, gdy upłynie pięcioletni termin przedawnienia zobowiązania podatkowego, aprobując argumentację Naczelnego Sądu Administracyjnego, należałoby przyjąć, iż organ podatkowy (albo organ kontroli skarbowej) władny jest ustalić skonkretyzowaną powinność podatkową od dochodu nieujawnionego. W tej sytuacji każdy podatnik podatku dochodowego od osób fizycznych trwałby w wiecznej niepewności co do rzetelności swojego rozliczenia podatkowego, a stan „pokoju prawnego” będący rezultatem przedawnienia nie zostawałby osiągnięty w ogóle.

Podobny problem postrzegania instytucji przedawnienia daje się zauważyć na gruncie ustawy o podatku od spadków i darowizn. Zgodnie z jej art. 6 ust. 1 obowiązek podatkowy powstaje w datach wskazanych w tym przepisie – przykładowo: w przypadku nabycia w drodze

---

59 Więcej na ten temat – por. A. Nita, Głosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 26 września 2011 r. (II FSK 513/10), „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2012, nr 1, s. 33–37.

dziedziczenia jest to chwila przyjęcia spadku,<sup>60</sup> w sytuacji zaś darowizny dokonanej bez zachowania wymaganej formy aktu notarialnego – powstanie nieskonkretyzowanej powinności podatkowej następuje w momencie spełnienia przyrzeczonego świadczenia.<sup>61</sup> Od końca roku, w którym miały miejsce te zdarzenia, biegnie więc okres skutkujący utratą przez organ podatkowy prawa do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego.<sup>62</sup>

Niejako poza tą regulacją prawną usytuowano natomiast art. 6 ust. 4 ustawy. Wynika z niego, iż w przypadku, gdy nabycie objęte zakresem przedmiotowym podatku od spadków i darowizn nie zostało zgłoszone do opodatkowania, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą sporządzenia pisma stwierdzającego nabycie. Jeżeli zaś dokumentem tym jest orzeczenie sądu, nieskonkretyzowana powinność podatkowa kształtuje się z chwilą uprawomocnienia się tego orzeczenia. Odrębna regulacja dotyczy innego nabycia niezgłoszonego do opodatkowania. W odniesieniu do tego przedmiotu opodatkowania obowiązek podatkowy powstaje z chwilą powołania się przed organem podatkowym lub przed organem kontroli skarbowej na okoliczność uzyskania świadczenia będącego przedmiotem opodatkowania w podatku od spadków i darowizn.<sup>63</sup>

Niezgłoszenie do opodatkowania przysporzenia majątkowego, objętego przepisami ustawy o podatku od spadków i darowizn, a następnie zaistnienie okoliczności wskazanej w art. 6 ust. 4 ustawy niewątpliwie oznacza przerwanie biegu terminu przedawnienia rozpoczętego z upływem roku, w którym miało miejsce „pierwotne” powstanie obowiązku podatkowego. Z chwilą powołania się na fakt otrzymania nicodpłatnego świadczenia, czy w momencie uprawomocnienia się orzeczenia sądu, w szczególności postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku organ podatkowy zyskuje bowiem nowy impuls do wydania ustalającej decyzji podatkowej. Okres, po upływie którego następuje utrata tego uprawnienia, nie biegnie więc już od końca roku, w którym miało miej-

---

60 Art. 6 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d.

61 Art. 6 ust. 1 pkt 4 u.p.s.d.

62 Por. art. 68 § 1 i 2 o.p.

63 Art. 6 ust. 4 zd. 2 u.p.s.d.

sce zdarzenie wskazane w art. 6 ust. 1, ale rozpoczyna się z upływem roku, w którym wystąpiła okoliczność wskazana w art. 6 ust. 4 u.p.s.d.

Problem powstaje natomiast wówczas, gdy zdarzenie określone w art. 6 ust. 4 ustawy ma miejsce już po upływie terminu przedawnienia prawa do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego liczonego od końca roku, w którym miało miejsce „pierwotne” powstanie obowiązku podatkowego, zgodnie z art. 6 ust. 1 u.p.s.d.<sup>64</sup> Sądy administracyjne przyjmują, że w takiej sytuacji organ podatkowy nie jest skrzepowany upływem terminu przedawnienia wymiaru podatku, liczonym od końca roku kalendarzowego, w którym miało miejsce zdarzenie określone w art. 6 ust. 1 u.p.s.d. Powołanie się na przysporzenie majątkowe we właściwym czasie niezgłoszone do opodatkowania daje więc możliwość ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego nawet wtedy, gdy upłynął już okres przedawnienia wskazany w art. 68 o.p.<sup>65</sup> To samo dotyczy sytuacji, w której obowiązek podatkowy powstał na skutek dziedziczenia, którego jednak podatnik nie zgłosił do opodatkowania i – w konsekwencji – zgodnie z art. 6 ust. 4 u.p.s.d., obowiązek podatkowy powstał „ponownie” – na skutek uprawomocnienia się postanowienia sądu stwierdzającego nabycie spadku.<sup>66</sup>

Słusznie przyjmuje się, iż na skutek przedawnienia wymiaru podatku nie dochodzi do wygaśnięcia obowiązku podatkowego. Okoliczność ta skutkuje natomiast niemożnością przekształcenia ogólnego obowiązku podatkowego w skonkretyzowane zobowiązanie podatkowe. Pomimo upływu terminu przedawnienia wskazanego w art. 68 § 1 – 4 o.p. obowiązek podatkowy istnieje więc nadal, tyle że nie może się przerodzić w zobowiązanie podatkowe.<sup>67</sup> Organ podatkowy utracił bowiem kompetencję do ustalenia (ukształtowania) wysokości tej skonkretyzowanej powinności podatkowej.<sup>68</sup> Z tych względów zaistnienie

---

64 W szczególności chodzi o sytuację w której już po upływie terminu przedawnienia wymiaru podatku podatnik powołuje się przed organem podatkowym lub przed organem kontroli skarbowej na nabycie opodatkowane podatkiem od spadków i darowizn, wcześniej niezgłoszone do opodatkowania.

65 Por. wyrok WSA w Łodzi z dnia 4 grudnia 2012 r. (I SA/Łd 1316/12), Lex nr 1301338; por także wyrok WSA w Warszawie z dnia 7 lipca 2010 r. (III SA/Wa 92/10), Lex nr 675023 oraz wyrok WSA w Poznaniu z dnia 11 marca 2010 r. (III SA/Po 594/09), Lex nr 576291.

66 Por. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 5 stycznia 2011 r. (I SA/Gd 1083/10), Lex nr 747797.

67 Por. P. Smoleń, M. Szustek–Janowska, W. Wójtowicz, *Prawo podatkowe*, Bydgoszcz–Lublin 2002, s. 50–51.

68 Por. wyrok WSA w Łodzi z dnia 11 kwietnia 2012 r. (I SA/Łd 246/12), Lex nr 1166436.

okoliczności wskazanych w art. 6 ust. 4 ustawy o podatku od spadków i darowizn sprawia, że organy podatkowe „odzyskują” możliwość dokonania wymiaru podatku. Umożliwia to ustalenie wysokości zobowiązania podatkowego pomimo upływu terminu przedawnienia ograniczającego to uprawnienie organu podatkowego.

Trudno być entuzjastą tego rozwiązania. Oznacza ono bowiem, że każde powołanie się przez podatnika na fakt otrzymania świadczenia niezgłoszonego wcześniej do opodatkowania, czy też zaistnienie innej okoliczności wskazanej w art. 6 ust. 4 ustawy o podatku od spadków i darowizn, niezależnie od okresu, jaki upłynął od powstania obowiązku podatkowego uprawnia organ podatkowy do dokonania wymiaru zobowiązania podatkowego. Tym samym ta skonkretyzowana powinność podatkowa całkowicie odrywa się w aspekcie czasu od podatkowego stanu faktycznego będącego źródłem jej powstania. Podatnik, otrzymawszy konstytucyjną decyzję podatkową, obowiązany jest zaś spełnić ustalone w niej zobowiązania, pomimo że niejednokrotnie, po wielu latach jakie upłynęły od nabycia podlegającego opodatkowaniu podatkiem od spadków i darowizn, nie legitymuje się już zdolnością płatniczą umożliwiającą zapłatę. Realizacja tej powinności następuje więc z innych, później uzyskanych zasobów finansowych podmiotu obowiązanego z tytułu podatku, w szczególności z jego aktualnego dochodu. Oznacza to, że podatek przestaje być neutralnym uczestnikiem procesów gospodarczych, w których uczestniczy podatnik.

Z tych względów, rozumiejąc niewdzięczną rolę sądów administracyjnych, które w swoich orzeczeniach muszą uwzględniać zarówno treść art. 68 o.p. kształtującego instytucję przedawnienia wymiaru podatku, jak i trudny do pogodzenia z nim art. 6 ust. 4 u.p.s.d. stanowiący mechanizm przeciwdziałania uchylaniu się od opodatkowania,<sup>69</sup> należałoby postulować przyznawanie prymatu konstrukcji prawnej przedawnienia. Ta przyczynia się bowiem do budowy pokoju prawnego w relacjach pomiędzy organem podatkowym a podatnikiem. Dlatego godne rozważenia wydaje się być traktowanie upływu terminu przedawnienia wymiaru podatku jako nieprzekraczalnej granicy czaso-

---

69 S. Babiarz, A. Mariański, W. Nykiel, Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz, Warszawa 2010, s. 229.



wej uniemożliwiającej konkretyzację powinności podatkowej również w przypadkach wskazanych w art. 6 ust. 4 u.p.s.d.

Przedawnienie uprawnień wierzyciela podatkowego jako czynnik stabilizujący porządek prawny w dziedzinie zobowiązań podatkowych wywołuje również kontrowersje w związku z zasadą dwuinstancyjności postępowania podatkowego. Dzieje się tak w sytuacji, gdy podczas orzekania przez organ podatkowy pierwszej instancji termin przedawnienia jeszcze nie upłynął. Do przedawnienia prawa do doręczenia ustalającej decyzji podatkowej (przedawnienia wymiaru podatku) doszło natomiast w trakcie postępowania odwoławczego.

Jak się wydaje, współcześnie nie budzą już wątpliwości skutki przedawnienia zobowiązania podatkowego, które nastąpiło w toku instancji. Zgodnie bowiem z art. 208 ordynacji podatkowej w brzmieniu nadanym mu ustawą o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, obowiązującym od dnia 1 września

2005 r.,<sup>70</sup> umorzeniu podlega postępowanie, które z jakiegokolwiek przyczyny stało się bezprzedmiotowe. W szczególności zaś przyczyną takiego zakończenia postępowania jest upływ terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Oznacza to, iż nie ma żadnych podstaw do prowadzenia postępowania podatkowego i do orzekania w przedmiocie określenia wysokości zobowiązania podatkowego przez organ podatkowy drugiej instancji w sytuacji, gdy upływ terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nastąpił już po wydaniu decyzji podatkowej przez organ pierwszej instancji. W przedstawionym stanie faktycznym organ odwoławczy powinien więc uchylić zaskarżoną decyzję oraz umorzyć postępowanie w sprawie. Decyzja organu pierwszej instancji nie może bowiem zyskać waloru ostateczności na skutek upływu terminu przedawnienia – gdyby organ drugiej instancji tylko umarzał postępowanie, ostatecznym rozstrzygnięciem stawałaby się decyzja organu pierwszej instancji, a postępowanie podatkowe – wbrew art. 127 o.p. – byłoby jednoinstancyjne.

Inaczej niż w odniesieniu do przedawnienia zobowiązania podatkowego, jasności co do umarzających następstw upływu terminu prze-

---

70 Por. art. 1 pkt 78 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 143, poz. 1199).

dawnienia nie ma natomiast w przypadku, gdy w toku instancji kończy swój bieg termin przedawnienia wymiaru podatku. Co więcej, w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego utrwalił się pogląd, iż po upływie terminu przedawnienia prawa do doręczenia ustalającej decyzji podatkowej wydanie ponownej decyzji przez organ odwoławczy jest dopuszczalne, aczkolwiek wyłącznie w takim zakresie, w jakim zobowiązanie podatkowe i podstawa opodatkowania zostały ukształtowane w decyzji organu pierwszej instancji.<sup>71</sup> Dzieje się tak, ponieważ po upływie terminu przedawnienia wymiaru rola organu odwoławczego sprowadza się do kontroli prawidłowości dokonanego ustalenia, i w razie stwierdzenia, że ustalenie to jest wadliwe, do dokonania niezbędnej korekty w granicach wyznaczonych kwotą zobowiązania podatkowego ustaloną w decyzji organu pierwszej instancji. Zgodnie z tym rozumowaniem organ odwoławczy może zatem korygować istniejące zobowiązanie podatkowe na korzyść strony wnoszącej odwołanie, gdyż w ten sposób nie dochodzi do powstania skonkretyzowanej powinności podatkowej, a jedynie do prawidłowego ustalenia jej wysokości.

Trudno zgodzić się z tym postrzeganiem przedawnienia zaistniałego w toku instancji i sprowadzaniem go wyłącznie do ochrony podatnika przed podwyższeniem wysokości zobowiązania podatkowego podczas postępowania odwoławczego. Jak się wydaje, teza ta pozostaje w sprzeczności zarówno z zasadami podatkowego postępowania odwoławczego, jak i z istotą przedawnienia w prawie podatkowym. Sprzeciw wobec takiego rozumienia przedawnienia należy zaś podtrzymać pomimo że i w doktrynie prawa podatkowego panuje pogląd zgodny z zapatrywaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Cechą dwuinstancyjności postępowania – tak administracyjnego, jak podatkowego – jest dwukrotne rozstrzygnięcie tej samej sprawy przez dwa różne organy.<sup>72</sup> Oznacza to, że strona, wnosząc odwołanie, domaga się nie tylko kontroli decyzji organu pierwszej instancji, ale oczekuje przede wszystkim merytorycznego załatwienia danej sprawy po raz

---

71 Por. wyrok NSA z dnia 19 października 2010 r. (II FSK 1169/10), Lex nr 745532; por. także wyrok NSA z dnia 30 czerwca 2006 r. (II FSK 172/06), Lex nr 926864.

72 Por. wyrok NSA z dnia 22 marca 1996 r. (SA/Wr 1996/95), „Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego” 1997, nr 1, poz. 35.

drugi.<sup>73</sup> Zatem punktem odniesienia dla ustaleń organu podatkowego drugiej instancji nie jest wyłącznie decyzja podatkowa wydana i doręczona przez organ pierwszej instancji, ale przede wszystkim urzeczywistniony przez podatnika podatkowy stan faktyczny oraz – w przypadku ustalania wysokości zobowiązania podatkowego – powstały z mocy prawa obowiązek podatkowy wymagający konkretyzacji. Organ podatkowy drugiej instancji powtórnie, od samego początku rozpatruje więc tę samą sprawę administracyjną (podatkową), która była już rozpatrywana przez organ podatkowy pierwszej instancji.<sup>74</sup> W konsekwencji organ odwoławczy wydając własną decyzję, obowiązany jest ponownie zastosować normy prawa materialnego.<sup>75</sup> Do takich zalicza się zaś nie tylko wzory powinnoego postępowania wynikające z poszczególnych ustaw podatkowych, ale również normy określające termin przedawnienia prawa do doręczenia ustalającej decyzji podatkowej. Warto przy tym zauważyć, że decyzja organu odwoławczego uwzględnia w takim przypadku stan faktyczny i prawny istniejący w dacie jej wydania.<sup>76</sup>

Skoro w chwili podejmowania decyzji przez organ podatkowy drugiej instancji przedawnienie już nastąpiło, oczywiste jest, że organ ten nie może rozstrzygać sprawy. Nie sposób bowiem orzekać co do roszczenia albo w ramach uprawnienia, które nie istnieje, gdyż wygasło na skutek upływu czasu.<sup>77</sup> Planowana treść tego rozstrzygnięcia nie ma w tej sytuacji znaczenia. Ponieważ na skutek przedawnienia organ podatkowy traci prawo do wymiaru podatku,<sup>78</sup> niemożliwe staje się również obniżenie jego wysokości w stosunku do wartości wskazanej

---

73 Por. A. Kabat, [w:] S. Babiarczyk, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka–Medek, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2009, s. 793 oraz H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, Procedury podatkowe, Warszawa 2006, s. 917. Por. także wyrok WSA w Szczecinie z dnia 12 stycznia 2005 r. (SA/Sz 2273/03), „Biuletyn Skarbowy Ministerstwa Finansów” 2005, nr 4, s. 30.

74 Por. J. Zimmermann, Problem „beneficium novorum” w postępowaniu administracyjnym, „Państwo i Prawo” 1987, nr 5, s. 65.

75 J. Zimmermann, Ordynacja podatkowa. Komentarz. Postępowanie podatkowe, Toruń 1998, s. 249. Por. także R. Mastalski, J. Zubrzycki, *op. cit.*, s. 213–214 oraz B. Adamiak, J. Borkowski, Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, Warszawa 2002, s. 578.

76 J. Zimmermann, *op. cit.*, s. 250; por. także B. Adamiak, J. Borkowski, *op. cit.*, s. 578.

77 W świetle przepisów ordynacji podatkowej wydanie i doręczenie decyzji przez organ podatkowy pierwszej instancji nie zawiesza i nie przerywa terminu przedawnienia ani obowiązku, ani zobowiązania podatkowego. Por. także wyrok WSA w Warszawie z dnia 6 maja 2004 r. (III SA 3109/01), „Monitor Podatkowy” 2004, nr 12, s. 48.

78 J. Małecki, [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki, Podatki i prawo podatkowe, Warszawa 2006, s. 54.

w decyzji organu pierwszej instancji. Przedawnienie nie chroni bowiem podatnika przed zmianą wysokości zobowiązania podatkowego na jego niekorzyść, stabilizuje natomiast stan prawny, gwarantując, że z czasem niemożliwy staje się jakikolwiek wymiar zobowiązania podatkowego.<sup>79</sup>

W tej sytuacji, przyjmując dopuszczalność ograniczonego, reformatorskiego rozstrzygnięcia przez organ podatkowy drugiej instancji, można doprowadzić do fikcji instytucję przedawnienia prawa do doręczenia ustalającej decyzji podatkowej. Formą swoistej obrony przed utratą przez organ podatkowy pierwszej instancji uprawnienia do dokonania konkretyzacji powinności podatkowej może być bowiem wydanie i doręczenie nawet błędnej decyzji podatkowej ukształtowanej z naruszeniem normatywnych zasad postępowania podatkowego tylko po to, aby zapobiec umarzającemu efektowi przedawnienia. Ewentualna korekta tego rozstrzygnięcia – oczywiście na korzyść podatnika i przez to nieskrępowana terminem przedawnienia wskazanym w art. 68 o.p. – następowalaby natomiast w następstwie odwołania wniesionego przez stronę postępowania. Znacząc mentalność polskich organów podatkowych i ich stosunek do procesowych zasad wymiaru podatku, bez trudu można sobie wyobrazić taką sytuację.

Nieznajdujące potwierdzenia w ustawodawstwie oraz w poglądach doktryny postępowania administracyjnego rozumienie odwołania od decyzji podatkowej wyłącznie jako środka kontroli już ustalonego zobowiązania podatkowego prowadzi więc do tego, że przedawnienie wymiaru nie pełni swojej roli. Świadomość, że jego termin zbliża się do końca, nie musi bowiem motywować do sprawnego wymiaru podatku, tak aby ustalenie wysokości zobowiązania podatkowego przez organ pierwszej instancji oraz przez organ drugiej instancji następowało we właściwym czasie. Prosty środek zaradczy na umarzające oddziaływanie czasu na uprawnienia wymiarowe organu podatkowego staje się natomiast wydanie jakiegokolwiek decyzji podatkowej, byle kształtującej na tyle wysoką kwotę zobowiązania podatkowego, że

---

79 Traktowanie przedawnienia jako sposobu ochrony przed zmianą decyzji podatkowej jedynie na niekorzyść podatnika nie znajduje zresztą uzasadnienia w świetle art. 234 o.p. W przepisie tym ukształtowano generalny zakaz *reformatio in peius*. Co do zasady, organ podatkowy drugiej instancji w ogóle nie może więc wydać decyzji na niekorzyść strony wnoszącej odwołanie. Skoro zaś tak, to brak jest racjonalnych podstaw dla przyjmowania, że przed modyfikacją decyzji podatkowej na niekorzyść podatnika chroni instytucja przedawnienia.

w następstwie wniesionego odwołania – już po upływie terminu przedawnienia wymiaru – organ podatkowy będzie ją mógł obniżyć.

Trudno to zaaprobować, mając na względzie istotę i cele przedawnienia, a także brzmienie ordynacji podatkowej. Dlatego, wbrew orzecznictwu Naczelnego Sadu Administracyjnego, zasadne wydaje się uchylanie przez organ odwoławczy zaskarżonej decyzji i umarzenie postępowania również w takim przypadku, gdy w toku instancji nastąpiło przedawnienie wymiaru podatku. Wszystkie omówione wcześniej przykłady wskazują zaś na to, że zarówno normatywny kształt przedawnienia, jak i rozumienie tej instytucji w orzecznictwie sądowym nie zawsze pozostaje w zgodności z zaprezentowanymi na wstępie tego artykułu motywami stosowania tej instytucji w prawie podatkowym.

# ZNACZENIE OŚWIADCZEŃ PODATNIKA W ROZSTRZYGANIU SPRAW PODATKOWYCH

PIOTR PIETRASZ, JUSTYNA SIEMIENIAKO

## 1. Wstęp

Celem opracowania jest zaprezentowanie znaczenia i roli, jaką w rozstrzyganiu spraw podatkowych odgrywają oświadczenia podatnika. Realizacja tego celu wymagała jednak uprzedniego zdefiniowania pojęcia sprawy podatkowej oraz przedstawienia rodzajów oświadczeń składanych przez podatników w toku procesu realizacji zobowiązań podatkowych. W dalszej zaś kolejności skoncentrowano się na takich oświadczeniach wiedzy podatnika, które ściśle wiążą się ze stosowaniem prawa podatkowego, a które są zawarte w deklaracjach i zeznaniach podatkowych.

Wybór tematu jest uzasadniony chęcią podkreślenia, że w rozstrzyganiu spraw podatkowych pierwszorzędne znaczenie mają właśnie oświadczenia wiedzy podatnika. Uświadomienie znaczenia i roli oświadczeń strony biernej stosunku podatkowoprawnego w procesie realizacji zobowiązań podatkowych może w dalszej kolejności prowadzić do wyciągnięcia określonych – praktycznych wniosków, które mogą wpłynąć na uproszczenie procesu realizacji zobowiązań podatkowych.

## 2. Sprawa podatkowa i jej rozstrzygnięcie

Na wstępie warto poczynić uwagę ogólną dotyczącą rozstrzygnięć w prawie podatkowym. Rozstrzygnięcie niewątpliwie należy wiązać ze sprawą, w prawie podatkowym zaś ze sprawą podatkową.

Pojęcie „sprawa podatkowa” nie zostało przez ustawodawcę zdefiniowane, choć występuje w ordynacji podatkowej wielokrotnie (np. art. 122, art. 124–126, art. 130). Aby wyjaśnić, czym jest sprawa podatkowa, należy wyjść od opisanego w literaturze pojęcia sprawy administracyjnej. Sprawa podatkowa jest bowiem rodzajem sprawy administracyjnej.

Dla pojęcia sprawy administracyjnej istotne znaczenie ma spłot faktu i prawa. Obszar faktów wyznacza prawo materialne, z obszarem tym powiązana jest konieczność lub możliwość konkretyzacji normy prawnej.<sup>1</sup> Przyjmuje się też, że sprawa administracyjna to przewidziana w przepisach materialnego prawa administracyjnego możliwość konkretyzacji wzajemnych uprawnień i obowiązków stron stosunku administracyjnego.<sup>2</sup> Zauważa się, że w prawie administracyjnym relacja między faktem a prawem ma specjalny charakter – podczas gdy dla sądu cywilnego stosującego prawo ustalanie faktów służy w zasadzie temu, żeby dla nich określić konsekwencje prawne, to dla organu administracyjnego ustalone fakty dopiero otwierają samą możliwość zastosowania jakiejś normy prawa materialnego. Tutaj z faktem nie łączą się automatycznie jakieś konsekwencje prawne. Następują one tylko wtedy, gdy okaże się, że sytuacja faktyczna dokładnie odpowiada normie, która ma być zastosowana. Udowodnienie faktu nie przesądza tu sporu w jedną lub w drugą stronę, ale decyduje o zastosowaniu danej normy prawa materialnego.<sup>3</sup> Sprawa administracyjna, odmiennie od sprawy cywilnej, nie powstaje w następstwie inicjatywy podmiotów, które chcą sprawę „rozstrzygnąć”, ale ma charakter „niesporny” i wynika z wyznaczonego przez normę prawną jednostkowego i niepowtarzalnego spłotu faktu i prawa.

Sprawę administracyjną tworzy pojawienie się faktu, który łączy się z normą prawną w taki jednostkowy i niepowtarzalny sposób, że obiektywnie (a nie tylko w pojęciu jakiegoś podmiotu) pozwala na jej konkretyzację w formie aktu administracyjnego. W literaturze przyjmuje się, że między pojęciem decyzji a pojęciem sprawy administra-

---

1 J. Zimmermann, *Prawo administracyjne*, Kraków 2010, s. 300.

2 T. Woś, *Pojęcie – sprawa administracyjna – w przepisach kodeksu postępowania administracyjnego*, „Acta Universitatis Wratislaviensis” 1990, No 1022, *Prawo CLXVIII*, s. 334.

3 *Ibidem*, s. 300.

cyjnej istnieje nierozzerwalny związek, gdyż to właśnie decyzja ma rozstrzygać sprawę co do istoty.<sup>4</sup> Przyjmuje się, że załatwienie czy rozstrzygnięcie sprawy administracyjnej nie polega na przyznaniu racji tej lub innej stronie stosunku prawnego, ale na ustanowieniu uprawnień lub obowiązków, które w danym stanie faktycznym wynikają z danej normy prawnej i muszą zostać skonkretyzowane.<sup>5</sup>

Sprawa podatkowa wykazuje znaczne podobieństwo do sprawy administracyjnej. W 2002 r. Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale 7 sędziów wyjaśnił, że sprawą podatkową jest indywidualny, niepowtarzalny związek między faktem i prawem, z którym prawo materialne łączy skutek i konsekwencję w postaci konieczności wydania decyzji administracyjnej lub podatkowej. Sprawa podatkowa powstaje zatem już wtedy, gdy na gruncie prawa podatkowego pojawi się fakt (np. dochód), z którym prawo podatkowe łączy obowiązek ustalenia zobowiązania podatkowego w drodze decyzji podatkowej.<sup>6</sup>

Niemal wszystkie elementy wskazane przez Naczelny Sąd Administracyjny pozostają nadal aktualne. Sprawę podatkową wyznacza obowiązek podatkowy. Istotą sprawy podatkowej jest ujawnianie już istniejącego stanu prawnego, który zaistniał w związku z wejściem w obszar szeroko rozumianego obowiązku podatkowego. Rozstrzygnięciem sprawy podatkowej, analogicznie jak sprawy administracyjnej, będzie ustanowienie uprawnień lub obowiązków (zwykle obowiązków), które wynikają z normy prawnej i wymagają konkretyzacji. Jednak obecnie, co do zasady, materialne prawo podatkowe nie wymaga ustalenia zobowiązania podatkowego w drodze decyzji podatkowej.

Należy zwrócić uwagę, że zasadniczo rozstrzygnięcie sprawy administracyjnej i podatkowej wiązano przez długi czas z wydaniem aktu administracyjnego. Również obecnie ordynacja podatkowa, posługując się zwrotem „rozstrzygnięcie sprawy podatkowej”, odnosi to do rozstrzygnięć w postaci decyzji lub postanowień.<sup>7</sup> Należy jednak dostrzec również to, że w tym zakresie zachodzi jednak istotna zmia-

4 T. Kiełkowski, *Sprawa administracyjna*, Kraków 2004, s. 65 i n.

5 J. Zimmermann, *Prawo...*, *op. cit.*, s. 300.

6 Z uzasadnienia uchwały składu 7 sędziów NSA z dnia 22 kwietnia 2002 r. (FPS 1/02), CBO-SA.

7 Jako przykłady można wskazać przepisy art. 14m o.p., art. 130 § 1 pkt 2 o.p., art. 155 § 1 o.p., art. 172 § 1 o.p.



na. B. Adamiak zwraca uwagę, że stosowanie przepisów prawa administracyjnego oparte na władztwie administracyjnym budzi zastrzeżenia co do szerokiej ingerencji w prawa jednostki przez organy administracji publicznej. To zaś, jej zdaniem, uzasadniało poszukiwanie, przy zachowaniu regulacji określonych sfer stosunków społecznych przepisami prawa administracyjnego materialnego, innych od bezpośredniego władczego stosowania tych przepisów przez organy administracji publicznej. Uprawnienie (obowiązek) określa w wyniku czynności materialnoprawnej jednostka z zastrzeżeniem ingerencji władczej organu administracji publicznej, który w wyniku autorytatywnej konkretyzacji przepisu prawa administracyjnego materialnego pozbawia skutku prawnego dokonanej czynności. Autorka zauważa, że to właśnie w prawie podatkowym zostały przyjęte pierwsze regulacje tzw. władztwa administracyjnego przesuniętego w czasie.<sup>8</sup>

Obecnie podkreśla się więc coraz częściej, że chociaż podstawowym sposobem stosowanym w materialnym prawie publicznym jest władcza konkretyzacja uprawnień i obowiązków jednostki w formie decyzji administracyjnej, to jednak znanym sposobem jest też nabycie prawa w wyniku czynności jednostki, z zastrzeżeniem możliwości prawnej pozbawienia tego prawa w wyniku władczej ingerencji organu administracji publicznej.<sup>9</sup> W prawie podatkowym ten właśnie sposób określenia obowiązku publicznego, tj. w wyniku czynności materialnoprawnej jednostki, został przyjęty jako zasadniczy, gdy w wyniku takiej czynności dochodzi do konkretyzacji wysokości zobowiązania podatkowego.<sup>10</sup>

Rozstrzygnięcie sprawy podatkowej, tak jak sprawy administracyjnej, może więc nastąpić w formie aktu władczego – decyzji administracyjnej. Jednak, z uwagi na sposób zaistnienia sprawy podatkowej, a także stosowaną powszechnie technikę samoobliczenia podatku (obliczenia płatniczego), jej zaistnienie nie musi skutkować rozstrzygnięciem organu. Swoistym rozstrzygnięciem sprawy podatkowej, rozu-

---

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

9 B. Adamiak, Trwałość czynności prawnych w prawie podatkowym, [w:] Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego. Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego, red. W. Miemieć, Wrocław 2009, s. 29 i n.

10 *Ibidem*, s. 30.

mianym jako konkretyzacja obowiązku podatkowego, są w tej sytuacji w przeważającej większości deklaracje i zeznania podatkowe. Tak jak rozstrzygnięcia władcze (decyzje podatkowe), stanowią one podstawę do wystawienia tytułu wykonawczego i podlegają egzekucji administracyjnej w wysokości z nich wynikającej.

### **3. Samoobliczenie jako technika realizacji zobowiązań podatkowych bazująca na oświadczeniach podatnika**

Jak już zasygnalizowano, najlepszym przykładem tego, że współczesne prawo administracyjne i prawo podatkowe odchodzą od klasycznej koncepcji władczej regulacji stosunków społecznych, przyznając jednostce zdolność do podejmowania materialnoprawnych czynności, które kształtują uprawnienia lub obowiązki, jest powstawanie zobowiązań podatkowych z mocy prawa oraz związana z tym technika podatkowa oparta na samoobliczeniu podatku przez podatnika. Władztwo organu administracji publicznej zostaje w takich przypadkach ograniczone do kontroli zgodności czynności jednostki z przepisami prawa. Kontrola ta, w przypadku ustalenia wadliwości czynności materialnoprawnych jednostki, otwiera możliwość wszczęcia postępowania, które może zakończyć się decyzją administracyjną.

W sytuacji gdy realizacja zobowiązań podatkowych następuje poprzez samoobliczenie, jeśli jest ono wykonywane prawidłowo, działanie administracji skarbowej ogranicza się do rejestracji podatników, przyjmowania deklaracji podatkowych, przyjmowania należności oraz rozliczania dokonywanych wpłat. W takich przypadkach konkretyzacja uprawnień i obowiązków nie wymaga od organu wszczęcia i prowadzenia sformalizowanego postępowania ani wydania aktu o charakterze władczym (decyzji podatkowej).<sup>11</sup>

Zastosowanie w prawie podatkowym techniki samoobliczenia podatku powoduje więc przesunięcie zadań i ról organów podatkowych

---

11 P. Pietrasz, J. Siemieniako, [w:] P. Pietrasz (red.), J. Siemieniako, E. Wróblewska, Czynniki zmniejszające rolę władczych form działania administracji skarbowej w realizacji zobowiązań podatkowych, Warszawa–Białystok 2013, s. 44.

– nie muszą one dokonywać decyzyjnego wymiaru zobowiązań,<sup>12</sup> ale obowiązane są do kontroli prawidłowości obliczenia dokonanego przez podatnika (płatnika). Działania takie są podejmowane przede wszystkim w drodze czynności sprawdzających i kontroli podatkowej. W pierwszej z wymienionych procedur (w czynnościach sprawdzających) organ może wezwać podatnika do złożenia wyjaśnień, wskazując też przyczyny podania w wątpliwość rzetelności danych zawartych w deklaracji. Podatnik może wówczas, uwzględniając zastrzeżenie organu, skorygować deklarację i zapłacić podatek w prawidłowej wysokości. Jeżeli zaś tego nie zrobi, wszczynane jest postępowanie podatkowe.<sup>13</sup> Należy podkreślić, iż prowadzenie czynności sprawdzających i kontroli podatkowej nie zamyka etapu samoobliczenia podatku, a także obliczenia płatniczego. Z tego też powodu wskazane rodzaje procedur podatkowych sprzyjają zmniejszeniu znaczenia władczej działalności administracji skarbowej.

Samoobliczenie znajduje obecnie zastosowanie w zdecydowanej większości obowiązujących w Polsce podatków. Władcze działania administracji podatkowej zostały tu przesunięte do etapu weryfikacji prawidłowości wywiązania się z wykonania powinności podatkowych przez podatników, płatników, w przypadkach gdy organ stwierdzi istnienie nieprawidłowości w obliczeniu lub zapłacie podatku. W podatkach związanych z samoobliczeniem przystąpienie organów podatkowych do procesu realizacji zobowiązań następuje zasadniczo już po uprzedniej aktywności podmiotów biernych w ramach tego procesu. Dlatego też przyjmuje się, że organy podatkowe stosują prawo podatkowe w drugim etapie stosowania tego prawa.<sup>14</sup> Weryfikacja taka z oczywistych względów ma charakter wybiórczy. Administracja skarbowa nie jest w stanie kontrolować prawidłowości wszystkich działań podmiotów biernych stosunków podatkowopravných, które kształtują ich sytuację podatkowopravną. Stąd przy stosowaniu techniki samoobli-

---

12 W doktrynie można też spotkać pogląd, że wymiar podatku następuje także wtedy, gdy obliczenie podatku należy do podatnika (samowymiar) – H. Dzwonkowski, *Powstawanie i wymiar zobowiązań podatkowych*, Warszawa 2003, s. 159.

13 L. Etel, [w:] C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Preśnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 283.

14 R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 39 i nast.

czenia niezwykle istotne jest wprowadzanie elementów zachęcających podatników do rzetelnego rozliczania z fiskusem.

#### **4. Rodzaje oświadczeń składanych przez podatnika**

Podatnicy w procesie realizacji zobowiązań podatkowych składają różnego rodzaju oświadczenia. Składanie niektórych rodzajów oświadczeń stanowi obowiązek podatnika, część zaś oświadczeń podatnicy mogą składać, tj. są jedynie uprawnieni do ich składania. Możliwość (nie zaś obowiązek) złożenia oświadczenia przez podatnika wiąże się najczęściej z tym, że podatnik chce skorzystać z określonego uprawnienia, zaś złożenie oświadczenia stanowi niezbędny wymóg skorzystania z tego uprawnienia.

Przykładem takich oświadczeń są:

- oświadczenie o wyborze formy opodatkowania (art. 9a ust. 1, 2 i 6 u.p.d.o.f.),
- oświadczenie – wniosek o wspólnym rozliczeniu z małżonkiem (art. 6 ust. 2 u.p.d.o.f.),
- oświadczenie w trybie art. 8 ust. 3 u.p.d.o.f.,
- oświadczenie w trybie art. 25 ust. 5 i 11 u.p.d.o.p.,
- oświadczenie o wyborze opodatkowania wewnątrzspółnotowego nabycia towarów (art. 10 ust. 6 u.p.t.u.),
- oświadczenie o rezygnacji ze zwolnienia i wyborze opodatkowania dostawy budynków, budowli lub ich części (art. 43 ust. 10 u.p.t.u.),
- oświadczenie o fakcie bycia rolnikiem ryczałtowym (art. 116 ust. 3 u.p.t.u.).

W drodze oświadczenia kontrolowany może zrezygnować z prawa uczestniczenia w czynnościach kontrolnych (art. 285 § 1 i 2 o.p.).

Wskazane powyżej oświadczenia są wyrazem woli podatnika. Przez tego rodzaju oświadczenia podatnik w procesie realizacji zobowiązań podatkowych wyraża swoje preferencje co do tego, jaki sposób opodatkowania – w granicach oczywiście obowiązującego prawa – bę-

dzie dla niego optymalny. Jeśli prawo podatkowe w określonej sytuacji pozwala na wyrażenie woli przez podatnika, to takie oświadczenie woli bezwzględnie wiąże organy podatkowe przy ewentualnym decyzyjnym rozstrzygnięciu spraw podatkowych. Oświadczenie takie wpływa również na treść składanych oświadczeń, jakimi są deklaracje i zeznania.

Zdecydowanie częściej podatnik jest zobowiązany do składania oświadczeń wiedzy, które są elementami składowymi deklaracji. Zauważyć bowiem należy, że takimi oświadczeniami, które składają prawie wszyscy podatnicy – w związku z tym mają one największe znaczenie praktyczne – są oświadczenia ujęte w zeznaniach, deklaracjach podatkowych, informacjach podatkowych, czy też traktowanych tak jak deklaracje podatkowe – korektach deklaracji. Celem uporządkowania należy wspomnieć, że oprócz tego typu oświadczeń wiedzy podatnicy składają też inne. Oświadczeniem wiedzy podatnika jest też np. oświadczenie składane w trybie art. 14b o.p. co do tego, że elementy stanu faktycznego objęte wnioskiem o wydanie interpretacji w dniu złożenia wniosku nie są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, postępowania kontrolnego organu kontroli skarbowej oraz że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej. Ordynacja podatkowa przewiduje też złożenie przez podatnika oświadczeń w trybie art. 39 o.p., tj. w toku postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej o nieruchomościach oraz prawach majątkowych, które mogą być przedmiotem hipoteki przymusowej, czy też rzeczach ruchomych i zbywalnych prawach majątkowych mogących być przedmiotem zastawu rejestrowego. Możliwość składania oświadczeń przez podatnika przewiduje też przepis art. 180 o.p., który stanowi, że jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem (§ 1). Jeżeli przepis prawa nie wymaga urzędowego potwierdzenia określonych faktów lub stanu prawnego w drodze zaświadczenia, organ podatkowy odbiera od strony, na jej wniosek, oświadczenie złożone pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania (§ 2). W drodze oświadczenia kontrolowany może, na żądanie organu podatkowego, złożyć oświadczenie o stanie majątkowym na dany dzień (art. 285 a o.p.).

Dalszą część referatu poświęcono analizie oświadczeń podatnika, które są elementami składowymi deklaracji podatkowych i zeznań podatkowych składanych w związku z samoobliczeniem podatku.

## 5. Charakter prawny deklaracji podatkowej

Z techniką samoobliczenia podatku oraz obliczeniem płatniczym wiąże się bezpośrednio obowiązek składania deklaracji podatkowych. Przepisy prawa podatkowego nie definiują pojęcia deklaracji podatkowej. Jedynie art. 3 pkt 5 o.p. wskazuje na szerokie rozumienie tego terminu, gdyż odnosi się on również do zeznania podatkowego, wykazów oraz informacji, do składania których obowiązani są, na podstawie przepisów prawa podatkowego, podatnicy, płatnicy i inkasenci.

Obowiązek złożenia deklaracji podatkowej jest obowiązkiem o charakterze instrumentalnym, czyli wspomagającym realizację obowiązku podstawowego, jakim jest zapłata podatku. Natomiast czynność złożenia deklaracji jest czynnością podmiotu zobowiązanego (podatnika lub płatnika) o charakterze materialnoprawnym.<sup>15</sup>

W doktrynie prawa podatkowego nie ma jednolitego stanowiska odnośnie do istoty i charakteru prawnego deklaracji podatkowej.<sup>16</sup> Jest ona jednak z pewnością formą obowiązkowego przekazywania informacji przez zobowiązane do ich składania podmioty. Deklaracja podatkowa jest oświadczeniem wiedzy takiego podmiotu, chociaż może również zawierać oświadczenia woli,<sup>17</sup> np. w zakresie wyboru formy opodatkowania, możliwości skorzystania z łącznego opodatkowania przez małżonków.

W przypadku samoobliczenia istotne jest znaczenie, jakie nadano deklaracji podatkowej składanej przez podatnika. Wskazuje się, że złożenie przez niego takiej deklaracji wywołuje taki sam skutek, jak wydanie i doręczenie decyzji podatkowej określającej wysokość zobowiąza-

15 B. Adamiak, Trwałość czynności prawnych w prawie podatkowym, [w:] Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego. Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego, red. W. Miemiec, Wrocław 2009, s. 29 i n.

16 Zob. na ten temat szerzej: C. Kosikowski, [w:] C. Kosikowski et al., Ordynacja podatkowa..., *op. cit.*, s. 54 oraz podana tam literatura.

17 B. Brzeziński, Deklaracja podatkowa – istota i charakter prawny, „Prawo i Podatki” 2005, nr 11, s. 14 i n.

nia podatkowego – w obu przypadkach zobowiązanie zostaje określone w konkretnej kwocie i w odniesieniu do konkretnego podmiotu.<sup>18</sup> Dzięki deklaracji podatkowej następuje wstępne swoiste rozstrzygnięcie sprawy podatkowej.<sup>19</sup>

Zarówno deklaracja podatkowa, jak i decyzja podatkowa stanowią podstawę do wystawienia tytułu wykonawczego, umożliwiającego w dalszej kolejności wydobycie podatku w drodze egzekucji administracyjnej. Z drugiej jednak strony zaniechanie złożenia deklaracji podatkowej nie niweczy powstania zobowiązania podatkowego, gdyż skutek taki następuje z mocy samego prawa. Deklaracja podatkowa stanowi natomiast źródło poznania wysokości zobowiązania podatkowego.<sup>20</sup>

W literaturze zwraca się uwagę na świadome działanie ustawodawcy, który to na podatnika przesuwa ciężar obliczenia, udokumentowania i wpłacenia właściwej kwoty podatku, wychodząc z założenia, że to podatnik najlepiej zna podstawę opodatkowania, a w związku z tym w sposób najbardziej prawidłowy może zadeklarować podatek oraz go uiszczyć w prawidłowej wysokości.<sup>21</sup> W efekcie prowadzi to do istotnej redukcji znaczenia instytucji postępowania podatkowego, o którym mowa w dziale IV o.p. Wszczęcie postępowania podatkowego ma bowiem miejsce dopiero wówczas, gdy organ kwestionuje prawidłowość deklaracji lub wyliczeń dokonanych przez podatnika, natomiast ten nie zgadza się ze stanowiskiem organu wyrażonym w toku czynności sprawdzających lub też w toku kontroli podatkowej. Niepodważenie poprawności deklaracji czy wysokości wpłat w drodze odpowiednich procedur powoduje, iż działania podjęte przy zastosowaniu techniki samoobliczenia uważa się za prawidłowe. Powyższe założenie można wywieść z treści art. 21 § 2 o.p., statuującego domniemanie zgod-

---

18 H. Dzwonkowski, Charakter prawny deklaracji podatkowej (zagadnienia podstawowe), „Państwo i Prawo” 1999, z. 2, s. 27.

19 R. Mastalski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. Komentarz 2011, Wrocław 2011, s. 45–46.

20 P. Pietrasz, J. Siemieniako, [w:] P. Pietrasz (red.), J. Siemieniako, E. Wróblewska, *op. cit.*, s. 46–47.

21 K. Teszner, Realizacja zobowiązania podatkowego w drodze samoobliczenia podatku, [w:] System prawa finansowego, t. 3: Prawo daninowe, red. L. Etel, Warszawa 2010, s. 659.

ności deklaracji podatkowej z prawem.<sup>22</sup> Zgodnie z tą regulacją, jeżeli przepisy prawa podatkowego nakładają na podatnika obowiązek złożenia deklaracji, a zobowiązanie podatkowe powstaje w sposób określony w § 1 pkt 1, czyli z mocy prawa, podatek wykazany w deklaracji jest podatkiem do zapłaty, z zastrzeżeniem § 3. Wskazane zastrzeżenie wiąże się z tym, że ustalenie zobowiązania podatkowego przez podatnika lub płatnika ma charakter warunkowego rozstrzygnięcia sprawy podatkowej. Wynik weryfikacji samoobliczenia i obliczenia podatku przez płatnika przesądza, czy i w jakim zakresie rozstrzygnięcie to zostanie uznane przez administrację skarbową.<sup>23</sup>

Wracając jednak do istoty art. 21 § 2 o.p., należy podkreślić, że regulacja ta niewątpliwie podkreśla rolę i znaczenie czynności jednostki, jaką jest złożenie deklaracji podatkowej. Jednocześnie jednak ustawodawca wyznacza granice trwałości takiej czynności jednostki, a w konsekwencji także samej deklaracji.<sup>24</sup> Zgodnie bowiem z postanowieniami art. 21 § 3 o.p., jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi, że podatnik, mimo ciężącego na nim obowiązku, nie zapłacił w całości lub w części podatku, nie złożył deklaracji albo że wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji, wydaje decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego.

Organ podatkowy ma zatem obowiązek respektowania ustaleń zawartych w deklaracji podatkowej, jeżeli nie ma zastrzeżeń co do rzetelności i poprawności ich treści. Jedynym sposobem, a zarazem prawnie dopuszczalną formą zakwestionowania ustaleń zawartych w deklaracji podatkowej jest decyzja podatkowa określająca wysokość zobowiązania podatkowego, wydana na podstawie art. 21 § 3 o.p.

Tak istotna pozycja podatnika w związku z samoobliczeniem podatku wymusiła dostosowanie do materialnego prawa podatkowego reguł procedury podatkowej i szerzej – zasad realizacji zobowiązań podatkowych. Dlatego też w prawie podatkowym tak istotne znacze-

---

22 P. Pietrasz, J. Siemieniako [w:] P. Pietrasz (red.), J. Siemieniako, E. Wróblewska, *op. cit.*, s. 47.

23 R. Mastalski, [w:] B. Adamiak et al., *op. cit.*, s. 16 i 17.

24 B. Adamiak, Trwałość czynności prawnych w prawie podatkowym, [w:] Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego. Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego, red. W. Miemiec, Wrocław 2009, s. 29 i n.



nie mają procedury niejurysdykcyjne (kontrola podatkowa i czynności sprawdzające). Odpowiedników tych procedur nie przewiduje prawo regulujące postępowanie administracyjne. Są to procedury, które w pewnym sensie współpracują z prawem materialnym, w którym skutki prawne związane z kształtowaniem sytuacji materialnoprawnej jednostki wynikają z mocy samego prawa. Procedury te „obsługują” to prawo materialne, co oznacza, że służą zasadniczo niekreowaniu sytuacji materialnoprawnej, ale weryfikacji i kontroli działań jednostek, na które nałożono szereg obowiązków o charakterze instrumentalnym.<sup>25</sup>

## 6. Charakter prawny korekty deklaracji podatkowej

Jako oświadczenie należy również traktować korektę deklaracji podatkowej. W myśl art. 81 § 1 o.p. podatnicy, płatnicy i inkasenci mogą skorygować uprzednio złożoną deklarację podatkową. Skorygowanie deklaracji następuje przez złożenie korygującej deklaracji wraz z dołączonym pisemnym uzasadnieniem przyczyn korekty (art. 81 § 2 o.p.). Ustawodawca dopuścił zatem sytuację, w której podatnik dokonujący samoobliczenia czy też płatnik dokonujący obliczenia podatku, opracowując treść deklaracji podatkowej, czyni to błędnie i w ten sposób zawyża lub zaniża wysokość zadeklarowanej należności podatkowej, ewentualnie popełnia błąd, który pozostaje bez wpływu na wysokość podatku. Regulacje odnoszące się do korekt deklaracji podatkowych są zatem wyrazem praktycznego realizmu ustawodawcy przewidującego omyłność podmiotów biernych stosunku podatkowoprawnego.<sup>26</sup>

W jednym z orzeczeń Naczelny Sąd Administracyjny trafnie wskazał, że dokonująca się w ostatnich latach zmiana techniki opodatkowania w Polsce, polegająca na przerzucaniu przez państwo na podatnika obowiązku samoobliczenia podatku, bez potrzeby wydawania w tej mierze konstytutywnych decyzji przez organy podatkowe, prowadzi do powstania wzajemnych praw i obowiązków podmiotów stosunku podatkowoprawnego. Podatnik ma bowiem prawo domagania się, by tworzone przez państwo ustawy podatkowe były na tyle czytelne i stabilne,

---

25 P. Pietrasz, J. Siemieniako, [w:] P. Pietrasz (red.), J. Siemieniako, E. Wróblewska, *op. cit.*, s. 47–48.

26 H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa 2011*, Warszawa 2011, s. 710.

aby mógł wypełnić prawidłowo nałożone na niego obowiązki podatkowe (główny – związany z określeniem należnego zobowiązania podatkowego, i instrumentalnie z nim związane inne obowiązki, np. deklarowanie i dokumentowanie zdarzeń podatkowych). W sytuacji gdy przepisy prawa podatkowego są nieczytelne, często zmieniane i możliwa jest ich różna interpretacja, nie sposób wykluczyć, że podatnik może nieprawidłowo dokonać samoobliczenia zobowiązania podatkowego na swoją niekorzyść lub na niekorzyść fiskusa. Naruszeniem zatem konstytucyjnej zasady demokratycznego państwa prawnego i wynikających z niej zasad sprawiedliwości i powszechności opodatkowania oraz ochrony własności byłaby taka sytuacja, w której podatnik nie mógłby zweryfikować samoobliczenia podatku. Możliwość korekty deklaracji podatkowej, którą uzewnętrznia się samoobliczeniem podatku, to w demokratycznym państwie prawnym nie tylko – co należy szczególnie podkreślić – przywilej podatnika, lecz także jego obowiązek.<sup>27</sup> Państwo może sięgać do dochodu czy majątku podatnika tylko w sytuacjach przewidzianych ustawą, a uszczuplanie mienia podatnika bez ustawowych podstaw do tego w państwie prawa nie może być żadną miarą akceptowane. Korekta deklaracji podatkowej ma zatem zawsze na celu doprowadzenie do zgodności niewłaściwie deklarowanej poprzednio sytuacji podatkowoprawnej z sytuacją nakazaną przez ustawy podatkowe.<sup>28</sup>

Podkreślenia wymaga to, że nie ma legalnej definicji korekty deklaracji podatkowej. W praktyce natomiast korekta deklaracji podatkowej sprowadza się do poprawienia nieprawidłowości w treści uprzednio złożonej deklaracji (zeznania).

Korekta deklaracji podatkowej umożliwia podatnikowi zmniejszenie lub zwiększenie powstałego zobowiązania ze skutkiem wstecznym.<sup>29</sup> Skorygowanie deklaracji podatkowej sprowadza się zatem do złożenia kolejnej deklaracji, tyle tylko że o innej treści niż poprzed-

---

27 Szerzej o dualistycznym charakterze skorygowania deklaracji, które jest obowiązkiem i uprawnieniem, zob. S. Babiarz, [w:] S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka–Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 471 i nast.

28 Zob. uchwała NSA z dnia 30 czerwca 2003 r., FPS 3/03, CBOSA.

29 L. Etel, [w:] C. Kosikowski et al., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 598 i nast.

nia. Zauważyć należy, że zarówno deklaracja, jak też korekta deklaracji zwykle ujęte są w tym samym formularzu. Korekta deklaracji podatkowej jest więc, tak samo jak deklaracja podatkowa, formą przekazywania informacji przez zobowiązane do ich składania podmioty. Tak jak sama deklaracja, korekta jest także oświadczeniem wiedzy takiego podmiotu, które może zawierać również oświadczenia woli.<sup>30</sup>

Warto zaznaczyć, że korekta deklaracji podatkowej nie zawsze wiąże się z eliminacją nieprawidłowości w pierwotnej deklaracji. Otóż uprawnienie do skorygowania deklaracji może wynikać ze specyfiki konstrukcji podatku, co najlepiej jest widoczne na przykładzie podatku od towarów i usług.<sup>31</sup>

Przepisy umożliwiające korektę pierwotnie złożonej deklaracji podatkowej podkreślają znaczenie instytucji samoobliczenia podatku przez podatników w toku realizacji zobowiązań podatkowych. W technice samoobliczenia bazą są deklaracje i zeznania, a zatem oświadczenia wiedzy podmiotów biernych. W instytucji korekty należy znowu dostrzegać pierwszeństwo samoobliczenia podatku przed jego określeniem w formie decyzji podatkowej.<sup>32</sup> Pokazuje to również, że w prawie podatkowym pierwszeństwo przy rozstrzygnięciu sprawy podatkowej należy do podmiotów biernych. Ponadto skorygowanie deklaracji i zapłacenie zaległości podatkowej skutkuje wygaśnięciem zobowiązania podatkowego oraz wstrzymuje naliczanie odsetek od tej zaległości. Istotny skutek złożenia korekty deklaracji podatkowej wynika z treści art. 16a kks. Otóż nie podlega karze za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe ten, kto złoży prawnie skuteczną w rozumieniu ordynacji podatkowej korektę deklaracji podatkowej wraz z uzasadnieniem przyczyny korekty i w całości uiszczy, niezwłocznie lub w terminie wyznaczonym przez uprawniony organ, uszczuploną lub narażoną na uszczuplenie należność publicznoprawną. Złożenie korekty deklaracji

---

30 P. Pietrasz, J. Siemieniako, [w:] P. Pietrasz (red.), J. Siemieniako, E. Wróblewska, *op. cit.*, s. 131.

31 Zob. np. art. 42 ust. 12a oraz art. 86 ust. 13 u.p.t.u.

32 Por. T. Dębowska-Romanowska, Uwagi o sposobie definiowania przedmiotu i podstawy opodatkowania z punktu widzenia obliczenia prawidłowej (jednej i jedynej) kwoty podatku, [w:] Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego, Toruń 1998, s. 40; P. Pietrasz, [w:] P. Pietrasz, W. Stachurski, Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz, Wrocław 2011, s. 314.

jest zatem jednym z obligatoryjnych warunków niepodlegania karze za przestępstwo lub wykroczenie skarbowe.<sup>33</sup>

Czynność skorygowania deklaracji podatkowej może być dokonana poza jakąkolwiek procedurą uregulowaną w ordynacji podatkowej, może też zostać dokonana bez jakichkolwiek barier w toku czynności sprawdzających. Uprawnienie do skorygowania deklaracji podatkowej ulega zawieszeniu na czas trwania postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej (art. 81 § 1 pkt 1 o.p.), a także na czas trwania postępowania kontrolnego uregulowanego w ustawie o kontroli skarbowej (art. 14c ust. 1 u.k.s.). Przysługuje ono nadal po zakończeniu kontroli podatkowej, a także po zakończeniu postępowania podatkowego i postępowania kontrolnego, w zakresie nieobjętym decyzją określającą wysokość zobowiązania podatkowego (art. 81b § 1 pkt 2 o.p. oraz art. 14c ust. 5 u.k.s.). Ponadto w toku postępowania kontrolnego kontrolowany może, w terminie wyznaczonym zgodnie z art. 24 ust. 4 u.k.s., skorygować uprzednio złożoną deklarację podatkową (art. 14c ust. 2 u.k.s.).

O ile z treści art. 81 § 1 oraz art. 81b § 1 o.p. wynika, że skorygowanie deklaracji jest uprawnieniem podatnika, to już z postanowień art. 75 § 3 o.p. wynika, iż podatnik składający wniosek o stwierdzenie nadpłaty równocześnie z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty jest zobowiązany do złożenia skorygowanego zeznania (deklaracji).

## **7. Korekta deklaracji podatkowej a stwierdzenie nadpłaty**

Z treści art. 75 § 3 o.p. wynika, że złożenie skorygowanej deklaracji podatkowej jest, obok złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty, przesłanką, od której uzależnione jest wszczęcie postępowania podatkowego w przedmiocie stwierdzenia nadpłaty. W przypadku niedołączenia do wniosku skorygowanej deklaracji organ podatkowy na podstawie art. 169 § 1 o.p. powinien wezwać wnioskodawcę do usunięcia braków w terminie 7 dni, z pouczeniem, że niespełnienie tego warunku spowoduje pozostawienie podania bez rozpatrzenia. Brak skorygo-

---

33 P. Pietrasz, J. Siemieniako, [w:] P. Pietrasz (red.), J. Siemieniako, E. Wróblewska, *op. cit.*, s. 132.

wanej deklaracji jest w takim przypadku klasycznym przykładem sytuacji, w której podanie (tu: wiosek o stwierdzenie nadpłaty) nie spełnia wymogów określonych przepisami prawa.<sup>34</sup>

Dokonując analizy postanowień art. 75 § 3 o.p., można dojść do wniosku, że postępowanie podatkowe w przedmiocie stwierdzenia nadpłaty inicjowane jest poprzez złożenie wniosku wraz z korektą deklaracji. Oznacza to, że korekta deklaracji w pewnym sensie inicjuje to postępowanie (wraz z wnioskiem). Korekta deklaracji nie jest w takim przypadku składana w toku postępowania podatkowego. Patrząc z perspektywy art. 81b § 1 pkt 1 o.p., zgodnie z którym uprawnienie do skorygowania deklaracji ulega zawieszeniu na czas trwania postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej – w zakresie objętym tym postępowaniem lub kontrolą, korekta deklaracji dokonywana zgodnie z postanowieniami art. 75 § 3 o.p. nie ma miejsca w czasie trwania postępowania, gdyż to między innymi ta korekta jest przyczyną sprawczą wszczęcia tego postępowania. Jeżeli natomiast już po złożeniu wniosku o stwierdzenie nadpłaty wraz z korektą deklaracji podatnik złożyłby kolejną korektę deklaracji, to w takim przypadku znalazłaby zastosowanie norma przewidziana w art. 81b § 1 pkt 1 o.p. W tej sytuacji kolejna korekta deklaracji byłaby składana już w czasie toczącego się postępowania podatkowego.

W orzecznictwie sądów administracyjnych wyrażono pogląd, zgodnie z którym „w przypadku wszczęcia postępowania z wniosku o stwierdzenie nadpłaty w sposób jasny i klarowny przedstawia się zagadnienie skutków korekty zeznania podatkowego. Ta korekta odmiennie niż złożenie zeznania podatkowego (art. 21 § 2 o.p.) nie wywołuje skutków materialnoprawnych, lecz tylko skutki obligacyjne, określone w art. 75 § 4 tej ustawy. Nie kreuje ona na nowo zobowiązania podatkowego, dopóty, dopóki organ podatkowy nie uzna, że korekta ta nie budzi wątpliwości. Wywołuje więc ona także skutki procesowe w za-

---

34 Odmienne w tej kwestii wypowiedział się B. Gruszczyński, wskazując, że niedołączenie skorygowanego zeznania mimo wezwania o uzupełnienie wniosku nie czyni tego wniosku niedopuszczalnym, lecz zmusza organ podatkowy do wydania decyzji w sprawie nadpłaty. Nie można, zdaniem tego Autora, pozostawić wniosku bez rozpatrzenia w trybie art. 169 § 4 o.p. w sytuacji, gdy na koncie urzędu pozostaje nadpłata (zob. B. Gruszczyński, [w:] Babiarz et al., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 434).

kresie postępowania uruchomionego tym żądaniem stwierdzenia nadpłaty”.<sup>35</sup>

Zgodzić należy się, że korekta deklaracji wywołuje skutki procesowe sprowadzające się do uruchomienia postępowania w przedmiocie stwierdzenia nadpłaty. Jak już bowiem wskazano, nie jest wystarczające do uruchomienia tego postępowania złożenie samego wniosku o stwierdzenie nadpłaty.

Nie można natomiast podzielić poglądów odnośnie do braku skutków materialnoprawnych skorygowanej deklaracji, składanej zgodnie z postanowieniami art. 75 § 3 o.p. Podobnie jak czynność złożenia deklaracji podatkowej, również jej korekta ma charakter materialnoprawny. Skorygowanie deklaracji podatkowej przez podatnika powoduje w istocie modyfikację wysokości zobowiązania podatkowego. Zauważyć należy, że materialnoprawny skutek wynikający z treści powołanego już wyżej art. 21 § 2 o.p. odnosi się także do korekty deklaracji podatkowej. Na skutek złożenia deklaracji podatkowej, także na podstawie art. 75 § 3 o.p., w sposób istotny i stanowczy ulega zmianie określona przez podatnika wartość zobowiązania podatkowego. Pokreślenia również wymaga to, że tak skorygowana deklaracja nie jest przecież projektem, który nie ma wiążącego charakteru. Gdyby natomiast ustawodawca podatkowy chciał pozbawić korekty deklaracji podatkowej składanej na zasadach określonych w art. 74 § 3 o.p. charakteru wynikającego z art. 21 § 2 o.p., powinien wyrazić to wprost. W takim przypadku art. 21 § 2 o.p. miałby jednak następującą treść: „Jeżeli przepisy prawa podatkowego nakładają na podatnika obowiązek złożenia deklaracji, a zobowiązanie podatkowe powstaje w sposób określony w § 1 pkt 1, podatek wykazany w deklaracji jest podatkiem do zapłaty, z zastrzeżeniem § 3 i art. 75 § 3 o.p.”

Przeciwko poglądom wyrażonym w powołanych wyżej orzeczeniach przemawia także konstrukcja art. 75 § 4 o.p. Przepis ten stanowi mianowicie, że jeżeli prawidłowość skorygowanego zeznania (deklaracji) nie budzi wątpliwości, organ podatkowy zwraca nadpłatę bez wydania decyzji stwierdzającej nadpłatę.

---

35 Wyroki NSA: z dnia 10 grudnia 2010 r. (II FSK 1412/09) oraz z dnia 21 października 2010 r. (II FSK 1094/09), CBOSA.

Warto zasygnalizować, że Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego wystąpił z wnioskiem o podjęcie przez Naczelną Sąd Administracyjny uchwały wyjaśniającej przepisy prawne, których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych. We wniosku tym ujęto pytanie, czy w przypadku zakwestionowania przez organ podatkowy prawidłowości skorygowanej deklaracji podatkowej złożonej wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty, zgodnie z art. 75 § 3 o.p., w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2003 r., organ podatkowy przed rozpatrzeniem tego wniosku powinien wszcząć z urzędu postępowanie podatkowe celem określenia wysokości zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 21 § 3 tej ustawy (II FPS 5/13).

## **8. Podsumowanie**

Przedstawione w referacie rozważania pozwalają przyjąć wniosek, że sprawy podatkowe wykazują znaczny potencjał do ich rozstrzygnięcia z pominięciem działań administracji skarbowej o charakterze władczym. Obecnie istnieje w prawie podatkowym szereg instytucji, które umożliwiają zakończenie sprawy podatkowej związanej z określeniem (obliczeniem) wysokości zobowiązania podatkowego na czynności złożenia oświadczenia wiedzy przez podatnika, zawartego w deklaracji podatkowej (zeznaniu podatkowym).

Wskazać należy, że wyodrębnienie w ordynacji podatkowej, obok postępowania podatkowego, niejurydykcyjnych procedur kontrolnych, takich jak czynności sprawdzające i kontrola podatkowa, umożliwi w szerszym zakresie podejmowanie przez administrację skarbową działań pozostających w związku z realizacją zobowiązań podatkowych, jednak w innych formach niż decyzja podatkowa. Jak trafnie zwrócił uwagę R. Mastalski, jeżeli organ podatkowy zbyt często kwestionuje prawidłowość działania podatnika, dając temu wyraz w decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, wówczas następuje istotny wzrost kosztów realizacji zobowiązań podatkowych, a dwu-

etapowy model stosowania prawa podatkowego nie spełnia założonych celów.<sup>36</sup>

Niezwykle istotnym instrumentem, wzmacniającym pozycję samoobliczenia podatnika w procesie realizacji zobowiązań podatkowych, a zarazem pozwalającym uniknąć władczych rozstrzygnięć administracji skarbowej, jest możliwość korygowania deklaracji podatkowej, a zarazem oświadczenia wiedzy podatnika co do wysokości zobowiązania podatkowego. Pozytywnie należy ocenić fakt, że w obecnym kształcie sytuacji, kiedy możliwe jest złożenie korekty deklaracji, zostały uregulowane bardzo szeroko. Korektę podatnik może złożyć niemal w każdym czasie, w tym również w toku czynności sprawdzających, po zawiadomieniu o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, a nawet po zakończeniu kontroli podatkowej.

Naszym zdaniem, dążenie do tego, aby jak najrzadziej sprawy podatkowe kończyły się w sposób decyzyjny, jest prawidłowym kierunkiem. Technikę samoobliczenia należy w dalszym ciągu rozwijać i udoskonalać. W związku z tym proponujemy zwiększenie kwoty przewidzianej w art. 274 § 1 pkt 1 o.p., która ogranicza uprawnienie organów podatkowych do skorygowania deklaracji podatkowej z urzędu. Zasadne wydaje się podwyższenie tej kwoty z 1000 zł do 5000 zł. Ponadto proponujemy wprowadzenie zasady pierwszeństwa procedur niejurysdykcyjnych przed procedurami jurysdykcyjnymi.

Należy również postulować, aby w praktyce realizacji zobowiązań podatkowych podejmowanie czynności o charakterze wyjaśniającym w ramach czynności sprawdzających wyprzedzało kontrolę podatkową oraz postępowanie podatkowe, zwłaszcza zaś w sytuacji, gdy podatnik złożył deklarację bądź dokonał jej korekty, które budzą wątpliwości organu podatkowego.

---

36 R. Mastalski, Derywacyjna koncepcja wykładni prawa w procesie stosowania prawa podatkowego, [w:] W poszukiwaniu dobra wspólnego. Księga jubileuszowa Profesora Macieja Zielińskiego, red. A. Choduń, S. Czepita, Szczecin 2010, s. 341.



# PRZESŁANKI WYDANIA DECYZJI O ODPOWIEDZIALNOŚCI ZA FIRMANCTWO

JACEK SKONIECZNY

## 1. Wprowadzenie

Pojęcie firmanctwa w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa nie jest pojęciem nowym. Odpowiednik przepisu o firmanctwie znajdował się w art. 48 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych.<sup>1</sup> Przepisy określające podatkowe skutki tego zjawiska nie należą jednak do szczególnie często stosowanych przez organy administracji skarbowej.<sup>2</sup> W tym opracowaniu chciałbym skoncentrować się nie tylko na analizie przepisów dotyczących firmanctwa, co na praktyce działania administracji skarbowej w sprawach, w których z prawdopodobieństwem wystąpienia tego rodzaju procederu najczęściej możemy się spotkać. Szczególną uwagę poświęcę postępowaniom prowadzonym przez dyrektorów urzędów kontroli skarbowej, z racji odmiennego niż w przypadku naczelników urzędów skarbowych, sposobu działania w kontrolach, w których pojawiają się przesłanki wskazujące na firmanctwo. Chciałbym przy tym wskazać na powody, dla których przepisy dotyczące firmanctwa są stosowane przez organy skarbowe w ograniczonym zakresie i skąd bierze się rozbieżność pomiędzy oczekiwaniami co do skali stosowania przedmiotowych przepisów i faktycznymi rezultatami działań w tym zakresie.

---

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

2     Organy podatkowe i organy kontroli skarbowej.

## 2. Pojęcie firmanctwa w polskim prawie podatkowym

Regulacje prawne odnoszące się do zagadnienia firmanctwa są w naszym systemie prawnym stosunkowo skromne. Sprowadzają się one praktycznie do dwóch przepisów o randze ustawowej, tj. art. 113 o.p. oraz art. 55 kks.

Przepis art. 113 o.p. reguluje odpowiedzialność firmanta za zaległości podatkowe powstałe w wyniku prowadzenia działalności gospodarczej pod cudzym nazwiskiem, nazwą lub firmą i odpowiedzialność firmującego za użyczenie nazwiska, nazwy czy firmy. Istota firmanctwa polega na tym, że osoba faktycznie prowadząca działalność podlegającą opodatkowaniu (firmowany) część lub całość tej działalności prowadzi, posługując się cudzą firmą, nazwą lub nazwiskiem. Firmantem jest więc osoba, która w związku z prowadzoną na własny rachunek działalnością powinna być podatnikiem, a zataja to, posługując się imieniem i nazwiskiem innej osoby, jej nazwą lub firmą (firmującym).<sup>3</sup>

Celem firmanctwa jest uniknięcie opodatkowania lub też wyższego opodatkowania przez podatnika. Na podstawie przepisu art. 113 o.p. podmiotem odpowiedzialnym za zobowiązania może być zarówno osoba, która do momentu ujawnienia tego czynu nie była znana organowi podatkowemu jako podatnik, jak i osoba, która prowadzi zarejestrowaną działalność gospodarczą i odprowadza z tego tytułu podatki, ale niezależnie od zgłoszonego obowiązku podatkowego prowadzi przez podstawioną osobę jeszcze inną działalność nieobjętą tym zgłoszeniem. Reasumując, firmantem jest osoba, której prowadzona na własny rachunek działalność gospodarcza powinna być zgłoszona do opodatkowania, a zataja to, posługując się imieniem i nazwiskiem innej osoby, jej nazwą lub firmą. Przy tym firmant nie może być jednocześnie firmującym, zaś firmujący pełnić roli firmanta.<sup>4</sup>

Analizując przepis art. 113 o.p. od strony podmiotowej, należy wskazać, że mamy do czynienia z dwoma podmiotami. Podmiotami tymi są: określony przez przepis podmiot jako podatnik oraz osoba trzecia. Wymieniona w przedmiotowym przepisie osoba trzecia jest

3 Por. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Toruń 1999, s. 397.

4 D. Zalewski, Odpowiedzialność za firmanctwo, „Monitor Podatkowy” 2009, nr 4.

formalnie podatnikiem jako osoba, na której imię i nazwisko, nazwę lub firmę prowadzona jest działalność gospodarcza. Z formalnoprawnego punktu widzenia to ta osoba jako podatnik ponosi odpowiedzialność za zaległości podatkowe związane z tą działalnością. Natomiast osoba określona przez przepis art. 113 o.p. jako podatnik, w odniesieniu do tej działalności gospodarczej, z którą związane są zaległości podatkowe, formalnie tym podatnikiem nie jest. Chcąc ustalić fakt występowania firmanctwa, konieczne jest ustalenie, że podatnikiem nie był ten, kto działalność firmował, lecz ten, kto tę działalność faktycznie prowadził.<sup>5</sup>

Z firmanctwem mamy więc do czynienia, gdy zostanie wykazane, że podmiot, który używa swojego imienia i nazwiska lub firmy, działał świadomie, godząc się na to. Istotą firmanctwa jest prowadzenie działalności gospodarczej w sposób zakamuflowany lub też ukrywanie rzeczywistych jej rozmiarów z wykorzystaniem do tego podstawionego podmiotu, co skutkuje uszczupleniem podatku. Firmanctwo jest postacią uchylania się od opodatkowania i niebrania udziału w postępowaniu podatkowym przez skrywanie własnej działalności podlegającej opodatkowaniu. Firmanctwo zakłada, że podatnik posługuje się osobą podstawioną, tj. posługuje się imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą innego podmiotu.<sup>6</sup>

Co jest szczególne dla charakterystyki firmanctwa w prawie podatkowym, to fakt, że za zaległości podatkowe powstałe podczas wykonywania działalności gospodarczej nie odpowiada formalnie zarejestrowany podatnik, ale firmant. *Ratio legis* analizowanej regulacji sprowadza się do sankcyjnego potraktowania podmiotu, który, używając swojego imienia i nazwiska (osoby fizyczne) lub firmy (osoby prawne i jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej), współdziałał z podatnikiem w uchylaniu się od opodatkowania. Z kolei firmujący nie odpowiada jak podatnik za zaległości podatkowe, mimo że formalnie powstały one z tytułu działania firmy, która została na niego zarejestrowana. Odpowiada on jednak za zobowiązania podatko-

---

5 H. Dzwonkowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013.

6 Wyrok NSA z dnia 13 grudnia 2012 r. (I FSK 1294/11), CBOSA.

we firmowanego jako osoba trzecia. Powyższa wykładnia art. 113 o.p. jest ugruntowana w orzecznictwie sądów administracyjnych.<sup>7</sup>

Firmującym, czyli osobą trzecią w rozumieniu przepisu art. 113 o.p., jest osoba godząca się na posługiwanie się jej imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą w celu zatajenia prowadzenia działalności gospodarczej lub rzeczywistych rozmiarów tej działalności. Taka osoba ponosi solidarną odpowiedzialność z podatnikiem całym swym majątkiem za zaległości podatkowe powstałe podczas prowadzenia tej działalności. Firmujący, co wynika z istoty firmanctwa, pomaga firmowanemu lub co najmniej współdziała z nim w tym procederze. Choć faktycznie nie prowadzi on działalności gospodarczej, podejmować może czynności, które w kontaktach z osobami trzecimi i organami administracji stwarzają pozór, że w istocie ją prowadzi na własny rachunek. Zarówno firmujący, jak i firmowany są bowiem zainteresowani w zatajeniu faktu działania przez osobę podstawioną.<sup>8</sup> Celem firmowanego może być zarówno ukrycie samego faktu prowadzenia działalności gospodarczej, jak też jej rzeczywistych rozmiarów. Firmantem jest więc osoba, która w związku z prowadzoną na własny rachunek działalnością powinna być podatnikiem, ale nie spełnia tej powinności poprzez zatajenie tego faktu i posłużenie się tożsamością innej osoby. Przepis art. 113 o.p. stanowi podstawę odpowiedzialności firmującego jako osoby trzeciej, a nie firmanta, który odpowiada jako podatnik całym swoim majątkiem za wynikające z jego zobowiązania podatki na podstawie art. 26 o.p.

Firmanctwo jest również czynem karalnym na gruncie kodeksu karnego skarbowego. Zgodnie z art. 55 kks. – podatnik, który w celu zatajenia prowadzenia działalności gospodarczej na własny rachunek lub rzeczywistych rozmiarów tej działalności posługuje się imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą innego podmiotu i przez to naraża podatek na uszczuplenie, podlega karze. Zauważyć należy, że sprawcą czynu karalnego może być jedynie podatnik. Karalne jest już samo ryzyko zmniejszenia wpływów podatkowych. Zatajenie prowadzenia na własny rachunek działalności gospodarczej przez użycie cudzej nazwy stanowi przestępstwo firmanctwa tylko i wyłącznie w przypadku, gdy

7 Wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z dnia 17 lutego 2009 r. (I SA/Go 954/09), CBOSA.

8 Wyrok NSA z dnia 23 kwietnia 2009 r. (I FSK 285/08), CBOSA.

doszło do narażenia podatku na uszczuplenie. Przepięstwo firmantwa popełnia jedynie ten przedsiębiorca, który umyślnie działa w zamiarze bezpośrednim zatajenia własnej działalności gospodarczej lub jej rozmiarów, a przez to działanie naraża podatek na uszczuplenie.<sup>9</sup> Osoba firmująca na gruncie kks. odpowiada za pomocnictwo.<sup>10</sup>

### 3. Przesłanki odpowiedzialności

Pomimo że art. 113 o.p. wprost nie wymienia przesłanek odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe, to przyjmuje się, że istnieją trzy warunki niezbędne do zastosowania odpowiedzialności za firmantwo:

- powstanie zaległości podatkowych podczas prowadzenia ukrytej działalności gospodarczej,
- zgoda firmującego,
- posługiwanie się cudzą firmą w celu ukrycia faktu prowadzenia własnej działalności gospodarczej lub jej rzeczywistych rozmiarów.<sup>11</sup>

Z trzech przesłanek odpowiedzialności jedna (zgoda na użycie nazwiska lub firmy) zależna jest od firmanta, pozostałe dwie od firmującego.<sup>12</sup>

Regulacja art. 113 o.p. pozwala na rozciągnięcie na firmującego odpowiedzialności za zaległości podatkowe powstałe podczas prowadzenia firmowanej działalności. Chodzi tu o zaległości podatkowe związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, która jest firmowana. Przy tym przepis ten nie zawiera ograniczeń tej odpowiedzialności, zatem nie ma znaczenia to, jakie faktycznie korzyści uzyskał firmujący z udostępnienia swojego imienia i nazwiska lub firmy.<sup>13</sup>

9 Wyrok WSA w Kielcach z dnia 1 września 2011 r. (I SA/Ke 301/11), CBOSA.

10 K. Sitkowska, T. Stępień, Karalność firmantwa, „Podatki i Rachunkowość” 2012, nr 3.

11 Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 16 marca 2011 r. (I SA/GI 1315/10), CBOSA. D. Zalewski, Firmantwo w sprawach podatkowych, [w:] Ł. Matusiakiewicz, D. Zalewski, Podatkowe analizy praktyczne, Lex Skarbowości el./2012; R. Dowgier, Komentarz do art. 113 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, [w:] C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, M. Popławski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2009.

12 D. Zalewski, Odpowiedzialność..., *op. cit.*

13 Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 21 maja 2009 r. (I SA/Bk 87/09), CBOSA; D. Zalewski, Firmantwo w sprawach podatkowych, [w:] Ł. Matusiakiewicz, D. Zalewski, Podatkowe anali-

Uznanie, że mamy do czynienia z procederem, o którym mowa w art. 113 o.p., wymaga przede wszystkim wykazania w postępowaniu podatkowym, iż podmiot, który użyje swojego imienia lub nazwiska albo firmy, działał świadomie, godząc się na to.<sup>14</sup> W efekcie brak zgody na ten proceder ze strony firmującego skutkuje niemożnością zastosowania przepisów o firmanctwie. Dla spełnienia przesłanek firmanctwa konieczna jest zgoda osoby firmującej na używanie jej nazwiska lub firmy w celu stworzenia pozorów, że prowadzi ją firmujący. Zgoda ta może być wyrażona w sposób dorozumiany poprzez fakt, że firmujący podejmuje działania, które na zewnątrz, w stosunku do osób trzecich mają stworzyć pozory, iż to firmujący prowadzi działalność gospodarczą.<sup>15</sup>

Oznacza to jednocześnie, że o firmanctwie nie możemy mówić w takich przypadkach, jak:

- wprowadzanie własnych towarów bez wiedzy i zgody pracodawcy przez pracownika;<sup>16</sup>
- prowadzenie działalności gospodarczej przez współnika spółki osobowej bez wiedzy pozostałych współników na szkodę spółki;<sup>17</sup>
- pomoc w prowadzeniu lub zarządzaniu firmą, pełnienie funkcji pełnomocnika.<sup>18</sup>

Trzecia przesłanka odnosi się do faktu posługiwania się cudzą firmą jedynie w celu ukrycia prowadzonej działalności lub jej rozmiarów.<sup>19</sup> Niejednoznaczna w świetle treści art. 113 o.p. wydaje się być przy tym kwestia, czy odpowiedzialność z tytułu firmanctwa należy ograni-

---

zy praktyczne, *op. cit.*; R. Dowgier, Komentarz do art. 113 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, [w:] C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarnowicz, M. Popławski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2009.

14 Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 11 września 2009 r. (I SA/Bk 262/09), CBOSA.

15 Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 15 marca 2011 r. (III SA/GI 2102/10), CBOSA.

16 Wyroki NSA z dnia 10 lipca 2007 r. (I FSK 1071/06) i z dnia 31 lipca 2007 r. (I FSK 1104/06), CBOSA.

17 Wyroki NSA z dnia 13 grudnia 2011 r. (I FSK 1292/11 i I FSK 1295/11) oraz z dnia 3 listopada 2009 r. (I FSK 2163/08); wyroki WSA w Lublinie z dnia 27 czerwca 2008 r. (I SA/Lu 196/08) i z dnia 12 grudnia 2007 r. (I SA/Lu 429/07), CBOSA.

18 Wyroki WSA w Gliwicach z dnia 16 marca 2011 r. (I SA/GI 1315/10) i z dnia 15 marca 2011 r. (I SA/GI 2102/10), CBOSA.

19 Wyrok WSA w Łodzi z dnia 24 marca 2010 r. (I SA/Łd 166/10), CBOSA.

czyć tylko do posługiwania się imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą tej osoby, czy też rozumując szerzej, jako firmanctwo można uznać także posługiwanie się „nickiem” innej osoby, np. w internetowym serwisie aukcyjnym.<sup>20</sup> W zmieniających się warunkach gospodarczych coraz popularniejszym rodzajem prowadzonej działalności gospodarczej jest prowadzenie jej wyłącznie przy zastosowaniu Internetu. Na portalach internetowych osoby wystawiające towary na sprzedaż niejednokrotnie występują pod pseudonimami i pod nimi są rozpoznawalne dla innych użytkowników serwisu. Do założenia konta i jego rejestracji, co jest warunkiem prowadzenia handlu poprzez daną stronę internetową, niezbędne jest jednakże podanie swoich danych osobowych i adresu. Przykładowo WSA w Białymstoku<sup>21</sup> wskazał, że w przypadku osoby fizycznej firmą jest jej imię i nazwisko, nie wyklucza to włączenia do firmy pseudonimu lub określeń wskazujących na przedmiot działalności przedsiębiorcy, miejsce jej prowadzenia oraz innych określeń dowolnie obranych. W konsekwencji za firmanctwo można uznać także posługiwanie się pseudonimem innej osoby w internetowym serwisie aukcyjnym, który jest firmą przedsiębiorcy, o ile dana osoba wykonuje działalność gospodarczą. Opinia wyrażona przez sąd zasługuje na pełną aprobatę.

#### **4. Konsekwencje firmanctwa dla podmiotów zaangażowanych**

Powody firmanctwa bywają różne, ale u jego podstaw jest zawsze chęć wprowadzenia w błąd organów skarbowych co do tożsamości osoby prowadzącej działalność gospodarczą, co daje jej określone profity finansowe. Poza skutkami finansowymi firmant może utracić innego rodzaju możliwości, jakie pozyskiwał dzięki działaniu poprzez firmującego, takie jak: omijanie sądowego zakazu prowadzenia działalności gospodarczej czy ukrywanie swojej tożsamości, a w zasadzie faktu zaangażowania w określone przedsięwzięcia gospodarcze przed organami państwowymi. Może to być przypadek osoby, która zgromadzi-

---

20 D. Zalewski, *Odpowiedzialność...*, *op. cit.*

21 Wyrok z dnia 21 maja 2009 r. (I SA/Bk 87/09), CBOSA.

ła duży majątek, a źródła jego pochodzenia są nielegalne, czy też osoby będącej uprzednio podmiotem zainteresowania organów ścigania z uwagi na popełnione przestępstwa kryminalne. Tym niemniej fundamentalnym powodem, dla którego ukrywa się fakt bądź rozmiary prowadzonej działalności gospodarczej, jest możliwość obniżenia obciążeń podatkowych, i to zarówno w zakresie podatków bezpośrednich, jak i pośrednich.

W zakresie podatków dochodowych konsekwencją udowodnienia podatnikowi firmanctwa będzie utrata korzyści finansowych, które podmiot osiągał dzięki niemu, takich jak np. uprawnienia do ulg lub zwolnień podatkowych, niższa stawka podatku, możliwość korzystania ze zryczałtowanej formy opodatkowania, a w rezultacie konieczność zapłacenia wyższego podatku wraz z należnymi odsetkami.<sup>22</sup> Należy przy tym uznać, że podatek zapłacony przez firmującego jest świadczeniem nienależnym, ponieważ zdawał on sobie sprawę, że to nie on, a firmant zobligowany jest do zapłaty kwot wynikających ze zobowiązań podatkowych.

W odniesieniu natomiast do podatku od towarów i usług firmant firmuje swoją działalność, wykorzystując dane innego podmiotu w celu zachowania prawa do zwolnienia podmiotowego, uzależnionego od wielkości osiąganych obrotów. Coraz częstsza jest jednak praktyka występowania podejrzeń o firmanctwo w przypadkach nieprawidłowości polegających na nieodprowadzaniu należnego podatku od towarów i usług bądź wyłudzenia zwrotu tego podatku.

W takich przypadkach organy skarbowe kwestionują u firmanta prawo do obniżenia podatku należnego o kwotę podatku naliczonego. Podmiot ten nie zadeklarował bowiem, że zamierza skorzystać z prawa do obniżenia należnego podatku od towarów i usług. Formalne prawo do odliczenia przysługuje firmującemu, ponieważ to on zarejestrowany jest jako podatnik podatku od towarów i usług oraz figuruje na fakturze VAT jako nabywca. Faktycznie jednak nabywcą jest firmowany, ponieważ to on dokonywał zakupu na potrzeby własnej działalności gospodarczej. Cały obrót oraz podatek należny wykazany przez firmującego w ramach działalności firmowanej jego imieniem jest przez or-

---

22 D. Zalewski, *Firmanctwo...*, *op. cit.*



gany skarbowe przypisywany firmowanemu. Musi on liczyć się z konsekwencjami finansowymi, zwłaszcza że nie przysługuje mu prawo do odliczenia podatku od towarów i usług w rozliczeniu za okres, w którym jego działalność była firmowana przez inną osobę.<sup>23</sup>

Przypisanie obrotu wykazanego przez firmującego osobie, która pod jego nazwiskiem czy nazwą faktycznie prowadziła działalność, nie oznacza, że u tego pierwszego pojawi się nadpłata. Firmujący, wystawiający fakturę VAT, w której wykazuje kwotę podatku, zobowiązany jest do jej zapłaty. Niezależnie bowiem od tego, czy faktura odzwierciedla rzeczywistą sprzedaż, czy też czynność, która faktycznie nie miała miejsca, samo jej wystawienie i wykazanie kwoty podatku wiąże się z konsekwencją w postaci konieczności zapłaty wykazanego w niej podatku. Zgodnie bowiem z art. 108 u.p.t.u. w przypadku, gdy osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej lub osoba fizyczna wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku, zobowiązana jest do jego zapłaty.<sup>24</sup> Należałoby w tym miejscu wskazać, że w przypadku, gdy mowa jest o firmactwie, transakcje zawsze są rzeczywiste, ukrywane są zaś podmioty bądź osoby, które dokonują obrotu.

Firmactwo stwarza problemy prawnopodatkowe nie tylko jego uczestnikom, ale również ich kontrahentom. Firmowanie działalności osoby trzeciej przez kontrahenta podatnika skutkuje tym, że nie występuje przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel u tego kontrahenta, co zgodnie z art. 7 ust. 1 u.p.t.u. jest warunkiem uznania danej transakcji jako dostawy towarów w rozumieniu u.p.t.u. Skoro wystawiona przez firmanta faktura jest wystawiona przez podmiot nieuprawniony do jej wystawienia, to nie może stanowić podstaw do obniżenia należnego podatku od towarów i usług o podatek naliczony. Konsekwencją stwierdzenia faktu firmactwa jest pozbawienie podatnika prawa odliczenia podatku naliczonego przy zakupie towarów objętych tym procederem. Organy skarbowe mogą kwestionować prawo do odliczenia podatku od towarów i usług z uwagi na to, że faktura

---

23 Wyroki NSA z dnia 30 października 2007 r. (I FSK 1392–1393/06), wyrok WSA w Łodzi z dnia 14 kwietnia 2010 r. (I SA/Łd 80/10); wyrok WSA w Olsztynie z dnia 14 czerwca 2006 r. (I SA/OI 172/06), CBOSA.

24 M. Barowicz, Aspekt prawnopodatkowy tzw. firmactwa, „Przegląd Prawa Handlowego” 2009, nr 4.

nie dokumentuje rzeczywistej transakcji. Rzeczywistym dostawcą towaru lub usługi jest bowiem firmowany, ale nie on figuruje przecież na fakturze jako sprzedawca.

## **5. Szczególny charakter postępowania organów kontroli skarbowej w sprawach o firmanctwo**

Specyfiką procedury podatkowej w sprawach, w których mamy do czynienia z firmanctwem, jest to, że decyzja o odpowiedzialności firmanta jest wydawana na osobę inną niż ta, na którą jest zarejestrowana działalność gospodarcza. Z uwagi na pewne różnice procedury podatkowej stosowanej przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej można wskazać na dwa modele postępowania. Jeśli chodzi o postępowania prowadzone przez pierwsze z wymienionych organów, nie ulega wątpliwości, że posiadają one kompetencję do wydania decyzji zarówno określającej wysokość zobowiązania podatkowego firmanta, jak i odpowiedzialność solidarną z art. 113 o.p. Inaczej jest w przypadku wykrycia firmanctwa w trakcie postępowania kontrolnego prowadzonego przez organ kontroli skarbowej i ujawnienia osoby firmanta. Wówczas prowadzone postępowanie powinno być zakończone wynikiem kontroli. O ile bowiem nie ulega wątpliwości, że na podstawie art. 4 w związku z art. 2 u.k.s. zarówno firmant,<sup>25</sup> jak i co do zasady firmujący podlegają kontroli skarbowej, to kwestią wymagającą wyjaśnienia jest sposób zakończenia postępowania prowadzonego wobec tych kategorii podmiotów. Postępowania w stosunku do firmującego organ kontroli skarbowej nie może zakończyć decyzją, gdyż z jedynym wyjątkiem, określonym w art. 24 ust. 2 u.k.s., nie wydaje on decyzji o odpowiedzialności osób trzecich.<sup>26</sup> W świetle przepisów u.k.s. dyrektor urzędu kontroli skarbowej nie posiada w takim przypadku uprawnień do wydania tego rodzaju decyzji (z art. 113 o.p.). Osoby trzecie mogą być objęte kontrolą skarbową dopiero w zakresie wykonania obowiązków wynikających z wydanej uprzednio decyzji orzekającej o ich od-

25 D. Zalewski, A. Melezini, Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz praktyczny, Warszawa 2011, s. 67.

26 Por. wyrok WSA w Białymstoku z 22 października 2004 r. (I SA/Bk 193/04), CBOSA; P. Pietrasz, W. Stachurski, Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz, Wrocław 2011, s. 335.

powiedzialności.<sup>27</sup> Nie oznacza to jednak, że postępowanie kontrolne wobec firmującego nie może być wszczęte. Tym niemniej w razie prowadzenia postępowania, w trakcie którego okaże się, że w istocie mamy do czynienia z firmującym, dyrektor urzędu kontroli skarbowej powinien wydać wynik kontroli, który następnie przekazuje właściwemu organowi podatkowemu. W takiej sytuacji możliwe jest natomiast wszczęcie i zakończenie decyzją określającą kwotę zobowiązania podatkowego postępowania kontrolnego przez organ kontroli skarbowej wobec firmanta. Decyzja taka jest następnie podstawą do wydania przez właściwego naczelnika urzędu skarbowego decyzji o odpowiedzialności z art. 113 o.p.<sup>28</sup>

Nie można przy tym przyjąć, że podstawę do wydania decyzji wobec firmanta mógłby stanowić art. 2 ust. 1 pkt 2 u.k.s., zgodnie z którym zakres kontroli skarbowej obejmuje kontrolę niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej. Pojęcia „zatajenie prowadzenia działalności gospodarczej” użytego w art. 113 o.p. nie można utożsamiać z pojęciem „niezgłoszenia do opodatkowania działalności gospodarczej”, o którym z kolei mowa w ww. przepisie ustawy o kontroli skarbowej. Kategoria niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej wiąże się z uchylaniem się od opodatkowania, przy którym nie ma znaczenia to, czy podatnik czyni jakiegokolwiek kroki w celu ukrycia znamion prowadzonej działalności, której prowadzenie wiąże się z ponoszeniem ciężarów podatkowych. Innymi słowy, można prowadzić niezgłoszoną do opodatkowania działalność gospodarczą i nie ukrywać faktu prowadzenia tej działalności. Natomiast w określeniu „zatajenie prowadzenia działalności gospodarczej” akcentuje się działanie firmującego i firmanta ukierunkowane na stworzenie takiego przeświadczenia otoczenia, w tym także organów podatkowych, które wprowadza w błąd co do tożsamości podmiotu, na którym spoczywają obowiązki podatkowe. Jest to zatem swoisty kamuflaż w sferze podmiotowości podatkowoprawnej.<sup>29</sup> W kontekście przytoczonych stwierdzeń należałoby dodać, że utożsamianie zapisów art. 2 ust. 1 pkt

27 P. Pietrasz, W. Stachurski, Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz, Wrocław 2011, s. 93.

28 D. Zalewski, Firmanctwo w sprawach podatkowych, [w:] Ł. Matusiakiewicz, D. Zalewski, Podatkowe analizy praktyczne, *op. cit.*

29 Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 8 marca 2011 r. (I SA/Bk 736/10), CBOSA.

2 u.k.s. oraz art. 113 o.p. uniemożliwia również odmiennosć funkcji, którą te przepisy pełnią w u.k.s. i o.p. Pierwszy z nich zakreśla obszar kontroli, zakres upoważnienia do działania organu kontroli skarbowej, drugi zaś jest przepisem materialnym odnoszącym się do określenia zakresu odpowiedzialności za powstałe zobowiązania podatkowe.

Powyższe argumenty uzasadniają tezę, że organ kontroli skarbowej w przypadku ustalenia, że postępowanie dotyczy faktycznie firmującego, powinien wydać wynik kontroli, którym zakończy postępowanie i przekazać sprawę do właściwego dla firmującego naczelnika urzędu skarbowego.<sup>30</sup> Firmujący nie może być przy tym adresatem decyzji określającej wysokość podatku związanego z działalnością firmowanego.<sup>31</sup>

## **6. Praktyka działania organów kontroli skarbowej w sprawach o firmanctwo**

Praktyka działania organów skarbowych w sprawach firmowania cudzej działalności, czy raczej w sprawach, gdzie okoliczności mogą wskazywać na występowanie firmanctwa, nie pozwala na wniosek, że zjawisko firmanctwa ma powszechny charakter. Organy podatkowe i organy kontroli skarbowej wydają niewiele decyzji na podstawie art. 113 o.p. Podobnie jest z postępowaniami karnymi skarbowymi prowadzonymi na podstawie art. 55 kks. W latach 2010–2012 inspektorzy kontroli skarbowej działający w charakterze finansowych organów postępowania przygotowawczego wszczęli odpowiednio 8, 4 i 5 takich postępowań. Dla porównania – liczba przeprowadzonych w tym samym okresie przez dyrektorów urzędów kontroli skarbowej postępowań kontrolnych, którym objęty był podatek od towarów i usług, czyli obszar, gdzie najczęściej potencjalnie moglibyśmy mówić o występowaniu zjawiska firmanctwa, oscylowała w granicach 3 tys. postępowań rocznie.

Dysproporcja ta jest przede wszystkim wyrazem trudności z takim przeprowadzeniem postępowania dowodowego, by w jego trakcie ustalić stan faktyczny, który jednoznacznie potwierdzałby, że podmiot

---

30 D. Zalewski, *Firmanctwo w sprawach podatkowych*, *op. cit.*

31 Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 10 czerwca 2011 r. (III SA/GI 664/10), CBOSA.

formalnie zarejestrowany jako podatnik jedynie firmuje działalność innego, ukrytego podatnika. Organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej, prowadzący postępowanie w zakresie, o którym mowa w art. 113 o.p., powinien wykazać, iż działanie podatnika miało na celu zatajenie prowadzonej przez niego działalności albo też jej rozmiarów, co wiązać należy także z uchyleniem się od opodatkowania.<sup>32</sup>

Zasadniczo bowiem w przypadku prowadzenia przez organy kontroli skarbowej postępowań kontrolnych wobec podmiotów, których charakterystyka i sposób funkcjonowania może wskazywać na to, że mamy do czynienia z osobami bądź firmami pełniącymi rolę firmujących, problemów nie sprawia stwierdzenie jedynie pierwszej z trzech przesłanek odpowiedzialności za firmanctwo, czyli powstanie zaległości podatkowej. Pozostałe dwie przesłanki są znacznie trudniejsze do wykazania. Z jednej strony firmującemu bowiem nie zawsze zależy na ujawnieniu firmanta i pomija jego udział w procedurze. Z drugiej zaś prowadzący postępowanie, nie wiedząc o istnieniu firmanta, nie mają podstaw do szukania dowodów firmanctwa.<sup>33</sup>

Najbardziejziej uwidacznia się to w przypadku prowadzenia przez organy kontroli skarbowej spraw w obszarze podatku od towarów i usług, który to podatek jest szczególnie podatny na dokonywanie oszustw podatkowych, w tym oszustwa firmanctwa. W zakresie spraw obejmujących kontrolę zobowiązań w podatku od towarów i usług spotykamy się z jednym z najbardziej groźnych dla budżetu państwa oszustw podatkowych, którego jedną z cech charakterystycznych jest posługiwanie się podstawioną osobą przy prowadzeniu działalności gospodarczej, bez zgłaszania tej działalności do opodatkowania we własnym imieniu. Ten rodzaj oszustwa na szeroką skalę wykorzystują podmioty występujące o nienależny zwrot naliczonego podatku od towarów lub niepłacące należnego podatku od towarów i usług. W wielu przypadkach przy popełnianiu tych oszustw wykorzystywany jest mechanizm rozliczania transakcji wewnątrzspółnotowych w podatku od towarów i usług i stosowane są schematy oszustw typu „znikający podatnik” i oszustw karuzelowych.<sup>34</sup>

---

32 Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 14 czerwca 2006 r. (I SA/OI 172/06), CBOSA.

33 D. Zalewski, *Firmanctwo...*, *op. cit.*

34 D. Zalewski, *Firmanctwo jako oszustwo podatkowe*, e–radca–prawny.org

Z punktu widzenia potencjalnego zastosowania regulacji dotyczących firmanctwa sprawy, w których wykryto oszustwa mające na celu wyłudzenie zwrotu podatku od towarów i usług bądź niezapłacenie tego podatku na konto właściwego organu podatkowego, mogą wydawać się najodpowiedniejsze. Wynika to z samej konstrukcji i charakterystycznych cech tego rodzaju oszustw. Wyłudzenie podatku od towarów i usług, ze względu na skalę działania, jak również na istotę oszustw w transakcjach wewnątrzspółnotowych, która umożliwia szybkie i powtarzalne dokonywanie oszustwa, przynosi ogromne profity i zajmują się nim zorganizowane grupy przestępcze. W celu realizacji swych zamierzeń wykorzystują do założenia bądź prowadzenia firmy osoby podstawione. Niejednokrotnie są to osoby bezrobotne albo bezdomne, nieposiadające żadnego majątku, osoby z marginesu społecznego, osoby rozpoczynające dopiero prowadzenie działalności gospodarczej, tzw. „słupy”. Faktury wystawiane przez takie firmy dotyczą obrotu, przy czym może to być zarówno obrót fikcyjny, jak i rzeczywisty różnymi rodzajami towarów. Faktury są następnie podstawą do zwrotu podatku od towarów i usług dla innych podmiotów dokonujących transakcji ze „słupami”. Wykrycie procederu przez kontrolę skarbową skutkuje zakwestionowaniem faktur potwierdzających fikcyjne transakcje. Przy tym o fikcyjności możemy mówić w dwóch aspektach. Sama transakcja może być rzeczywista, ale fikcyjne mogą być podmioty, które jej dokonują, jak i fikcyjna może być zarówno transakcja oraz podmioty w nią zaangażowane. Kwestia ta ma najistotniejsze znaczenie w kontekście zakwalifikowania oszustwa jako firmanctwa.

Osoba formalnie prowadząca działalność, czyli firmujący, z różnych powodów, w tym także w obawie o swoje zdrowie i życie, nie ujawnia jednak tożsamości rzeczywistych podatników (firmantów). Zdarzają się też sytuacje, gdy firmant działa przez pośredników, co powoduje, że firmujący nie posiada jakiegokolwiek wiedzy na temat swoich rzeczywistych mocodawców, względnie firmujący są świadomymi swojej roli członkami grupy założonej przez firmanta i nie mają interesu w ujawnianiu tego faktu. W efekcie organ prowadzący postępowanie staje przed perspektywą wydawania tzw. „pustych decyzji” na podatników, którzy nie posiadają żadnego majątku, co w praktyce oznacza, że zobowiązanie określone w decyzji jest niemożliwe do wyegzekwo-

wania. W takich sytuacjach, gdyby firmanctwo zostało wykryte i udowodnione, a decyzja wydana wobec firmanta, egzekucja zobowiązań z takiego rozstrzygnięcia mogłaby być skuteczniejsza. Firmantami są bowiem osoby, które organizując cały proceder, uzyskują z niego największe zyski finansowe, zaś zaangażowanie firmującego pozwala im odwrócić od siebie uwagę fiskusa.<sup>35</sup>

Tak więc jeśli organom skarbowym udaje się wykryć oszustwo poprzez identyfikację wszystkich brakujących ogniw w łańcuchu dostaw, a więc tych podmiotów, które otrzymały nienależny zwrot podatku naliczonego, względnie nie odprowadziły podatku należnego i ustalić podmioty, które firmowały działalność gospodarczą, to natrafiają na poważny problem w kontekście możliwości zrekompensowania strat finansowych budżetu państwa. Z jednej strony brak jest bowiem jakiegokolwiek majątku po stronie firmującego, nielegalnie osiągnięte zyski zostały już na ogół wytransferowane. Z drugiej strony prawidłowość rozliczeń pozostałych podatników biorących udział w oszustwie może być trudna do zakwestionowania. Podmioty te mogą, ale niekoniecznie muszą być świadome popełnionego na wcześniejszym etapie obrotu oszustwa. Natomiast sam firmant, od którego można wyegzekwować należny podatek, pozostaje zwykle nieujawniony. Dlatego w takich sprawach pożądane jest takie prowadzenie postępowania dowodowego, by wykryć osobę firmanta i wydać decyzję określającą mu wartość niezapłaconego zobowiązania podatkowego.<sup>36</sup> Ustalenie istnienia przesłanek, prowadzących do istnienia firmanctwa, nie pozwalałoby na prowadzenie postępowania wobec firmującego bez ustalenia zobowiązania wobec firmowanego.<sup>37</sup>

Faktycznie jednak działania organów kontroli skarbowej, w postępowaniach, gdy istnieją przypuszczenia co do występowania firmanctwa, ale nie ma możliwości zebrania materiału dowodowego, który pozwalałby na zastosowanie art. 113 o.p., zmierzają do takiego przeprowadzenia postępowania dowodowego, które umożliwia przeprowadzenie postępowań kontrolnych i wydanie decyzji określających zobo-

---

35 D. Zalewski, *Firmanctwo jako oszustwo podatkowe*, e–radca–prawny.org

36 D. Zalewski, *Firmanctwo w sprawach podatkowych*, *op. cit.*

37 Por. wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 15 grudnia 2011 r. (I SA/Go 919/11), CBOSA.

wiązanie podatkowe wobec wszystkich zaangażowanych w proceder podmiotów. Dotyczy to zarówno hipotetycznego firmującego, jak i jego kontrahentów.

Podkreślenia przy tym wymaga, że powyższy sposób postępowania nie stanowi ze strony organów skarbowych próby przerzucenia odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe z firmanta i firmującego wyłącznie na ich kontrahentów. Należy bowiem zwrócić uwagę, że pomimo występowania w schematach oszustw w podatku od towarów i usług wyróżników, które mogłyby świadczyć o firmanctwie, w decydującej większości spraw nie można byłoby zastosować normy z art. 113 o.p. Jeśli bowiem przyjmiemy, że istotą firmanctwa jest ukrycie prowadzonej działalności gospodarczej w celu zminimalizowania obciążeń podatkowych, to bez wątpienia w takim przypadku uszczerbek w wysokości odprowadzanych na rzecz Skarbu Państwa należności podatkowych związany jest z faktycznie prowadzoną aktywnością biznesową. Tymczasem w najpoważniejszych sprawach dotyczących oszustw w podatku od towarów i usług cel działania zaangażowanych w nich podmiotów, również w sytuacjach wykorzystywania tzw. „słupów”, jest kompletnie inny. Podstawowym motywem dokonywania oszustwa nie jest bowiem ukrycie prowadzenia działalności gospodarczej. Fakt prowadzenia działalności gospodarczej jest wyłącznie narzędziem służącym do realizacji zasadniczego rezultatu oszustwa w postaci wyłudzenia zwrotu podatku od towarów i usług lub nieodprowadzenia go na rachunek właściwego urzędu skarbowego. Oznacza to, że okoliczność posługiwania się przez organizatorów procederu podmiotami „firmującymi” działalność gospodarczą nie może w takich sytuacjach stanowić podstawy do zastosowania art. 113 o.p. Jeśli dokonywana wymiana handlowa jest fikcyjna i służy wyłącznie wyłudzeniu podatku, wówczas znajdzie zastosowanie art. 108 u.p.t.u., ze wszystkimi tego konsekwencjami dla zaangażowanych podmiotów, jednak wtedy nie będziemy mogli mówić o firmanctwie. Dzieje się tak niezależnie od faktu, że w poszczególnych sprawach sposób działania podmiotów zaangażowanych w oszustwa może zawierać elementy procederu firmanctwa. Nie jest to jednak firmanctwo w rozumieniu art. 113 o.p., bowiem nie jest spełniona jedna z przesłanek zastosowania odpowiedzialności za firmanctwo, tj. posługiwanie się cudzą firmą wyłącznie w celu ukry-



cia faktu prowadzenia działalności gospodarczej. Stąd też nie są uzasadnione kierowane pod adresem organów administracji skarbowej zarzuty związane z odstępowaniem od egzekwowania odpowiedzialności od firmantów kosztem uczciwych, nieświadomych udziału w oszustwie podatników.

Rezultatem niemożności wykrycia i udowodnienia firmanctwa jest fakt, że wskazane powyżej negatywne skutki współuczestniczenia w oszustwie w postaci utraty prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o podatek naliczony, względnie wydania decyzji z art. 108 u.p.t.u., będą odnosić się zarówno do podatnika, który firmował działalność gospodarczą, jak i do podmiotów dokonujących od niego zakupów, o ile oczywiście zachodziła po ich stronie świadomość co do charakteru relacji z podatnikiem, od którego dokonywali zakupów. Dotyczy to również tych spraw, w których o firmanctwie możemy mówić tylko w znaczeniu potocznym, nie zaś w rozumieniu art. 113 o.p.

Prawidłowość sposobu postępowania organów skarbowych potwierdza zarówno orzecznictwo sądów administracyjnych, jak i orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.<sup>38</sup> Tezy zawarte w wyrokach Trybunału wskazują, że spoczywający na organach skarbowych obowiązek wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy ogranicza się do ustalenia okoliczności obiektywnych stanowiących przesłankę odliczenia podatku od wartości dodanej, a w razie stwierdzenia, że okoliczności te nie zachodzą, przykładowo gdy organy wykażą, iż transakcje nie zostały wykonane, to na podatnika przenosi się ciężar dowodu mogącego podważyć te ustalenia.<sup>39</sup> Stwierdzenia zawarte w uzasadnieniach wyroków TSUE można wprost stosować do postępowań, w których mamy do czynienia z domniemaniem firmanctwa. Oznacza to jednocześnie, że w przypadku, gdy kontrolowany przedsiębiorca pełnił w oszustwie swą rolę nieświadomie, nie znajdując w stosunku do niego zastosowania wynikające z u.p.t.u. ograniczenia w zakresie możliwości odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego.

---

38 Wyrok z dnia 6 lipca 2006 r. w sprawie Axel Kittel, C-439/04, Zbiór Orzeczeń 2006, s. I-06161; wyrok z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie Halifax plc., C-255/02, Zbiory orzecznictwa Trybunału Europejskiego 2006, s. I-01609.

39 Wyrok NSA z dnia 19 lipca 2011 r. (I FSK 1122/10), CBOSA.

Na zmianę stosowanej praktyki organów kontroli skarbowej, odmawiającej prawa do tegoż odliczenia w przypadku zaistnienia świadomości kontrolowanego podmiotu co do uczestniczenia w oszustwie podatkowym, akceptowaną przez sądownictwo administracyjne, nie mogą mieć wpływu stwierdzenia zawarte w najnowszym orzecznictwie TSUE<sup>40</sup>. Orzeczenia te nie mają charakteru przełomowego, wręcz przeciwnie, odpowiadają one dotychczasowemu dorobkowi Trybunału w zakresie podejścia do zwalczania nadużyć oraz uchylania się od opodatkowania w obszarze podatku od towarów i usług w transakcjach wewnątrzspółnotowych.

Trybunał określił, w jakich okolicznościach organ podatkowy nie może odmówić podatnikowi prawa do odliczenia od kwoty należnego podatku od wartości dodanej kwoty tego podatku należnego lub zapłaconego z tytułu świadczonych mu usług (sprzedanych towarów).<sup>41</sup> W dalszym ciągu jednak aktualne pozostają tezy wynikające z orzeczeń TSUE, zgodnie z którymi organy administracji skarbowej powinny odmówić prawa do odliczenia, jeżeli zostanie udowodnione na podstawie obiektywnych przesłanek, że skorzystanie z tego prawa wiązałoby się z przestępstwem lub nadużyciem.<sup>42</sup> Oznacza to zatem, że podatnikowi nadal może być odmówione prawo do odliczenia w przypadku udowodnienia na podstawie obiektywnych przesłanek, że podatnik będący odbiorcą usług lub dostaw stanowiących podstawę prawa do odliczenia wiedział lub powinien był wiedzieć, że transakcje te wiążą się z przestępstwem popełnionym przez dostawcę lub inny podmiot działający na

---

40 Wyrok z dnia 21 czerwca 2012 r. wydany w połączonych sprawach C–80/11 (Mahagében) i C–142/11 (Dávid), nieopublikowany.

41 *Ibidem*. W szczególności zostało wskazane, że odmowa nie dotyczy sytuacji, w której nieudowodniono, że podatnik miał lub powinien mieć świadomość zaangażowania w proceder wyłudzenia przez wystawcę faktury lub któregoś z kontrahentów wystawcy działającego na wcześniejszym etapie obrotu. Brak prawa do odliczenia nie może mieć miejsca również wówczas, kiedy podatnik nie upewnił się co do statusu podatnika wystawcy faktury, dysponowania przez wystawcę towarami i możliwości ich transportu oraz wywiązania się z obowiązku złożenia deklaracji i zapłaty podatku od wartości dodanej. Podstawą do odmowy odliczenia nie może być również fakt, że podatnik nie posiada, poza fakturą, innych dokumentów potwierdzających spełnienie powyższych warunków, mimo że spełnione były warunki materialne i formalne powstania prawa do odliczenia, a podatnik nie miał przesłanek podejrzewać, że wystawca faktury dopuścił się nieprawidłowości lub przestępstwa.

42 Wyrok z dnia 21 czerwca 2012 r. wydany w połączonych sprawach C–80/11 (Mahagében) i C–142/11 (Dávid), nieopublikowany oraz wyrok z dnia 6 lipca 2006 r. w połączonych sprawach Axel Kittel i Recolta Recycling, C–439/04 i C440/04, Zbiór Orzeczeń 2006, s. I–06161.

wcześniejszym etapie obrotu. Takiego podatnika należy bowiem uznać za współnika w tym przestępstwie, niezależnie od tego, czy uzyskuje on korzyści z dalszej sprzedaży owych towarów lub świadczenia usług w ramach dokonywanych przez siebie transakcji.<sup>43</sup> Nie jest przy tym sprzeczne z prawem Unii Europejskiej wymaganie, by podmiot przedsięwziął wszystkie działania, jakich można od niego racjonalnie oczekiwać w celu upewnienia się, że dokonywana przez niego transakcja nie prowadzi do udziału w przestępstwie.<sup>44</sup>

Odnosząc powyższe do opisywanych schematów postępowania, w których można byłoby zakładać proceder firmanctwa, bezpodstawne jest domaganie się przez podatnika możliwości skorzystania z prawa do odliczenia, jeżeli z obiektywnych i udowodnionych przez organ administracji skarbowej okoliczności sprawy wynika, że podatek powinien mieć świadomość, że wystawca faktury dopuścił się nieprawidłowości lub przestępstwa, lecz mimo to zaniechał weryfikacji swojego kontrahenta. Odrębnym zagadnieniem jest tu natomiast kwestia działań, które podatek powinien podjąć, a które są następnie podstawą do oceny przez organ administracji skarbowej stanu świadomości podatnika, zależą one przede wszystkim od okoliczności rozpatrywanego przypadku.<sup>45</sup> Przykładowo, na podstawie liczby nadużyć i przestępstw stwierdzonych w określonej branży należy przyjąć, iż w branży tej powinna istnieć podwyższona świadomość ryzyka oszustw podatkowych. Zatem od nabywców działających w tej branży należy oczekiwać szczególnej ostrożności oraz bardziej wnikliwego sprawdzania potencjalnych kontrahentów w momencie dokonywania przez nich transakcji.<sup>46</sup> W efekcie przyjąć należy, że podstawy do kwestionowania prawa do odliczenia podatku naliczonego istnieją zarówno w sprawach o firmanctwo, jak i w sprawach, w których występują elementy firmanctwa, natomiast zasadniczym celem oszustwa jest wyłudzenie podatku.

---

43 Wyrok z dnia 21 czerwca 2012 r. wydany w połączonych sprawach C-80/11 (Mahagében) i C-142/11 (Dávid).

44 *Ibidem*.

45 *Ibidem*.

46 Wyrok NSA z dnia 10 maja 2011 r. (I FSK 777/10), CBOSA.

## 7. Podsumowanie

Uwzględniając konstrukcję odpowiedzialności za firmanctwo, która wyklucza możliwość orzekania o niej w drodze decyzji przez organy kontroli skarbowej, jak również trudności dowodowe w zakresie ustalenia firmanta i jego odpowiedzialności prawnopodatkowej, nie sposób zakładać zwiększenia ilości wydawanych rozstrzygnięć dotyczących odpowiedzialności za firmanctwo. W szczególny sposób odnosi się to do sytuacji, w których mamy do czynienia ze ścisłą współpracą i podziałem ról pomiędzy firmantem, firmującym i podmiotami dokonującymi z nim transakcji celu wyłudzenia podatku. Z kolei w postępowaniach, gdy organ kontroli skarbowej identyfikuje elementy firmanctwa, jednakże z całokształtu materiału dowodowego wynika, że zasadniczym motywem działania podmiotów zaangażowanych nie jest ukrywanie prowadzenia działalności, lecz wykorzystywanie „firmujących” do wyłudzenia podatku, nie powinno się podejmować prób stosowania odpowiedzialności za firmanctwo. Wydaje się raczej, że organy kontroli skarbowej w sprawach, w których okoliczności mogą sugerować występowanie firmanctwa, powinny koncentrować swe wysiłki na obciążeniu odpowiedzialnością za zobowiązania podatkowe tych podmiotów zaangażowanych w proceder oszustw podatkowych, którym da się wykazać odpowiedzialność za nieprawidłowości podatkowe, świadomy współdziałal w działaniach zmierzających do wyłudzenia podatku od towarów i usług oraz wyegzekwować zaległości podatkowe. Pociągnięcie do odpowiedzialności za prowadzony proceder firmantów, czy raczej podmiotów, które są inicjatorami i organizatorami dokonania oszustwa i pozbawienie ich uzyskanych korzyści finansowych powinno stać się domeną współdziałających z kontrolą skarbową organów ścigania, które w przypadku tej grupy osób dysponują bardziej adekwatnymi procedurami i narzędziami, pozwalającymi na ich zidentyfikowanie i pociągnięcie do odpowiedzialności.

# ZALICZENIE NADPŁATY I ZWROTU PODATKU JAKO PRZEDMIOT ROZSTRZYGNIEĆ ORGANÓW PODATKOWYCH

MACIEJ ŚLIFIRCZYK

## 1. Uwagi ogólne

Ordynacja podatkowa posługuje się terminem „zaliczenie” w odniesieniu do kilku instytucji prawnych, takich jak zaliczenie nadpłaty<sup>1</sup> na poczet bieżących lub zaległych zobowiązań podatkowych,<sup>2</sup> zaliczenie zwrotu podatku na poczet bieżących lub zaległych zobowiązań podatkowych,<sup>3</sup> zaliczenie nadpłaty lub zwrotu podatku na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych,<sup>4</sup> zaliczenie wpłat,<sup>5</sup> czy też zaliczenie środków uzyskanych z zabezpieczenia.<sup>6</sup> To podobieństwo terminologiczne nie zawsze idzie w parze z podobieństwem w zakresie konstrukcji wszystkich tych instytucji. Daleko idącą zbieżność w zakresie regulacji normatywnej wykazuje jednak zaliczenie nadpłaty i zaliczenie zwrotu podatku. Przekłada się to na podobne cechy, jakie wykazują te instytucje. Przedmiotem niniejszego opracowania jest analiza wybranych zagadnień związanych z tymi właśnie instytucjami, a w szcze-

---

1 Zaliczenie odsetek od nadpłaty czy zwrotu podatku nie będzie w niniejszym opracowaniu wyodrębniane od samego zaliczenia nadpłaty (zwrotu podatku).

2 Por. art. 52 § 1 pkt 1 i 4, art. 53 § 5 pkt 1, art. 59 § 1 pkt 4 i § 2 pkt 2, art. 76, art. 76a, art. 78 § 4, art. 78a, art. 80 § 2 i 3 o.p.

3 Por. art. 52 § 1 pkt 2 i 4, art. 53 § 5 pkt 1, art. 59 § 1 pkt 4 i § 2 pkt 2, art. 76b, art. 78a o.p.

4 Por. art. 52 § 1 pkt 1, art. 53 § 5 pkt 1 i art. 80 § 3 o.p. W tym zakresie zob. szerzej: M. Ślifirczyk, Charakter prawny wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych, [w:] Ordynacja podatkowa. Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych, praca zbiorowa pod red. Rafała Dowgiera, Białystok 2012, s. 440–449.

5 Por. art. 55 § 2, art. 62, art. 72 § 2 o.p.

6 Por. art. art. 54 § 1 pkt 1 i art. 62a o.p.

gólności próba rozwiązania problemów, jakie pojawiły się w praktyce, w szerszym kontekście nawiązującym do istoty tych instytucji prawnych.

## 2. Istota zaliczenia nadpłaty (zwrotu podatku)

Zaliczenie nadpłaty podatku i zaliczenie zwrotu podatku to instytucje prawne, które – obok potrącenia prawnopodatkowego – zaliczyć można do grupy kompensacyjnych sposobów wygasania zobowiązań podatkowych.<sup>7</sup> Wspólną cechą wszystkich tych instytucji jest równoczesne istnienie dwóch przeciwstawnych wierzytelności, które na skutek zastosowania tych instytucji wygasają jednocześnie do wysokości wierzytelności niższej.<sup>8</sup> Cechy tej nie posiadają natomiast inne instytucje prawne, na których oznaczenie używany jest w ordynacji podatkowej wyraz „zaliczenie”, np. zaliczenie wpłaty na poczet zaległości podatkowych. Zaliczenie nadpłaty podatku i zaliczenie zwrotu podatku wywodzą się z najstarszego z kompensacyjnych sposobów wygasania zobowiązań podatkowych, czyli z potrącenia prawnopodatkowego,<sup>9</sup> które było z kolei traktowane jako rodzaj zapłaty podatku.<sup>10</sup> Analogiczna kwalifikacja prawna była przyjęta w pierwotnej wersji obecnie obowiązującej ordynacji podatkowej, w której art. 59 § 1 pkt 1 stanowił, iż zobowiązanie podatkowe wygasa wskutek „zapłaty podatku, w tym również potrącenia oraz zaliczenia nadpłaty na poczet zaległości podatkowych lub bieżących zobowiązań podatkowych”. Zauważyć przy tym trzeba, że stworzenie całej grupy kompensacyjnych sposobów wygasania zobowiązań podatkowych wydaje się być samodzielnym wytworem prawa polskiego, trudno bowiem wskazać jakieś inspiracje zewnętrzne

7 Szerzej na ten temat: M. Ślifirczyk, Potrącenie jako forma zapłaty podatku w polskim prawie podatkowym, Warszawa 1999, s. 14–15, 25–33.

8 Podobne cechy w pewnych przypadkach może wykazywać również instytucja przejęcia praw majątkowych na poczet zaległości podatkowych.

9 Instytucja ta funkcjonowała już w prawie rzymskim. Co do związków zaliczenia nadpłaty z potrąceniem prawnopodatkowym zob. także szerzej: M. Ślifirczyk, Nadpłata podatku, Kraków 2005, s. 308–309.

10 Przykładowo art. 103 § 2 ustawy z dnia 15 marca 1934 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 39, poz. 346) stwierdzał: „Płatnik, posiadający wobec Skarbu wierzytelność bezsporną i wymagalną, a wynikającą ze stosunków prywatno-prawnych, może wierzytelnością tą zapłacić przypadający od niego podatek.”

w tym zakresie.<sup>11</sup> Koncepcja ta nie jest przy tym bezdyskusyjna i niekontrowersyjna, może być bowiem traktowana jako zbyt technicznie komplikująca system prawa podatkowego.<sup>12</sup>

W świetle powyższego nie powinno ulegać wątpliwości, że instytucja zaliczenia nadpłaty podatku i zaliczenia zwrotu podatku jest zbieżna co do istoty z instytucją potrącenia podatkowego. W tym miejscu warto wspomnieć, że samo potrącenie prawopodatkowe jest instytucją pokrewną do potrącenia cywilnoprawnego i wywodzi się z tej właśnie instytucji prawnej. Przykładowo można wskazać, że w okresie międzywojennym dopuszczano dokonanie potrącenia wierzytelności podatkowej z wierzytelnością cywilnoprawną na podstawie kodeksu zobowiązań.<sup>13</sup> Dopuszczalne wydaje się zatem założenie, że także instytucje zaliczenia nadpłaty podatku i zaliczenia zwrotu podatku wykazują pewne podobieństwo konstrukcyjne do potrącenia cywilnoprawnego, choć oczywiście tego rodzaju analogie wymagają odpowiedniej ostrożności z uwagi na przynależność porównywanych instytucji do dwóch różnych gałęzi prawa.

Podobieństwo istoty i konstrukcji instytucji zaliczenia nadpłaty (zaliczenia zwrotu podatku) do instytucji potrącenia prawopodatkowego wiąże się również z podobieństwem funkcji realizowanych przez te instytucje prawne. Wszystkie te instytucje realizują bowiem trzy funkcje<sup>14</sup>:

- 1) funkcję zapłaty,
- 2) funkcję egzekucyjną oraz
- 3) funkcję gwarancyjną.

Biorąc pod uwagę, że podmiot inicjujący kompensatę jest w jednym ze stosunków prawnych dłużnikiem, to z tego punktu widzenia zainicjowanie przez ten podmiot kompensaty prowadzi do zrealizowania przez niego swojego zobowiązania (spełnienia należnego od nie-

---

11 Np. w prawie niemieckim organom podatkowym przysługuje uprawnienie do dokonania potrącenia roszczenia o zwrot nadpłaty z należnościami przypadającymi od uprawnionego do otrzymania zwrotu. Zob. A. Niża, *Stosunek prawopodatkowy. Obowiązek i zobowiązanie podatkowe*, Kraków 1999, s. 140.

12 Por. M. Ślifirczyk, *Nadpłata...*, *op. cit.*, s. 315.

13 Zob. orzeczenie z 28.05–11.06.1937 r. (C.I. 661/37), OPA 1937, nr 2252.

14 Bliżej na temat tych funkcji: M. Ślifirczyk, *Potrącenie...*, *op. cit.*, s. 61–66.

go świadczenia). W ten sposób realizowana jest funkcja zapłaty. Ten sam podmiot w drugim stosunku prawnym jest w pozycji wierzyciela i z tego punktu widzenia, inicjując kompensatę, doprowadza on do jednostronnego uzyskania zaspokojenia. To z kolei wskazuje na funkcję egzekucyjną omawianych instytucji. Z kolei funkcja gwarancyjna zapewnia, iż żadna ze stron nie będzie mogła egzekwować swoich wierzycielności, jeśli jednocześnie sama nie spełnia świadczenia, do którego jest zobowiązana.

### **3. Czy możliwe jest zaliczenie nadpłaty lub zwrotu podatku stanowiącego dochód Skarbu Państwa na poczet należności jednostki samorządu terytorialnego?**

Wyżej poczynione obserwacje mają wymiar praktyczny i powinny być pomocne przy rozstrzygnięciu problemów związanych ze stosowaniem instytucji zaliczenia nadpłaty podatku i zaliczenia zwrotu podatku. Niestety, nie zawsze się tak dzieje, a wątpliwości rozstrzygane bywają w oparciu wyłącznie o brzmienie określonego przepisu, z pominięciem jego sensu i istoty regulowanej instytucji prawnej. Przykładem takiego podejścia może być np. wyrok NSA z dnia 20 stycznia 2012 r.,<sup>15</sup> w którym sąd przyjął, iż dopuszczalne jest zaliczenie nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w podatku od towarów i usług na zobowiązania podatkowe w podatku od nieruchomości: „Naczelny Sąd Administracyjny podziela pogląd, że w świetle przepisów Ordynacji podatkowej istnieje możliwość zaliczenia nadwyżki podatku naliczonego nad należnym na poczet zobowiązań podatkowych, dla których właściwy jest inny organ podatkowy, aniżeli organ właściwy dla rozliczeń podatku od towarów i usług. W takim przypadku Spółka winna złożyć wraz z deklaracją VAT-7 wykazującą podatek VAT do zwrotu, stosowny wniosek, opisujący charakter zobowiązania podatkowego oraz organ podatkowy właściwy dla tego zobowiązania. Organ podatkowy z urzędu bada tylko stan zobowiązań podatnika tylko w tym urzędzie w którym nadpłata lub zwrot powstał. Dyspozycja art. 76 § 1 o.p. dotyczy ogólnie zaległości podatkowych i bieżących zobowiązań. Żaden

---

15 I FSK 577/11.



przepis prawa nie ogranicza możliwości dokonania zaliczenia w przypadku zaistnienia przesłanek z art. 76 Ordynacji podatkowej.”<sup>16</sup> Dość można, że na wcześniejszych etapach postępowania głównymi regulacjami, w oparciu o które próbowano rozstrzygnąć podany problem, były przepisy dotyczące właściwości rzeczowej organów podatkowych. Trudno nie zauważyć, że w przywołanej sprawie umknęła uwadze istota rzeczy. Sprowadza się ona bowiem do znalezienia odpowiedzi na pytanie, czy można zaliczyć nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym w podatku od towarów i usług, stanowiącym dochód budżetu państwa, na zobowiązania podatkowe w podatku stanowiącym dochód jednostki samorządu terytorialnego? Oczywiście pytanie to można odnieść odpowiednio do innych przypadków zaliczenia zwrotu podatku, czy też do zaliczenia nadpłaty. Twierdząca odpowiedź na tak sformułowane pytanie jest sprzeczna z prawną istotą obowiązujących form kompensacyjnego wygasania zobowiązań podatkowych. Oznacza bowiem dopuszczenie kompensaty w sytuacji, w której nie ma dwóch przeciwstawnych wierzytelności. Nie wystarcza w tej sytuacji fakt, że podatnik jest jednocześnie zobowiązany do realizacji zobowiązania podatkowego i uprawnionym do otrzymania zwrotu podatku. O ile bowiem wierzycielem w podatku od nieruchomości jest gmina, o tyle dłużnikiem z tytułu zobowiązania do zwrotu podatku jest już Skarb Państwa. Wierzytelności przysługującej jednostce samorządu terytorialnego jest zatem przeciwstawiana wierzytelności nie wobec tej jednostki, lecz wobec innego podmiotu. Jak już była o tym mowa, w ten sposób nie zostaje spełniona przesłanka, która stanowi o istocie kompensacyjnego sposobu wygasania zobowiązań podatkowych. Można wprawdzie wyobrazić sobie kompensatę zobowiązań publicznoprawnych o charakterze wielostronnym (angażującym więcej niż dwa podmioty), podobne rozwiązania dotyczące zobowiązań cywilnoprawnych są wszak obecne w obrocie prawnym, jednak funkcjonowanie tego rodzaju instytucji wymagałoby istnienia odpowiedniej regulacji prawnej. Brak takiej regulacji nie może prowadzić do uznania, że kompensata tego rodzaju jest możliwa. Na gruncie prawa podatkowego nie może znaleźć bo-

---

16 Orzeczenie to spotkało się z aprobatą w piśmiennictwie, jednak bez szerszego uzasadnienia. Zob. R. Styczyński, Glosa do wyroku NSA z dnia 20 stycznia 2012 r. (I FSK 577/11), LEX/el. 2013.

wiem zastosowanie zasady swobody umów, a kształtowanie treści stosunków prawno podatkowych w oparciu o oświadczenie woli stron tych stosunków możliwe jest tylko w bardzo ograniczonym zakresie. Warto również zwrócić uwagę, że konsekwencją zaliczenia zwrotu podatku w sytuacji, której dotyczył wyrok NSA z dnia 20 stycznia 2012 r., będzie uzyskanie przez Skarb Państwa korzyści kosztem jednostki samorządu terytorialnego. Skarb Państwa zwolniony zostanie z obowiązku dokonania zwrotu podatku, zaś gmina nie otrzyma przysługującego jej podatku od nieruchomości. Sąd nie wskazał, w jakim trybie i w jaki sposób gmina będzie mogła dochodzić od Skarbu Państwa uiszczenia kwoty odpowiadającej podatkowi, jakiego nie otrzyma na skutek dokonanego zaliczenia. Również przepisy milczą na ten temat, co jest dodatkowym argumentem na rzecz tezy, że wystąpienie takiej sytuacji nie było zakładane przez ustawodawcę.<sup>17</sup>

#### 4. Ustalenie momentu zaliczenia

Problem wzajemności wierzytelności w przypadku zaliczenia nadpłaty (zwrotu podatku) pojawił się również w związku ze stosowaniem § 2 art. 76a o.p. Zgodnie z tym przepisem co do zasady zaliczenie nadpłaty na poczet zaległości podatkowych następuje z dniem powstania nadpłaty (poza sytuacją, w której składany jest wniosek o stwierdzenie nadpłaty).<sup>18</sup> Regulacja ta wiąże zatem moment zaliczenia wyłącznie ze zdarzeniem dotyczącym jednej tylko wierzytelności. W efekcie powstaje pytanie, jak zastosować wskazaną zasadę, gdy w momencie powstania nadpłaty nie istnieje wierzytelność wynikająca ze stosunku zobowiąza-

---

17 Przyjęcie, że w takim przypadku zastosowanie mieć mogą przepisy kodeksu cywilnego o bezpodstawnym wzbogaceniu tylko częściowo rozwiązuje problem. Zauważyć bowiem trzeba, że jednostka samorządu terytorialnego w miejsce roszczenia prawno podatkowego uzyskuje roszczenie cywilnoprawne. Sytuacja prawna i proceduralna wierzyciela ulega zatem dość poważnemu osłabieniu. Warto również zwrócić uwagę, że nieco podobna sytuacja została wyraźnie uregulowana przez ustawodawcę w art. 64 § 7 o.p. Gdyby zatem ustawodawca zakładał możliwość zaliczenia nadpłaty lub zwrotu podatku w podatku stanowiącym dochód budżetu państwa na rzecz zobowiązań podatkowych w podatkach stanowiących dochód budżetu jednostki samorządu terytorialnego, to zapewne również kwestia rozliczeń pomiędzy Skarbem Państwa i jednostką samorządu terytorialnego zostałaby wyraźnie uregulowana w ordynacji podatkowej.

18 W odniesieniu do zwrotu podatku pewne odstępstwa wprowadza w tym zakresie art. 76b § 1 o.p.

nia podatkowego. Skoro kompensata zakłada jednocześnie wygaśnięcie dwóch wierzytelności do wysokości wierzytelności niższej, to nie może ona nastąpić w przypadku, w którym istnieje tylko jedna z tych wierzytelności. Zaprzeczałoby to bowiem istocie omawianej instytucji. Słusznie zatem w orzecznictwie podano w wątpliwość wnioski wynikające z wykładni językowej art. 76 § 2 o.p., poszukując rozwiązania, które bardziej odpowiadałoby wymaganiom systemowym. WSA w Opolu w wyroku z dnia 23 lipca 2008 r.<sup>19</sup> stwierdził: „Kwoty [...] podlegają w myśl art. 76 § 1 o.p. zaliczeniu z urzędu na poczet zaległości podatkowych, przy czym, zaliczenie to następuje z dniem powstania nadpłaty, o ile w tym dniu istnieje już zaległość podatkowa (art. 76 § 2 pkt 1 o.p.). Jeżeli natomiast nadpłata powstała wcześniej, niż zaległość podatkowa, wówczas zaliczenie nadpłaty nastąpić musi z dniem, w którym zaległość podatkowa zaistniała, czyli z dniem wymagalności zobowiązania podatkowego – z uwzględnieniem zasady wynikającej z art. 62 § 1 o.p., według której nadpłatę zalicza się na poczet podatku o najwcześniejszym terminie płatności.”<sup>20</sup> Pogląd ten trafnie opiera się na spostrzeżeniu, że zaliczenie wymaga istnienia zarówno tego, co jest zaliczane, jak i tego, na co zaliczenie następuje. Wydaje się jednak, że w wypowiedzi tej brakuje wyraźnego odniesienia do wierzytelności i tym samym do stosunków zobowiązaniowych, z jakich one wynikają. W wyniku kompensaty wygasają bowiem wzajemne wierzytelności, czego dopiero wyrazem jest operacja rachunkowa. Zaliczenie nadpłaty lub zwrotu podatku nie może zatem wywierać skutku z dniem, w którym nie istniały jeszcze obie wierzytelności.

## **5. Konsekwencje realizowania przez zaliczenie nadpłaty lub zwrotu podatku funkcji egzekucyjnej**

Wspomniana wyżej funkcja egzekucyjna zaliczenia nadpłaty podatku (zaliczenia zwrotu podatku) upodabnia zastosowanie tej instytucji do przymusowego egzekwowania należności. Możliwość dokonania zaliczenia powinna zatem podlegać analogicznym ograniczeniom jak

---

19 I SA/Op 155/08.

20 Podobnie: wyrok WSA w Poznaniu z dnia 24 lipca 2009 r. (III SA/Po 365/09); wyrok WSA w Lublinie z dnia 16 grudnia 2011 r. (I SA/Lu 675/11).

te, które dotyczą egzekucji. Nie zawsze jednak okoliczność ta jest dostrzegana.

Charakter postępowania upadłościowego wskazuje, że wierzyciele upadłego powinni znaleźć zaspokojenie w ramach tego postępowania, a co za tym idzie, ograniczeniu podlega prowadzenie egzekucji według reguł ogólnych. Oczywiście zasada ta powinna dotyczyć również zaliczenia nadpłaty (zwrotu podatku). Kompensata w tym zakresie możliwa będzie wyłącznie na podstawie przepisów regulujących postępowanie upadłościowe. Pogląd ten znalazł odzwierciedlenie w orzecznictwie. W wyroku z dnia 20 października 2011 r.<sup>21</sup> NSA stwierdził: „Po ogłoszeniu upadłości, jak słusznie wskazał Sąd I instancji, organy podatkowe tracą uprawnienie do korzystania z instytucji zaliczenia nadpłaty na poczet zaległości podatkowych w trybie określonym w o.p. (ordynacji podatkowej), a zaległości te powinny być realizowane i podlegać regułom zaspokojenia wierzytelności publicznoprawnych wyznaczonych przepisami p.u.n. (prawa upadłościowego i naprawczego). Przepisy p.u.n. mają zatem charakter szczególny w stosunku do przepisów ustawy z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa.” Stanowisko to, jak się zdaje, nie budzi kontrowersji w orzecznictwie.<sup>22</sup> Podobne wypowiedzi prezentowane są także w piśmiennictwie.<sup>23</sup>

Takiej jednolitości poglądów nie ma już w odniesieniu do kwestii, czy możliwe jest dokonanie zaliczenia nadpłaty lub zwrotu podatku na poczet zobowiązań podatkowych określonych w decyzji, która nie jest jeszcze wykonalna.<sup>24</sup> Sprawa w tym przypadku w istocie jest bardziej złożona, bowiem – o ile decyzja jest poprawna – zobowiązanie podatko-

---

21 I FSK 1700/10.

22 Poza orzeczeniami przywołanymi w tym wyroku wskazać należy również np. wyrok NSA z dnia 15 lipca 2005 r. (I FSK 5/05); wyrok NSA z dnia 11 marca 2005 r. (FSK 211/04); wyrok WSA w Kielcach z dnia 7 października 2010 r. (I SA/Ke 439/10).

23 Np. A. Jakubecki [w:] A. Jakubecki, F. Zedler, Prawo upadłościowe i naprawcze. Komentarz, LEX 2011, komentarz do art. 93; B. Gruszczyński, [w:] S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabał, M. Niezgódka–Medek, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2007, s. 362. Co do wcześniejszego stanu prawnego zob. np. J. Pałys, Głosa do wyroków NSA z dnia 26 maja 2000 r. (I SA/Wr 2549/98, I SA/Wr 1624/99, 2521/99 i 2204/99), „Monitor Prawniczy” 2001, nr 5, s. 318–321; J. Zubrzycki, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Wrocław 2003, s. 321.

24 Por. wyrok NSA z dnia 25 października 2012 r. (II FSK 624/11) i powołane tam orzecznictwo. W wyroku tym opowiedziano się za niedopuszczalnością dokonania zaliczenia w takim przypadku. Przeciwny pogląd zaprezentowano np. w wyroku NSA z dnia 24 sierpnia 2011 r. (II FSK 688/10).

we istnieje obiektywnie niezależnie od tego, czy wspomniana decyzja jest wykonalna, czy też takiej wykonalności jeszcze nie posiada. Mając jednak na uwadze wyżej wspomniane podobieństwo kompensacyjnych sposobów wygasania zobowiązań podatkowych do przymusowej egzekucji należności, nie można pomijać faktu, że dokonanie z urzędu zaliczenia na poczet zobowiązań podatkowych określonych w decyzji, która nie jest jeszcze wykonalna, będzie stanowiło w istocie wykonanie tej decyzji w wyniku jednostronnych działań wierzyciela podatkowego.<sup>25</sup> W efekcie zniweczony zostanie gwarancyjny charakter regulacji zawartych w rozdziale 16a działu IV o.p. Z tego względu należy odrzucić taką możliwość. Wydaje się natomiast, że dopuszczalne byłoby dokonanie zaliczenia w przypadku, w którym jest to zgodne z wolą dłużnika podatkowego.<sup>26</sup> Argumentem na rzecz takiego rozwiązania jest brzmienie art. 239g o.p., który mimo wstrzymania wykonania decyzji daje stronie możliwość dobrowolnego jej wykonania. Kwestia może być o tyle kontrowersyjna, że art. 76 § 1 o.p. wspomina jedynie o dokonywaniu zaliczenia z urzędu, pomija natomiast możliwość dokonania zaliczenia na wniosek dłużnika podatkowego. Brak możliwości zainicjowania procedury zaliczenia przez dłużnika podatkowego nie wyklucza jednak, moim zdaniem, uzależnienia zaliczenia z urzędu od uprzedniego wyrażenia na to zgody przez dłużnika podatkowego. W takim przypadku art. 239g o.p. powinien zostać zastosowany odpowiednio, bowiem ściśle rzecz biorąc, nie dochodzi do wykonania decyzji przez stronę, tylko przez organ podatkowy za zgodą strony.<sup>27</sup> Mimo to racje, które leżą u podstaw tego przepisu nie zostają naruszone, a rozszerzenie dopuszczalności wykorzystania kompensacyjnych form wygasania zo-

---

25 Trafnie wskazuje na tę okoliczność np. NSA w wyroku z dnia 5 marca 2013 r. (II FSK 1319/11), czy też WSA we Wrocławiu w wyroku z dnia 3 października 2010 r. (I SA/Wr 620/10).

26 Co do zasady słuszne jest zatem stanowisko zaprezentowane przez Ministra Finansów w interpretacji ogólnej z dnia 11 kwietnia 2013 r. (PK4/8012/75/AAN/13/RD-32130). W interpretacji tej stwierdzono m.in.: „Wstrzymanie wykonania decyzji nie pozbawia [...] strony możliwości dobrowolnego wykonania decyzji (art. 239g ustawy – Ordynacja podatkowa) lub zaliczenia nadpłaty na poczet zaległości podatkowej. Jeżeli intencją strony jest dobrowolna zapłata podatku, to organ podatkowy, mimo wstrzymania wykonania decyzji powinien ją respektować. Nie ma zatem przeszkód do wykonywania decyzji nieostatecznej, o której mowa w art. 239a ustawy – Ordynacja podatkowa, wskutek zaliczenia nadpłaty na wniosek strony lub za jej zgodą.”

27 Z perspektywy wcześniej omówionych funkcji realizowanych przez instytucję zaliczenia nadpłaty (zwrotu podatku) jest to jednak także realizacja zobowiązania podatkowego przez dłużnika podatkowego.

bowiązań podatkowych upraszcza funkcjonowanie prawa podatkowego. Odrzucenie omawianej możliwości nie pozbawia bowiem dłużnika podatkowego prawa uregulowania zobowiązania podatkowego poprzez zapłatę po uprzednim otrzymaniu kwoty zwrotu nadpłaty lub zwrotu podatku. Wykonanie decyzji w ten sposób prowadzi do analogicznego efektu, wydaje się jednak bardziej absorbujące dla stron stosunku prawnopodatkowego, wymaga wykonania zbytecznych transferów sum pieniężnych i w mniejszym stopniu chroni także interes wierzyciela podatkowego.

Odrębną kwestią jest zagadnienie, czy dla dokonania zaliczenia wystarczająca jest wykonalność decyzji w momencie dokonywania zaliczenia (wydawania postanowienia w tym przedmiocie), czy też decyzja taka powinna być wymagalna również w dniu, z którym zaliczenie następuje (czyli w dniu wskazanym w art. 76a § 2 o.p.). W orzecznictwie zdaje się przeważać drugi z wymienionych poglądów.<sup>28</sup> Nie wydaje się on jednak w pełni przekonujący. Odróżnić bowiem należy moment dokonania zaliczenia (wydania postanowienia w tym przedmiocie) od momentu, w którym zaliczenie następuje (wywiera skutek). Wykonanie decyzji następuje w analizowanym przypadku poprzez dokonanie zaliczenia. Kwestia momentu, z jakim wywołuje skutek to działanie, jest z tego punktu widzenia drugorzędna. Trudno również uznać, że stanowisko to narusza w jakiś sposób gwarancje wynikające dla strony postępowania z rozdziału 16a działu IV o.p.

Podobieństwo zaliczenia nadpłaty (zwrotu podatku) do przymusowego egzekwowania należności powinno również wpływać na rozstrzyganie problemu dopuszczalności dokonywania zaliczenia po upływie terminu przedawnienia. Oczywiście jest, że dochodzić można wykonania tylko takiego zobowiązania, które istnieje. Nie jest możliwe w związku z tym dokonywanie zaliczenia na poczet zobowiązań, które w chwili wydawania postanowienia w przedmiocie zaliczenia już nie istnieją. To dzień wydania postanowienia jest bowiem dniem, w którym wierzyciel dochodzi spełnienia świadczenia (nawet wówczas, gdy postanowienie to będzie miało skutek wsteczny). Skoro upływ terminu przedawnienia skutkuje co do zasady wygaśnięciem zobowiązania

---

28 Por. np. wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 25 października 2011 r. (I SA/Bd 487/11).

podatkowego (o ile nie wygasło ono wcześniej z innego powodu), to po upływie tego terminu nie będzie możliwe dokonanie zaliczenia także wówczas, gdy postanowienie w tym przedmiocie wywoływałoby skutek z dniem wskazanym w art. 76a § 2 o.p., w którym zobowiązanie podatkowe jeszcze istniało.

W praktyce pojawiły się wątpliwości dotyczące stosowania zaliczenia nadpłaty (zwrotu podatku) w sytuacji przewidzianej w art. 70 § 8 o.p.<sup>29</sup> Zgodnie z tym przepisem nie ulegają przedawnieniu zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką lub zastawem skarbowym, jednakże po upływie terminu przedawnienia zobowiązania te mogą być egzekwowane tylko z przedmiotu hipoteki lub zastawu.<sup>30</sup> Trudno odmówić racji stwierdzeniu, iż w takim przypadku – wobec braku przedawnienia – w dalszym ciągu istnieją dwie przeciwstawne wierzytelności. *Prima facie* dokonanie kompensaty może wydawać się zatem możliwe. Choć upływ terminu przedawnienia nie skutkuje w takiej sytuacji wygaśnięciem zobowiązania, to jednak trzeba zwrócić uwagę, że wywołuje on inny skutek prawny: ograniczona zostaje możliwość egzekwowania tego zobowiązania, czyli przymusowej jego realizacji. Egzekwowanie będzie bowiem możliwe tylko z przedmiotu hipoteki i zastawu, *a contrario* inne formy przymusowej realizacji zobowiązania podatkowego powinny zostać wykluczone. Poza wyżej wskazanymi racjami wynikającymi z funkcji pełnionych przez zaliczenie nadpłaty (zaliczenie zwrotu podatku) wskazać trzeba na logikę omawianego przepisu, która wyraźnie wskazuje na ograniczenie po upływie terminu przedawnienia odpowiedzialności podatkowej wyłącznie do odpowiedzialności rzeczowej.

## 6. Charakter prawny zaliczenia nadpłaty (zwrotu podatku)

W rozważaniach niniejszych nie można pominąć kontrowersji, jakie pojawiły się w odniesieniu do charakteru prawnego czynno-

---

29 Por. wyrok WSA w Olsztynie z dnia 12 lutego 2009 r. (I SA/OI 582/08), dopuszczający w takiej sytuacji możliwość zaliczenia nadpłaty.

30 Świadomie pomijam w tym miejscu wynikające z wyroku TK z dnia 8 października 2013 r. (SK 40/12).

ści w postaci zaliczenia nadpłaty (zwrotu podatku). W tym zakresie w orzecznictwie i doktrynie wykształciły się dwa przeciwstawne stanowiska. Zgodnie z pierwszym z nich zaliczenie następuje z mocy prawa, a stwierdzenie tego faktu przez organ podatkowy w formie postanowienia ma charakter wyłącznie deklaratoryjny. Przeciwny pogląd przyjmuje, że czynność zaliczenia nadpłaty (zwrotu podatku) ma charakter konstytutywny i dopiero jej wykonanie wywołuje skutek w postaci kompensaty. Co ciekawe, pierwszy z wymienionych poglądów zdaje się dominować w orzecznictwie. Dla przykładu zacytować można wypowiedź z wyroku NSA z dnia 8 lutego 2006 r.<sup>31</sup>: „Przed wszystkim stwierdzić należy, że na podstawie art. 76b w zw. z art. 76a Ordynacji podatkowej, zaliczenie kwoty zwrotu różnicy podatku (od towarów i usług) na poczet zaległości podatkowej dokonuje się z mocy samego prawa i następuje z dniem złożenia deklaracji wykazującej rzeczony zwrot podatku. W powyższym przedmiocie organ podatkowy ma prawny obowiązek wydania postanowienia (art. 76 in initio), które stwierdza (tylko) powstałe – zaistniałe – dokonane *ex lege* zaliczenie na poczet zaległości podatkowych. Orzeczenie to, dla wiedzy organu podatkowego oraz podatnika i celu stworzenia możliwości zweryfikowania, a następnie wykorzystania jej w przyszłych rozliczeniach podatkowych, potwierdza i artykułuje w formie aktu administracyjnego w indywidualnej sprawie, że z mocy prawa, w dacie wynikającej z prawa i wskazanej w tymże postanowieniu, nastąpiło zaliczenie określonej kwoty zwrotu różnicy podatku na dane zaległości podatkowe, ale powyższego stanu prawnego niewątpliwie nie konstytuuje.”<sup>32</sup> Stwierdzenia te nie mają charakteru wyłącznie teoretycznego, bowiem prowadzą do istotnych dalszych ustaleń związanych z oceną sytuacji, w której w braku wydania postanowienia dochodzi do dokonania zwrotu nadpłaty w gotówce: „Zaliczenie zwrotu różnicy podatku na konkretną zaległość podatkową powoduje w tym zakresie, również z mocy prawa – na podstawie art. 59 § 1 pkt 4 o.p. – wygaśnięcie zobowiązania podatkowego,

---

31 II FSK 1053/05.

32 Podobnie: wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 4 sierpnia 2010 r. (I SA/Wr 220/10); wyrok WSA w Krakowie z dnia 3 lutego 2009 r. (I SA/Kr 1585/08); wyrok WSA w Gliwicach z dnia 21 stycznia 2009 r. (III SA/Gl 306/08); wyrok NSA z dnia 16 marca 2005 r. (FSK 2542/04); wyrok NSA z dnia 12 lipca 2012 r. (II FSK 2582/11); wyrok NSA z dnia 22 marca 2012 r. (I FSK 729/11); wyrok WSA w Warszawie z dnia 27 lutego 2012 r. (III SA/Wa 1495/11); wyrok WSA w Warszawie z dnia 3 lutego 2012 r. (III SA/Wa 1361/11).



z którego rozliczana w ten sposób zaległość podatkowa powstała. Jeżeli więc kwota zwrotu różnicy podatku, pomimo to, że na podstawie art. 76b o.p. uległa z mocy prawa zaliczeniu na zaległość podatkową, zostanie zwrócona podatnikowi, to będzie to zwrot niezasadny i sprzeczny z art. 76b, 76a i art. 59 § 1 pkt 4 o.p., który spowoduje powstanie z tego tytułu zaległości podatkowej, o której stanowi art. 52 § 1 pkt 2 powoływanej Ordynacji.”. Omawiane stanowisko orzecznictwa znajduje pewne wsparcie w piśmiennictwie.<sup>33</sup>

Wbrew szeroko prezentowanemu pogładowi o tym, iż do zaliczenia nadpłaty (zwrotu podatku) dochodzi z mocy prawa, należy opowiedzieć się za koncepcją przeciwną zakładającą konstytutywny charakter postanowienia w przedmiocie zaliczenia nadpłaty (zwrotu podatku). Wynika to z szeregu powodów. Przede wszystkim do wniosku takiego prowadzi językowa wykładnia art. 76 o.p. Z art. 76 § 1 i 2 wprost wynika, że zaliczenie następuje „z urzędu”, czyli w wyniku pewnej aktywności ze strony organu podatkowego. Już tylko z tego względu oczywiste jest, że zaliczenie nie może nastąpić automatycznie, z mocy samego prawa.<sup>34</sup> W żadnym bowiem przypadku nie można stawiać znaku równości pomiędzy sytuacją, kiedy określony skutek jest wynikiem działania „z urzędu” oraz sytuacją, kiedy następuje on „z mocy prawa”. Najlepszą tego ilustracją jest sam art. 76 § 1 o.p., który wspomina również o zwrocie nadpłaty z urzędu, jeśli nie ma podstaw do dokonania zaliczenia. Trudno przyjąć, że oznacza to, iż wypłata określonej kwoty następuje z mocy prawa, bowiem jest to oczywiście niemożliwe bez aktywności po stronie organu podatkowego.<sup>35</sup> Pogładowi, że zaliczenie

- 
- 33 Pogląd co do tego, iż zaliczenie następuje z mocy prawa, wyraził np. D. Malinowski, Moment zaliczenia nadpłaty w VAT na poczet zaległości podatkowych. Glosa krytyczna do wyroku WSA w Warszawie z dnia 26.3.2004 r., III SA 1385/03, „Przegląd Podatkowy” 2005, nr 1, s. 45–46. W tekście tym nie ma jednak szerszego uzasadnienia tego stanowiska, co być może wynika z faktu, że w głosowanym orzeczeniu sąd nie odnosił się do tej kwestii. Wydaje się, że podobny pogląd zaprezentował A. Huchla, [w:] H. Dzwonkowski, A. Huchla, C. Kosikowski, Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2003, komentarz do art. 76: „W pierwszej kolejności nadpłaty podlegają zaliczeniu na poczet zaległych i bieżących zobowiązań podatkowych. Jest to tryb stosowany z mocy prawa, związany automatycznie ze stwierdzeniem (wykazaniem) nadpłaty.”
- 34 Słusznie te dwie sytuacje przeciwstawił NSA w wyroku z dnia 24 października 2007 r. (II FSK 1167/06): „Zaliczenie zwrotu na poczet zaległości podatkowej jak i środki zabezpieczające (egzekucyjne) stosowane są z urzędu, a nie z mocy prawa”.
- 35 Podobnie można wskazać na art. 165 o.p., który przewiduje wszczynanie postępowań podatkowych „na żądanie strony lub z urzędu”. Nie może to oznaczać, że postępowanie podatkowe w ostatniej z tych sytuacji jest wszczynane z mocy prawa.

nadpłaty (zwrotu podatku) następuje z mocy prawa, przeczy również odesłanie do art. 62 § 1 zawarte w art. 76a § 1 zd. 2 o.p. Odesłanie to oznacza, że jeżeli na podatniku ciąży zobowiązania z różnych tytułów, zaliczenie następuje na poczet podatku, począwszy od zobowiązania o najwcześniejszym terminie płatności, chyba że podatnik wskaże, na poczet którego zobowiązania zaliczenie powinno być dokonane.<sup>36</sup> Skoro podatnik ma prawo wyboru zobowiązania, na które zaliczenie nastąpi, to musi mieć on realną możliwość skorzystania z tego prawa po tym, jak uzyska wiedzę o wystąpieniu podstaw do dokonania zaliczenia. Gdyby zaliczenie nadpłaty (zwrotu podatku) następowało z mocy prawa w chwili, w której wystąpią dwie przeciwstawne wierzytelności, to podatnik nie miałby w zasadzie możliwości skorzystania ze wspomnianego uprawnienia. Wskazać również trzeba na zasygnalizowany już na wstępie związek i podobieństwo instytucji zaliczenia nadpłaty (zwrotu podatku) do instytucji potrącenia prawnopodatkowego. Z tego punktu widzenia istotne jest, że potrącenia prawnopodatkowe następuje w wyniku wydania postanowienia, które ma charakter konstytutywny. Wywodzi się to zapewne z rozwiązań przyjętych w polskim prawie cywilnym, które nie opierają się na koncepcji potrącenia automatycznego.<sup>37</sup> Nie ma żadnego powodu, aby przyjmować, że rozwiązania dotyczące zaliczenia nadpłaty (zwrotu podatku) stanowią odstępstwo od koncepcji realizowanej w pozostałych przypadkach kompensat ustawowych.

Jak z powyższego wynika, postanowienie w przedmiocie zaliczenia nadpłaty (zwrotu podatku) ma charakter konstytutywny i jest konieczne do dokonania zaliczenia nadpłaty na poczet zaległych lub bieżących zobowiązań podatkowych.<sup>38</sup> Stanowisko to nie pozostaje

---

36 Trafnie wskazuje na to np. WSA we Wrocławiu w wyroku z dnia 8 stycznia 2008 r. (I SA/Wr 1561/07): „Skoro [...], na podstawie art. 76a § 1 zd. 2 o.p., w przypadku zaliczenia nadpłaty na poczet zaległości podatkowych, przepis art. 62 § 1 o.p. stosuje się odpowiednio, to oznacza to, że ma tutaj zastosowanie przedstawiona przed chwilą reguła, dotycząca kolejności zarachowania (przy wielości zobowiązań), ale też związanie organu dyspozycją podatnika.” Por. także wyrok WSA w Gdańsku z dnia 22 lutego 2012 r. (I SA/Gd 1273/11) i z dnia 21 grudnia 2011 r. (I SA/Gd 935/11).

37 Szczegiej na ten temat: M. Ślifirczyk, Potrącenie..., *op. cit.*, s. 116–124.

38 *Ibidem*, s. 27 i Nadpłata..., *op. cit.*, s. 307, 312, 315. Podobnie np.: wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 8 stycznia 2008 r. (I SA/Wr 1561/07), J. Drosik, Głosa do wyroku NSA z dnia 8 listopada 2011 r. (II FSK 833/10), „Państwo i Prawo” 2013, nr 9, s. 136. Por. również Wyrok WSA w Warszawie z dnia 24 października 2006 r. (III SA/Wa 1042/06).

w kolizji z brzmieniem art. 76a § 2 i art. 76b § 1 zd. 2 o.p. Konstytucyjny charakter postanowienia w przedmiocie zaliczenia nie wyklucza bowiem uznania, że wywiera ono skutek wsteczny.<sup>39</sup> Dla dokonania zaliczenia niezbędne jest jednak, aby w chwili, w której jest ono dokonywane, istniały dwie przeciwstawne wierzytelności. W innym przypadku efekt byłby paradoksalny, dochodziłoby bowiem do zaspokojenia wierzytelności, która już nie istnieje.

## 7. Podsumowanie

Jak wynika z przeprowadzonych rozważań, prawidłowe odczytanie prawnej istoty instytucji zaliczenia nadpłaty lub zwrotu podatku pozwala na spójną interpretację przepisów prawa podatkowego dotyczących tych instytucji prawnych oraz na rozstrzygnięcie szeregu wątpliwości związanych ze stosowaniem tych instytucji w praktyce. Zrozumienie tej istoty powinno również ułatwiać tworzenie logicznych systemowo regulacji prawnych. Z tego punktu widzenia szczególnie użyteczne wydaje się postrzeganie instytucji zaliczenia nadpłaty (zwrotu podatku) w szerszym kontekście przewidzianych polskim prawem kompensat ustawowych.

---

39 Por. także M. Ślifirczyk, *Nadpłata...*, *op. cit.*, s. 316–318. Nie jest to rozwiązanie niezwykle w przypadku kompensacyjnych sposobów wygasania zobowiązań. W odniesieniu do tej kwestii na tle potrącenia prawnopodatkowego por. art. 64 § 5 o.p. oraz M. Ślifirczyk, *Potrącenie...*, *op. cit.*, s. 120–121. Również potrącenie cywilnoprawne wywierać może skutek wsteczny; por. art. 499 zd. 2 k.c. Na skutek wsteczny postanowienia w przedmiocie zaliczenia nadpłaty wskazuje także: B. Gruszczyński, [w:] S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka–Medek, *op. cit.*, s. 363.

# POSTANOWIENIA W PODATKOWYM POSTĘPOWANIU ODWOŁAWCZYM – WYBRANE PROBLEMY

KRZYSZTOF TESZNER

## 1. Wprowadzenie

Przedmiotem niniejszego opracowania<sup>1</sup> jest analiza wybranych form rozstrzygnięć organów podatkowych w podatkowym postępowaniu odwoławczym. Należy już na wstępie zastrzec, iż przedmiotem tym nie objęto decyzji administracyjnych, jako podstawowej i preferowanej przez ustawodawcę formy orzekania w sprawach podatkowych i z reguły rozstrzygających je co do istoty (art. 207 § 1 i 2 o.p.), a wyłącznie postanowienia i to określonej kategorii. Nie zmienia to jednak faktu, że z uwagi na charakter prawny aktu administracyjnego postanowienia, podobnie jak decyzje, są czynnościami procesowymi o charakterze władczym oraz orzeczniczym (rozstrzygającym).<sup>2</sup>

Uwzględniając znane w prawie administracyjnym klasyfikacje postanowień administracyjnych, a zwłaszcza kryterium dopuszczalności zaskarżenia postanowienia zwykłym środkiem prawnym, pozwalającym na wyodrębnienie postanowień nieostatecznych i ostatecznych, w opracowaniu zostaną poddane analizie wyłącznie te ostatnie. Chodzi tu przede wszystkim o postanowienia wydawane na podstawie art. 228 o.p. stwierdzające:

---

1 Projekt został sfinansowany ze środków Narodowego Centrum Nauki przyznanych na podstawie decyzji nr DEC–2011/01/B/HS5/02599.

2 G. Łaszczyca, Postanowienia administracyjne w ogólnym postępowaniu administracyjnym, Warszawa 2011, s. 59.

- niedopuszczalność odwołania,
- uchybienie terminowi do wniesienia odwołania,
- pozostawienie odwołania bez rozpatrzenia,
- ale także o postanowienie wydane na podstawie art. 200a § 3 i § 4 o.p. – w sprawie odmowy przeprowadzenia rozprawy.

Wspólnym czynnikiem dla wszystkich tych postanowień jest brak możliwości zastosowania zwykłego środka zaskarżenia (nie przysługuje na nie zażalenie), co oznacza, że będą one mogły być zaskarżone dopiero w skardze do sądu administracyjnego.

Należy jednak podkreślić, że są one wydawane na wniosek podatnika, ale w różnych stadiach postępowania odwoławczego, choć co do zasady, w toku postępowania (art. 216 § 1 o.p.). W literaturze przyjmuje się, że tok postępowania rozpoczyna się z dniem wszczęcia postępowania, którym jest dzień pierwszej czynności dokonanej w sprawie, a kończy się z momentem uzyskania przez decyzję cechy ostatecznej.<sup>3</sup> Postanowienia wydane w toku postępowania stanowią więc dość obszerny katalog, przy czym akty wydane na podstawie art. 228 o.p. wiczącą etap wstępnego badania odwołania (określanego także w literaturze jako etap czynności wstępnych<sup>4</sup> bądź postępowanie wstępne<sup>5</sup>), i uniemożliwiają dalsze prowadzenie postępowania odwoławczego *ad meritum*. Postanowienie w przedmiocie odmowy przeprowadzenia rozprawy ma zupełnie inny charakter. Jest bowiem wydawane już w toku postępowania odwoławczego i nie niweczy możliwości jego dalszego prowadzenia. Przeciwnie, rozprawa jako instytucja tego postępowania mieści się w granicach dodatkowego postępowania wyjaśniającego prowadzonego w celu uzupełnienia dowodów i materiałów w sprawie (art. 229 o.p.).

Biorąc pod uwagę aspekt podmiotowy, rozstrzygnięcie w formie postanowienia jest czynnością organu administracji publicznej o statusie podatkowego organu odwoławczego w rozumieniu art. 13 § 1 pkt 2 i 3 oraz § 2 pkt 2 o.p., tj. właściwego dyrektora izby skarbowej, dy-

3 *Ibidem*, s. 103.

4 Z. Kmiecik, *Odwołania w postępowaniu administracyjnym*, Warszawa 2011, s. 83.

5 B. Adamiak, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2013, s. 963.

rektora izby celnej, samorządowego kolegium odwoławczego, ministra właściwego do spraw finansów publicznych. W znaczeniu funkcjonalnym za taki organ można uznać również, stosownie do art. 26 ust. 2 i 3 w związku z art. 31 ust. 1 i 2 u.k.s., Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej, który rozpatruje wnioski o ponowne rozpatrzenie sprawy od własnych decyzji wydanych na podstawie art. 24 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 u.k.s., stosując przepisy Ordynacji podatkowej dotyczące odwołań.

## **2. Postanowienie stwierdzające niedopuszczalność odwołania**

Podział postępowania odwoławczego na etap czynności wstępnych, etap merytorycznego rozpatrzenia sprawy oraz stadium decyzyjne wyraża postulowaną kolejność zachowań organu odwoławczego w przypadku skorzystania przez podatnika z prawa do wniesienia odwołania od decyzji organu podatkowego I instancji. W pierwszym z tych etapów działania organu odwoławczego powinny być skoncentrowane na formalnoprawnej ocenie odwołania i poczynieniu ustaleń, czy odwołanie jest dopuszczalne oraz czy zostało wniesione w określonym ustawowo terminie (art. 233 § 2 o.p.). Dokonując ich, organ odwoławczy dysponuje już nie tylko aktami sprawy przekazanymi przez organ, który wydał decyzję w I instancji, ale także jego stanowiskiem do przedstawionych zarzutów.<sup>6</sup> Zgodnie z poglądem zawartym w uchwale 5 sędziów NSA<sup>7</sup> stanowisko organu I instancji do zarzutów odwołania jest częścią składową materiału dowodowego, podlegającą ocenie organu odwoławczego na równi z innymi dowodami zebranymi w trakcie postępowania.

W literaturze podkreśla się, że wstępne badanie odwołania faktycznie przeprowadzane jest dwukrotnie przez organy podatkowe obu instancji. Obowiązek ten dotyczy więc także organu podatkowego I instancji, który ponownie rozpoznaje i rozstrzyga sprawę będącą przed-

---

6 Od 10 maja 2010 r. istnieje obowiązek poinformowania strony o sposobie ustosunkowania się do przedstawionych zarzutów, co w praktyce przekłada się na przesyłanie drugiego egzemplarza pisma ze stanowiskiem w sprawie zarzutów stronie bądź ustanowionemu przez nią pełnomocnikowi.

7 Uchwała 5 sędziów NSA z dnia 24 listopada 2003 r. (FPK 5/03), ONSA 2004, nr 2 poz. 46.

miotem decyzji nieostatecznej.<sup>8</sup> Trudno odmówić słuszności temu pogładowi, wynika on bowiem z przyjętej przez ustawodawcę konstrukcji odwołania względnie niedewolutywnego. Organ I instancji analizując żądania strony zawarte w odwołaniu i odnosząc je do podjętego uprzednio rozstrzygnięcia, może je w całości uwzględnić i w trybie autokontroli uchylić lub zmienić własną decyzję. Weryfikacja własnej decyzji nie będzie jednak możliwa, jeżeli analiza ta prowadzi do akceptacji tylko niektórych zarzutów strony postępowania. Wówczas organ podatkowy I instancji ma obowiązek przekazać odwołanie wraz z aktami sprawy organowi odwoławczemu,<sup>9</sup> a ustosunkowując się do zarzutów, wskazać, które z nich podziela, a które zdecydowanie należałoby odrzucić. Podobnie w przypadku, gdy organ I instancji nie podziela żadnego z zarzutów strony zawartych w odwołaniu, nie ma przeszkód, aby przedstawiając własne stanowisko, odniósł się również do sposobu formalnoprawnego załatwienia odwołania, np. wskazując jego niedopuszczalność z uwagi na określone czynniki.<sup>10</sup>

Ustawodawca, mając na względzie czynności obligujące organ I instancji, w tym możliwość autokontroli decyzji jako wyjątek od zasady związania własną decyzją, wprowadził w art. 227 o.p. (odmienne niż w ogólnym postępowaniu administracyjnym<sup>11</sup>) maksymalnie 14-dniowy termin do przekazania organowi odwoławczemu odwołania wraz z aktami sprawy. Wstępnie zastrzegł jednak, że odwołanie powinno być przekazane bez zbędnej zwłoki, co może nieco podważać logikę tej regulacji.<sup>12</sup> Niewątpliwie organ I instancji nie powinien zwlekać z przekazaniem odwołania wraz z aktami sprawy oraz własnym stanowiskiem odnośnie do zarzutów, ale zrealizować ten obowiązek z uwzględnieniem charakteru i stopnia skomplikowania sprawy naj-

---

8 B. Adamiak, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja...*, *op. cit.*, s. 961; A. Kabat, [w:] S. Babiaryz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka–Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 8, Warszawa 2013, s. 917.

9 Uchwała 5 sędziów NSA z dnia 7 kwietnia 2003 r. (FPK 10/02), ONSA 2003, nr 3, poz. 91.

10 J. Brolik, [w:] C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Pre-snarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 5, Warszawa 2013, s. 1211.

11 Zgodnie z art. 133 k.p.a. organ administracji publicznej, który wydał decyzję, obowiązany jest przesłać odwołanie wraz z aktami sprawy organowi odwoławczemu w terminie 7 dni od dnia, w którym otrzymał odwołanie, jeżeli w tym terminie nie wydał nowej decyzji w myśl art. 132.

12 Z. Kmieciak, *Odwołanie...*, *op. cit.*, s. 82.

szybciej jak to jest możliwe. W sytuacji gdy organ I instancji uchyli lub zmieni własną decyzję, ustaje obowiązek przekazania odwołania wraz z aktami sprawy, a także informowania organu odwoławczego o auto-kontroli decyzji, bowiem stosownie do art. 226 § 2 o.p. od nowej decyzji przysługuje stronie odwołanie na zasadach ogólnych. Jeżeli jednak uchybi 14-dniowemu terminowi do przekazania organowi odwoławczemu odwołania wraz z aktami sprawy, nie może już podjąć żadnego rozstrzygnięcia.

Z uwagi na brak konsekwencji terminologicznej ustawodawcy w postępowaniu się nazewnictwem organów podatkowych,<sup>13</sup> można podać w wątpliwość sposób postępowania organu odwoławczego w przypadku, gdy podatnik skieruje do niego odwołanie z pominięciem organu I instancji. Nie można takiej sytuacji wykluczyć, skoro w treści art. 227 § 1 o.p. niewłaściwie, i odmiennie niż w art. 133 k.p.a., użyto zwrotu „organ podatkowy, do którego wpłynęło odwołanie”, zamiast „organ podatkowy, który wydał decyzję”. Analiza tego przepisu w powiązaniu z art. 223 § 1 o.p. nie pozostawia wątpliwości, że chodzi tu o organ podatkowy I instancji, tylko on bowiem dysponuje aktami sprawy po wydaniu decyzji i może je przekazać organowi odwoławczemu. Należy podkreślić, że organ odwoławczy w przypadku, gdy odwołanie strony wpłynie do niego bezpośrednio, nie może przystąpić do oceny odwołania pod kątem formalnoprawnym i podejmować rozstrzygnięć w zakresie jego niedopuszczalności, ani też sporządzić kopii odwołania i przekazać organowi I instancji celem ustosunkowania się do zarzutów strony. Jego obowiązkiem jest stwierdzenie swojej niewłaściwości na tym etapie postępowania i niezwłoczne przekazanie odwołania organowi właściwemu w trybie art. 170 o.p. Każde inne rozstrzygnięcie organu odwoławczego, w szczególności wydanie postanowienia „przedwcześnie” stwierdzającego niedopuszczalność odwołania albo stwierdzającego uchybienie terminowi do wniesienia odwołania, rażąco naruszałoby prawo i w przypadku wniesienia skargi przez stronę do sądu administracyjnego i jej uwzględnienia przez sąd właściwym rozstrzygnięciem jest stwierdzenie nieważności postanowienia na podstawie art. 145 §1 pkt 2 p.p.s.a w związku z art. 247 § 1 pkt 1 i 3 o.p.

---

13 Szerzej na ten temat K. Teszner, *Administracja podatkowa i kontrola skarbowa w Polsce*, Warszawa 2012, s. 272 i nast.



W doktrynie prawa podatkowego zgodnie wskazuje się możliwość niedopuszczalności odwołania z przyczyn podmiotowych, jak też przedmiotowych. Do pierwszych zalicza się sytuacje, gdy odwołanie wniósł podmiot niemający legitymacji odwoławczej (niebędąca stroną postępowania) albo podmiot niemający osobowości prawnej.<sup>14</sup> Wskazuje się, że sytuacja taka nastąpi również wtedy, gdy podmiot wnoszący odwołanie nie będzie adresatem decyzji i gdy nie będzie twierdził w odwołaniu, że zaskarżona decyzja narusza jego interes prawny, jak również nie będzie żądał czynności organu ze względu na swój interes prawny.<sup>15</sup>

Niedopuszczalność z przyczyn przedmiotowych zachodzi przede wszystkim wówczas, gdy brak jest przedmiotu zaskarżenia lub możliwości kwestionowania decyzji w formie odwołania.<sup>16</sup> Może to mieć miejsce, gdy sprawa nie została jeszcze rozstrzygnięta decyzją organu I instancji, decyzja nie została stronie doręczona bądź podjęte rozstrzygnięcie nie jest decyzją (nie wykazuje jej znamion bądź strona zaskarża czynność materialno–techniczną organu podatkowego w błędnym przeświadczeniu ze kwestionuje decyzję).

Problematyka ta była wielokrotnie przedmiotem rozstrzygnięć sądów administracyjnych. W wyroku z dnia 29 stycznia 2013 r.<sup>17</sup> NSA stwierdził, że nie jest możliwe skorzystanie z prawa do odwołania od decyzji, która nie została jeszcze wprowadzona do obrotu prawnego. Skoro zgodnie z art. 223 § 2 pkt 1 o.p. termin do złożenia odwołania liczy się od momentu doręczenia decyzji, to wniesienie odwołania przed tym momentem jest niedopuszczalne.

Można także odnotować wyroki sądów administracyjnych podjęte w kontekście wynikającego z art. 145 § 2 o.p. obowiązku doręczenia pism w postępowaniu podatkowym skutecznie ustanowionemu pełnomocnikowi. Na uwagę zasługuje pogląd, że należy stosownie do art.

---

14 J. Zimmermann, *Ordynacja podatkowa, Komentarz, Postępowanie podatkowe*, Toruń 1998, s. 277; J. Brolik, [w:] C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa...*, *op. cit.*, s. 1211.

15 A. Kabat, [w:] S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka–Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 8, Warszawa 2013, s. 918.

16 Zob. wyrok WSA z dnia 3 grudnia 2010 r. (I SA/Kr 1700/10), Lex nr 635773.

17 Wyrok NSA z dnia 29 stycznia 2013r. (II FSK 1178/11), Lex nr 1298433; zob. też wyrok NSA z dnia 22 sierpnia 2013 r. (II FSK 1271/12), CBOSA.

228 § 1 pkt 1 o.p. stwierdzić niedopuszczalność odwołania w sytuacji, gdy organ doszedł do przekonania, że określona osoba, której doręczono decyzję, nie była pełnomocnikiem strony. W takiej sytuacji należało uznać, że decyzja nie weszła do obrotu prawnego, nie wywołała skutków prawnych, a więc i niedopuszczalne było wniesienie odwołania od takiej nieistniejącej w obrocie prawnym decyzji.<sup>18</sup>

W innym z wyroków sąd zanegował praktykę organu podatkowego powoływania się z urzędu na pełnomocnictwo złożone przez stronę w jednej z toczących się wobec niej spraw, na użytek innej sprawy, którą wobec strony organ zamierza wszczęć. Takie działanie zostało uznane za niedopuszczalne, niezależnie od tego, czy treść udzielonego pełnomocnictwa swoim zakresem mogłaby obejmować także tę kolejną sprawę. W ocenie sądu, czym innym jest zakres umocowania wynikający z pełnomocnictwa, a czym innym wykorzystywanie tak sformułowanego umocowania w konkretnych sprawach. Do tego ostatniego, poza zakresem umocowania, musi być spełniony warunek, iż wyraźną wolą strony jest posłużenie się pełnomocnikiem. Momentem, od którego pełnomocnik zostaje skutecznie ustanowiony w danej sprawie, jest złożenie do akt danej sprawy pełnomocnictwa lub też zgłoszenie pełnomocnictwa ustnie do protokołu. Dopiero od tej chwili organ prowadzący postępowanie ma prawo i jednocześnie obowiązek kierowania wszelkich pism do strony za pośrednictwem pełnomocnika. Doręczenie decyzji do rzekomego pełnomocnika było bezskuteczne, co oznacza, że nie może w ogóle rozpocząć biegu termin przewidziany na wniesienie odwołania. Odwołanie wniesione w takich okolicznościach jest niedopuszczalne, gdyż brak jest przedmiotu zaskarżenia (wydana decyzja nie weszła skutecznie do obrotu prawnego).<sup>19</sup>

Należy także rozważyć, czy organ odwoławczy powinien rozpoznać sprawę merytorycznie i doręczyć decyzję pełnomocnikowi w przypadku gdy ten wniósł odwołanie w imieniu strony, nie załączając pełnomocnictwa w formie oryginału lub urzędowo poświadczonego odpisu, czy też już na etapie wstępnym stwierdzić w drodze postanowienia niedopuszczalność odwołania. Chodzi o przypadki, gdy strona udzieliła

---

18 Zob. wyrok WSA z dnia 15 września 2010 r. (VIII SA/WA 185/10), Lex nr 760219; wyrok WSA z dnia 25 listopada 2009 r. (I SA/Op 436/09), Lex nr 531144;

19 Wyrok WSA z dnia 6 listopada 2007 r. (III SA/Wa 1604/07), Lex nr 376841.

pełnomocnictwa ogólnego do reprezentacji w zakresie wszystkich postępowań podatkowych i kontrolnych pełnomocnikowi w trakcie postępowania kontrolnego prowadzonego przez organ kontroli skarbowej, pełnomocnik brał udział w postępowaniu kontrolnym i doręczono mu decyzję dyrektora urzędu kontroli skarbowej kończącą to postępowanie. Powstaje wątpliwość, czy organ odwoławczy może przyjąć, że w sprawie występuje pełnomocnik i procedować z jego udziałem. Wydaje się, że rozwiązanie jest proste, że jeżeli organ podatkowy ma wątpliwości co do faktu udzielenia pełnomocnictwa, to ma obowiązek wezwać osobę powołującą się na status pełnomocnika i zażądać od niej dokumentu pełnomocnictwa, jednak nie może podejmować czynności w sprawie bez ich uprzedniego wyjaśnienia.<sup>20</sup> Nie powinno też budzić wątpliwości, że do momentu dołączenia przez pełnomocnika pełnomocnictwa do akt sprawy organ winien dokonywać doręczeń stronie postępowania.<sup>21</sup> W wyroku NSA z dnia 11 kwietnia 2008 r.<sup>22</sup> skład orzekający stwierdził, dokonując wykładni art. 137 § 3 o.p., że pełnomocnik, chcąc występować w postępowaniu w takim charakterze, jest zobligowany do przedłożenia do akt konkretnej sprawy dokumentu potwierdzającego umocowanie do działania w cudzym imieniu i wyznaczającego jego zakres. Bez względu na zakres udzielonego pełnomocnictwa to pełnomocnik decyduje o tym, czy będzie zastępował stronę w zakresie, w jakim został umocowany. Tym samym złożenie dokumentu pełnomocnictwa do akt jednej z kilku spraw prowadzonych przez ten sam organ podatkowy, nawet gdy będzie to pełnomocnictwo ogólne, nie zwalnia pełnomocnika z obowiązku załączenia oryginału lub poświadczonej urzędowo kopii takiego dokumentu do akt kolejnej sprawy. Opierając się m.in. na powyższym orzeczeniu, Minister Finansów w znanej odpowiedzi na interpelację poselską<sup>23</sup> stwierdził, że dla skutecznego ustanowienia pełnomocnika w postępowaniu odwoławczym konieczne jest złożenie oryginału lub odpisu pełnomocnictwa do akt sprawy odwoławczej, bez względu na to, czy było ono wcześniej złożone w postępowaniu przed organem pierwszej instancji. Również złożenie tego dokumentu do akt jednej z kilku spraw prowadzonych przez ten sam organ podatkowy nie

---

20 Zob. wyrok WSA z dnia 30 kwietnia 2009 r. (III SA/Wa 98/09), CBOSA.

21 Zob. wyrok NSA z dnia 24 lutego 2011 r. (I FSK 111/10), CBOSA.

22 II FSK 128/08, CBOSA

23 Odpowiedź Ministra Finansów na interpelację poselską z dnia 26 czerwca 2012 r. nr 6239.

zwalnia pełnomocnika z obowiązku dołączenia go do akt innej sprawy. W piśmiennictwie wskazuje się przy tym na różne kategorie spraw podatkowych w znaczeniu procesowym,<sup>24</sup> w których pełnomocnictwa powinny być każdorazowo złożone, co jest traktowane przez pełnomocników profesjonalnych dysponujących pełnomocnictwem ogólnym jako nadmierny formalizm ze strony organów podatkowych. W mojej ocenie nadmiernym formalizmem byłoby żądanie przez organ odwoławczy pełnomocnictwa w dwuinstancyjnym postępowaniu podatkowym. Natomiast w razie udzielenia pełnomocnictwa w postępowaniu kontrolnym i przeprowadzonej w jego trakcie kontroli podatkowej organ odwoławczy w przypadku wniesienia odwołania przez pełnomocnika nie powinien domniemywać istnienia pełnomocnictwa i przystąpić do prowadzenia postępowania z jego udziałem. Powinien natomiast wezwać osobę wnoszącą odwołanie niebędącą stroną do złożenia oryginału lub odpisu pełnomocnictwa pod rygorem wydania postanowienia w trybie art. 228 § 1 pkt 1 o.p. (niedopuszczalność odwołania).

### **3. Postanowienie stwierdzające uchybienie terminowi do wniesienia odwołania**

Wstępne badanie odwołania dotyczy także terminowego wniesienia tego środka zaskarżenia.

Uchybienie ustawowego terminu powoduje bezskuteczność odwołania, czego następstwem jest ostateczność decyzji.<sup>25</sup> Oczywiście stwierdzenie uchybienia terminu do wniesienia odwołania, nawet nieznacznego, nie daje organowi odwoławczemu możliwości wyboru podjęcia innego rozstrzygnięcia niż postanowienie stwierdzające uchybienie w powyższym zakresie. Jest to okoliczność obiektywna, niedająca organowi odwoławczemu możliwości rozpatrzenia odwołania w sposób

---

24 Przykładowo W. Stachurski wskazuje, że odrębnymi sprawami podatkowymi (w znaczeniu procesowym) są: czynności sprawdzające, kontrola podatkowa, zwykłe postępowanie podatkowe, tryby nadzwyczajne postępowania podatkowego, egzekucja administracyjna, zob. W. Stachurski, *Pełnomocnicy w postępowaniu przed organami podatkowymi – wybrane zagadnienia*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Wokół nowelizacji*, red. R. Dowgier, Białystok 2009, s. 242.

25 Wyrok WSA z 10 czerwca 2011 r. (I SA/Go 677/11), Lex nr 1149996.

merytoryczny.<sup>26</sup> Podejmuje on bowiem rozstrzygnięcie nie w granicach swobodnego uznania, ale w sposób związany przepisem prawa. Rozpatrzenie merytorycznie przez odwołanie wniesione z przekroczeniem terminu, który nie został przywrócony stanowiłoby rażące naruszenie prawa, dając podstawę do stwierdzenia nieważności decyzji. Dlatego też w orzecznictwie podkreśla się, że wydanie postanowienia na podstawie art. 228 § 1 pkt 2 o.p. winno być poprzedzone bezspornymi ustaleniami w zakresie prawidłowości i daty doręczenia stronie kwestionowanego w drodze odwołania rozstrzygnięcia wydanego przez organ I instancji oraz w zakresie daty wniesienia odwołania od tego orzeczenia. Stwierdzenie uchybienia terminu do wniesienia odwołania winno bowiem mieć miejsce dopiero po dokładnym przeanalizowaniu materiału dowodowego w zakresie koniecznym do ustalenia, czy termin ustawy do wniesienia środka odwoławczego został przez stronę zachowany.<sup>27</sup>

Możliwość złożenia przez stronę wraz z odwołaniem wniosku o przywrócenie terminu do wniesienia odwołania spowodowała pojawienie się w praktyce wątpliwości co do kolejności podjęcia rozstrzygnięć. W uchwale siedmiu sędziów NSA niedopełnienie obowiązku złożenia odwołania wraz z wnioskiem o przywrócenie terminu do jego wniesienia potraktowano jako brak formalny podania. Organ powinien więc wezwać stronę na podstawie art. 169 § 1 o.p. do usunięcia braku w terminie 7 dni z pouczeniem, że niedopełnienie tego warunku spowoduje pozostawienie podania bez rozpatrzenia.<sup>28</sup> Zagadnieniem spornym powodującym rozbieżności w orzecznictwie jest zasadność wydania przez organ odwoławczy postanowienia stwierdzającego uchybienie terminu do wniesienia odwołania po uprzednim, odmownym rozpatrzeniu wniosku o przywrócenie terminu do złożenia odwołania. Zgodnie z pierwszym poglądem, jeżeli strona wraz z wniesieniem odwołania składa wniosek o przywrócenie terminu do wniesienia środka zaskarżenia, a organ w wydanym postanowieniu stwierdza, że nastąpiło uchy-

---

26 Wyrok NSA z 14 marca 2013 r. (I FSK 782/12), Lex nr 1302739; wyrok NSA z dnia 8 lipca 2010 r. (II FSK 372/09), Lex nr 786866; zob. też H. Dzwonkowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 4, Warszawa 2013, s. 984.

27 Wyrok NSA z dnia 14 marca 2013 r. (I FSK 727/12), Lex nr 1302737.

28 Uchwała 7 sędziów NSA z dnia 21 kwietnia 2009 r. (II FPS 9/08), ONSAiWSA 2009, nr 4, poz. 65.

bieniu terminu, to wyłączona zostaje możliwość wydania odrębnego postanowienia na podstawie art. 228 § 1 pkt 2 o.p.<sup>29</sup> Stanowisko przeciwstawne opiera się na twierdzeniu, że organ odwoławczy w razie nieuwzględnienia wniosku o przywrócenie terminu ma nie tylko uprawnienie, ale wręcz obowiązek wydać postanowienie na podstawie art. 228 § 1 pkt 2 o.p. stwierdzające niedopuszczalność odwołania.<sup>30</sup>

Należy natomiast zaaprobować pogląd, że w razie wniesienia odwołania po terminie wraz z wnioskiem o jego przywrócenie organ odwoławczy nie może wydać postanowienia stwierdzającego uchybienie do wniesienia odwołania przed rozpatrzeniem wniosku o przywrócenie terminu. Uwzględnienie wniosku o przywrócenie terminu wyłącza bowiem możliwość wydania postanowienia stwierdzającego jego uchybienie.<sup>31</sup>

#### **4. Postanowienie stwierdzające pozostawienie odwołania bez rozpatrzenia**

Organ odwoławczy wydaje postanowienie o pozostawieniu odwołania bez rozpatrzenia, jeżeli nie spełnia warunków wynikających z art. 222 o.p. Rozstrzygnięcie to jest efektem stwierdzenia przez ten organ braku wymaganych elementów w trakcie badań formalnoprawnych odwołania prowadzonych w ramach czynności wstępnych. Skuteczne wniesienie przez stronę odwołania w postępowaniu podatkowym wymaga przedstawienia zarzutów przeciw decyzji, określenia istoty i zakresu żądania będącego przedmiotem odwołania oraz wskazania dowodów uzasadniających żądanie. Negatywny wynik ustaleń w przypadku nieusunięcia braków odwołania w terminie 7 dni powoduje pozostawienie odwołania bez rozpatrzenia. Organ odwoławczy nie jest w żadnym razie uprawniony do ponownego rozstrzygnięcia sprawy w wyniku wniesienia przez stronę odwołania, które nie spełniało wymogów określonych w art. 222 o.p., bowiem wydanie decyzji stanowiłoby ra-

---

29 Wyrok NSA z dnia 15 czerwca 2007 r. (I GSK 1221/06), CBOSA.

30 Wyrok NSA z dnia 1 października 2009 r. (I FSK 854/08); wyrok NSA z dnia 8 lipca 2010 r. (II FSK 372/09); wyrok NSA z dnia 13 stycznia 2011 r. (I FSK 214/10), LEX nr 951795; wyrok NSA z dnia 26 czerwca 2012 r. (II FSK 2559/10), CBOSA

31 Wyrok NSA z dnia 29 lutego 2012 r. (II FSK 1663/10), LEX nr 1123045.

żące naruszenie art. 228 § 1 pkt 3 o.p., uzasadniające stwierdzenie nieważności decyzji organu odwoławczego.<sup>32</sup>

## 5. Postanowienie w sprawie odmowy przeprowadzenia rozprawy

Rozstrzygnięcie organu odwoławczego w przedmiocie odmowy przeprowadzenia rozprawy podatkowej jest konsekwencją przyznania mu uprawnienia do oceny wniosku strony postępowania podatkowego pod kątem potrzeby przeprowadzenia tej formy postępowania wyjaśniającego. Możliwości przeprowadzenia rozprawy są jednak ograniczone uzupełniającym charakterem postępowania wyjaśniającego w postępowaniu odwoławczym. Wyraźnie wskazuje na to art. 229 o.p., dając organowi odwoławczemu możliwość przeprowadzenia na żądanie strony lub z urzędu dodatkowego postępowania w celu uzupełnienia dowodów lub materiałów w sprawie (ewentualnie zlecenia przeprowadzenia tego postępowania organowi pierwszej instancji). Oznacza to, że rozprawa mieści się w granicach postępowania uzupełniającego i jest narzędziem (zabiegiem organizacyjnym) umożliwiającym, w ramach uzupełniania dowodów i materiałów zgromadzonych uprzednio w aktach sprawy przez organ I instancji, także wyjaśnienie wątpliwości co do stanu faktycznego z wykorzystaniem określonych środków dowodowych.

Z drugiej strony przeprowadzenie uzupełniającego postępowania dowodowego w formie rozprawy zostało oparte na zasadach oficjalności i skargowości. Organ odwoławczy jest obligowany z urzędu uruchomić działania w formie rozprawy w ściśle określonych przypadkach wymienionych w art. 200a § 1 pkt 1 o.p. o charakterze *numerus clausus*, co oznacza brak możliwości ich rozszerzania i modyfikowania.<sup>33</sup>

Należy także podkreślić, że przesłanki obligujące organ administracji do przeprowadzenia rozprawy podatkowej zostały sformułowane w sposób znacznie bardziej ostry i bezwzględny niż w ogólnym po-

---

32 Wyrok WSA z dnia 19 października 2004 r. (III SA 2389/03), „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2005, z. 5, poz. 117.

33 S. Presnarowicz, [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. 1114.

stępowaniu administracyjnym (art. 89 k.p.a.), nie dając mu w zasadzie możliwości wyboru. Nieprzeprowadzenie rozprawy przez organ odwoławczy, mimo wyraźnego obowiązku, oznacza naruszenie przepisów postępowania, które mogło mieć wpływ na wynik sprawy i może skutkować uchynieniem decyzji. Jak podkreśla się w orzecznictwie sądów administracyjnych, naruszenie art. 200a o.p. nie może być jednak zakwalifikowane jako rażące naruszenie prawa będące podstawą stwierdzenia nieważności decyzji.<sup>34</sup>

W pozostałych przypadkach niewymienionych wprost w art. 200a §1 pkt 1 o.p. rozprawa może być przeprowadzona wyłącznie na wniosek strony i to na niej spoczywa obowiązek dowodzenia jej zasadności przez wskazanie okoliczności, jakie powinny być na rozprawie wyjaśnione oraz jakie czynności powinny być dokonane na rozprawie. Przeprowadzenie rozprawy w tym przypadku jest zatem ograniczone warunkami materialnymi, jakie ma spełniać wniosek strony bądź reprezentującego ją pełnomocnika oraz oceną wniosku przez organ odwoławczy. Dokonując tej oceny, organ odwoławczy bierze także pod uwagę, czy ustalenie stanu faktycznego przez organ pierwszej instancji było prawidłowe.<sup>35</sup> W przypadku stwierdzenia, że prawidłowość ustalenia stanu faktycznego budzi wątpliwości, a strona wskazuje na potrzebę wyjaśnienia okoliczności wątpliwie bądź błędnie ustalonego stanu faktycznego, organ odwoławczy zasadniczo nie może odmówić przeprowadzenia rozprawy, poza jednym wyjątkiem. Chodzi o sytuacje, gdy organ odwoławczy już na tym etapie dostrzeżę, że rozstrzygnięcie sprawy wymaga uprzedniego przeprowadzenia postępowania dowodowego w całości bądź w znacznej części. Wówczas powinien wydać decyzję kasacyjną na podstawie art. 233 §2 o.p., uchylającą decyzję organu pierwszej instancji i przekazać sprawę do ponownego rozpatrzenia przez ten organ, wskazując jednocześnie okoliczności faktyczne, które powinny być zbadane.<sup>36</sup> Niewątpliwie pewne trudności może sprawiać ustalenie znaczenia pojęcia nieostrego „w znacznej części”, które powinno być dokonywane z uwzględnieniem okoliczności konkretnie-

34 Wyrok NSA z dnia 26 stycznia 2011 r. (I FSK 297/10), Lex nr 951805.

35 B. Adamiak, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja...*, *op. cit.*, s. 875.

36 Wyrok NSA z dnia 7 października 2010 r. (I GSK 609/09), Lex nr 744822; wyrok NSA z dnia 5 października 2010 r. (I GSK 52/09), Lex nr 744814.



go przypadku.<sup>37</sup> Jednak, jak podkreślono w orzecznictwie, o tym, czy postępowanie prowadzone jest w znacznej części czy też stanowi dopełnienie postępowania przeprowadzonego przez organ pierwszej instancji, nie świadczy ilość dowodów, ale zakres faktów, jakie są przedmiotem dowodzenia.<sup>38</sup>

W art. 200a §3 o.p. zostały zawarte dwie niezależne przesłanki uzasadniające wydanie przez organ odwoławczy postanowienia o odmowie przeprowadzenia rozprawy. Takie rozstrzygnięcie może zostać wydane, gdy:

- 1) przedmiotem rozprawy mają być okoliczności niemające znaczenia dla sprawy,
- 2) okoliczności te są wystarczająco potwierdzone innym dowodem.

W mojej ocenie organ odwoławczy nie rozstrzyga tu w sposób uznaniowy. Wbrew niektórym poglądom wyrażanym w literaturze<sup>39</sup> nie świadczy o uznaniowości użycie przez ustawodawcę zwrotu „organ może odmówić”. Z wniosku *a contrario* wynika, że nie może on odmówić przeprowadzenia rozprawy, jeżeli jej przedmiotem mają być okoliczności mające znaczenie dla sprawy albo okoliczności te są potwierdzone innym dowodem w sposób niewystarczający.

Okoliczności mające znaczenie dla sprawy to niewątpliwie okoliczności istotne, a więc te, które obligują organ do przeprowadzenia rozprawy z urzędu, czyli gdy zdaniem strony zachodzi potrzeba wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy przy udziale świadków lub biegłych albo w drodze oględzin (art. 200a § 1 pkt 1 o.p.). To także wszystkie inne okoliczności, które mogą mieć znaczenie dla sprawy, jak dowód z przesłuchania strony, czy ocena dokumentów źródłowych zgromadzonych w sprawie.<sup>40</sup>

---

37 Wyrok NSA z dnia 9 października 2008 r. (I FSK 1162/07), Lex nr 969635

38 Wyrok NSA z dnia 12 września 2008 r. (II FSK 885/07), Lex nr 492423

39 S. Presnarowicz, [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. 1116; *Idem*, Rozprawa w postępowaniu podatkowym, [w:] Ordynacja podatkowa w praktyce, Materiały konferencyjne, Białystok 2007, s. 69.

40 B. Dauter, [w:] S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczynski, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, Ordynacja..., *op. cit.*, s. 863.

Druga z wyżej wymienionych przesłanek jest często powoływana przez podatkowe organy odwoławcze w wydawanych postanowieniach o odmowie przeprowadzenia rozprawy. W praktyce występują sytuacje, gdy strona, bądź jej pełnomocnik we wniosku o jej przeprowadzenie wskazuje, jakie okoliczności stanu faktycznego sprawy należy wyjaśnić, wnosząc jednocześnie o przesłuchanie nowych świadków bądź kwestionuje opinię biegłego albo wnosi o przeprowadzenie konfrontacji biegłych, którzy jej zdaniem wydali sprzeczne opinie, natomiast organ odwoławczy w wydanym postanowieniu o odmowie stwierdza, że okoliczności te już zostały stwierdzone innym dowodem. W literaturze został wyrażony pogląd, który podzielam, że użyty w art. 200a § 3 o.p. zwrot „okoliczności te są wystarczająco potwierdzone innym dowodem” należy odnosić do sytuacji, gdy żądanie dotyczy okoliczności już stwierdzonej na korzyść strony. Jeżeli dowód dotyczy tezy odmiennej niż udowodniona, powinien zostać przeprowadzony, a jeżeli strona wnosi o uczynienie tego w ramach rozprawy, to taki wniosek powinien zostać uwzględniony.<sup>41</sup>

Oczywiście w przypadku, gdy strona zgłasza coraz to nowe wnioski dowodowe i domaga się ich zrealizowania w formie rozprawy w toku podatkowego postępowania odwoławczego bez stosownego uzasadnienia, wyjaśnieniu jakich okoliczności stanu faktycznego sprawy miałyby służyć, wtedy przeprowadzenie rozprawy mija się z celem. Organ odwoławczy powinien jednak przed wydaniem postanowienia w sprawie odmowy przeprowadzenia rozprawy wezwać stronę bądź jej pełnomocnika ustanowionego w sprawie do uzupełnienia braków formalnych podania w trybie art. 169 § 1 o.p. w związku z art. 200a § 2 o.p. pod rygorem pozostawienia podania bez rozpatrzenia.

O ile niewskazanie we wniosku przesłanek z art. 200a § 2 o.p. powszechnie uznawane jest za brak formalny podania, to niektórzy z przedstawicieli doktryny<sup>42</sup> stoją na stanowisku, że nie jest nim brak uzasadnienia wniosku na okoliczność znaczenia dla sprawy przedmiotu rozprawy. W mojej ocenie pogląd ten nie zasługuje na akceptację.

---

41 D. Strzelec, *Naruszenia przepisów postępowania związane z instytucją rozprawy*, „Prawo i Podatki” 2008, nr 10, s. 30.

42 B. Dauter, [w:] S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka–Medek, *Ordynacja...*, *op. cit.*, s. 863.

Również w orzeczeniu z 10 listopada 2010 r. WSA w Kielcach podkreślił, że brak uzasadnienia wniosku o przeprowadzenie rozprawy stanowi o jego braku formalnym powodującym konieczność zastosowania procedury opisanej w art. 169 § 1 w związku z art. 168 § 1 o.p. Nieuzupełnienie braków wniosku powinno skutkować wydaniem przez organ odwoławczy postanowienia o pozostawieniu tegoż wniosku bez rozpatrzenia, na które przysługuje zażalenie. Natomiast o ile wniosek strony o przeprowadzenie rozprawy spełnia wymogi formalne, powinien być rozpatrzony pozytywnie poprzez wyznaczenie terminu rozprawy i jej przeprowadzenie bądź negatywnie przez wydanie postanowienia odmawiającego jej przeprowadzenia.<sup>43</sup>

Analiza problematyki wydawania postanowień w przedmiocie odmowy przeprowadzenia rozprawy z uwagi na to, że w ocenie organu odwoławczego okoliczności podnoszone przez stronę są już potwierdzone innym dowodem (bądź dowodami), skłania do postawienia pytania, czy przesłanka ta jest spełniona w przypadku włączenia do postępowania dowodów zgromadzonych w innych postępowaniach. Chodzi przykładowo o dowody z przesłuchania świadków, dowody opinii biegłych przeprowadzone na potrzeby innego postępowania podatkowego, ale także materiały zgromadzone w toku postępowania karnego albo karnego skarbowego. W przypadku tych ostatnich wątpliwości są tym bardziej uzasadnione, że strona postępowania nie ma prawa wglądu do akt tych postępowań i wiedzy co do zakresu włączanych dowodów. Wykorzystanie materiałów z innych postępowań w postępowaniu podatkowym jest dopuszczalne z uwagi na zasadę wyrażoną w art. 181 o.p. Stanowi jednak odejście od zasady bezpośredniości i budzi kontrowersje z tej przyczyny, że ogranicza czynny udział strony w postępowaniu. Samo bowiem zapoznanie strony z dokumentem w trakcie postępowania podatkowego nie zmienia faktu, że nie miała możliwości uczestniczenia w czynnościach dowodowych, w tym zadawania pytań osobie, której zeznania utrwalono w protokole przesłuchania w innym postępowaniu, włączonego następnie do akt sprawy podatkowej.<sup>44</sup> Odmienne poglądy prezentują sądy administracyjne, twierdząc, że w świe-

43 Wyrok WSA z dnia 10 listopada 2010 r. (I SA/Ke 514/10), Lex nr 748995.

44 P. Pietrasz, [w:] C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, Ordynacja podatkowa..., *op. cit.*, s. 1020.

tle art. 180 § 1 i art. 181 o.p. nie istnieje prawny nakaz, aby w toku postępowania podatkowego koniecznym było powtórzenie przesłuchania świadka, który zeznawał w postępowaniu karnym.<sup>45</sup> W wyroku z dnia 8 stycznia 2013 r. WSA w Gliwicach posunął się w rozumowaniu jeszcze dalej, twierdząc, że art. 180 § 1 o.p. zezwala jako dowód dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem. Wykorzystanie materiałów dowodowych przeprowadzonych i zgromadzonych w toku innego postępowania (m.in. karnego) co do zasady nie narusza podstawowych zasad prowadzenia postępowania podatkowego, w tym zasady czynnego udziału strony w tym postępowaniu.<sup>46</sup>

W orzecznictwie sądów administracyjnych można również wskazać wyroki odmienne. Przykładowo w wyroku NSA z 21 października 2008 r. w przedmiocie podatku VAT od działalności w zakresie skupu i sprzedaży złomu i metali kolorowych sąd, poddając ocenie odmowę organów podatkowych przesłuchania wskazanej przez stronę osoby w charakterze świadka z jednoczesnym włączeniem do do akt sprawy zeznań tej osoby złożonych w innym postępowaniu, zakwestionował praktykę organów. Stwierdził, że skarżąca w odwołaniu od decyzji organu pierwszej instancji zgłosiła żądanie przesłuchania określonej osoby w niniejszym postępowaniu z jej udziałem, wskazując, że organ podatkowy winien co najmniej przesłuchać tego świadka w tym postępowaniu z umożliwieniem stronie uczestnictwa w tej czynności i zadawania pytań. Zdaniem sądu strona miała w pełni prawo do zgłoszenia takiego żądania, a organ podatkowy nie może odmówić tego rodzaju czynności z tego tylko powodu, że według niego nie wpłynęłoby to na ocenę ustalonego stanu faktycznego w oparciu o inne dowody. Istotne jest również stanowisko zajęte przez skład orzekający, zgodnie z którym do naruszenia przez organ podatkowy art. 190 § 1 i 2 o.p. poprzez skorzystanie z uprawnienia przewidzianego w art. 181 o.p. dochodzi wówczas, gdy na podstawie art. 188 o.p. strona domaga się przeprowadzenia dowodu z przesłuchania świadka w jej obecności na tezy odmienne niż wykazane w dokumentach załączonych do tegoż postę-

---

45 Wyrok NSA z dnia 17 kwietnia 2012 r. (I GSK 52/11), CBOSA

46 III SA/GI 35/12, CBOSA (wyrok nieprawomocny)

powania z innego postępowania, a organ podatkowy z naruszeniem art. 188 o.p. odmawia przeprowadzenia tej czynności.

Na kanwie powyższego rozstrzygnięcia można znaleźć implikacje odnoszące się żądania strony przeprowadzenia rozprawy w postępowaniu odwoławczym. Uzasadnienie przez stronę postępowania konieczności przeprowadzenia rozprawy wyjaśnieniem istotnych okoliczności stanu faktycznego z udziałem świadków lub biegłych albo w drodze oględzin, bazując na materiałach włączonych z innego postępowania, nie może być kwestionowane argumentacją, że okoliczności te są wystarczająco potwierdzone innym dowodem. Tym bardziej nie można twierdzić, że okoliczności te nie mają znaczenia dla sprawy. Należy podkreślić, że celem prowadzenia rozprawy w postępowaniu podatkowym było poszerzenie możliwości kontaktów strony postępowania z organem prowadzącym postępowanie oraz pełniejsza realizacja zasady czynnego udziału strony w toku postępowania. Instytucja ta jak żadna inna sprzyja koncentracji uczestników postępowania w określonym miejscu i czasie, stwarzając możliwość przeprowadzenia wielu czynności dowodowych. Zasadne więc jest skorzystanie z instytucji rozprawy, jeżeli strona wskazuje na istotne okoliczności faktyczne do wyjaśnienia w trakcie postępowania odwoławczego bądź istnieje konieczność konfrontacji świadków lub biegłych w celu usunięcia sprzeczności w zeznaniach bądź opiniach. Obligują do tego zasady postępowania podatkowego, w szczególności zasada prawdy obiektywnej. Trzeba jednocześnie wskazać, że strony postępowania mogą mieć poważne trudności ze wskazaniem i sprecyzowaniem takich okoliczności, tym bardziej że co do zasady prowadzenie postępowania podatkowego w oparciu o włączone dowody przeprowadzone w postępowaniu karnym bądź karnym skarbowym nie jest kwestionowane przez sądy administracyjne nawet w przypadku, gdy postępowanie przygotowawcze (*in rem*) zostało umorzono i nie doszło do przedstawienia zarzutów. Uznaje się bowiem, że dowody zostały zebrane w sposób prawidłowy w niezależnym postępowaniu. Wskazuje się także, że odmienność ocen tego samego stanu faktycznego, dokonana przez organ podatkowy lub przez sąd w dwóch toczących się niezależnie od siebie sprawach, nie jest nową okolicznością, a tym samym nowym dowodem uzasadniającym uchylenie wcześniej wydanej decyzji w trybie wznowienia postę-

powania. Fakt zatem wydania, postanowienia o umorzeniu postępowania karnego nie przesądza o zaistnieniu nowych, istotnych okoliczności w dniu wydania decyzji ostatecznej, o czym mowa w dyspozycji art. 240 § 1 pkt 5 o.p.

Interesującą kwestią związaną z postanowieniem w przedmiocie odmowy przeprowadzenia rozprawy jest dopuszczalność przeprowadzenia rozprawy na żądanie strony zgłoszone w postępowaniu wznowieniowym. Problematyka ta stała się przedmiotem m.in. rozstrzygnięcia WSA w Lublinie, który w wyroku z dnia 9 listopada 2007 r.<sup>47</sup> uznał bezzasadność zarzutu strony naruszenia przepisów art. 200a § 1 pkt 2 i § 3 o.p. poprzez odmowę przeprowadzenia rozprawy w postępowaniu wznowieniowym. Dyrektor Izby Skarbowej w wydanym postanowieniu odmówił przeprowadzenia rozprawy, podnosząc, iż okoliczności, na które miałyby być przeprowadzone dowody wnioskowane przez stronę, wystarczająco są już potwierdzone. Skład orzekający, aprobując stanowisko organu odwoławczego, odwołał się natomiast do charakteru i celu postępowania wznowieniowego, które ze swej istoty nie jest postępowaniem merytorycznym i w postępowanie takie nie może się przerodzić, gdyż stanowiłoby to naruszenie zasady dwuinstancyjności postępowania. Z tego punktu widzenia, w ocenie sądu, okoliczności, które stanowić miały przedmiot rozprawy, nie miały również znaczenia dla sprawy prowadzonej w trybie nadzwyczajnych środków odwoławczych, jako że charakter i przebieg rozprawy w postępowaniu odwoławczym nie może być oderwany od istoty postępowania, w trakcie którego rozprawa miałaby być przeprowadzona.

W mojej ocenie rozstrzygnięcie sądu w powyższym zakresie nie zasługuje na aprobatę, gdyż nie znajduje oparcia w przepisach prawa. Nie kwestionując charakteru i celu postępowania wznowieniowego, należy zwrócić uwagę, że wydanie postanowienia o wznowieniu postępowania stanowi podstawę do przeprowadzenia przez organ odwoławczy postępowania nie tylko co do przesłanek wznowienia, ale także co do rozstrzygnięcia istoty sprawy (art 243 § 2 o.p.). Postępowanie to więc ma charakter dwuetapowy, przy czym w pierwszym dochodzi do rozstrzygnięcia kwestii dopuszczalności „uruchomienia” trybu nadzwyczaj-

---

47 I SA/Lu 614/07, CBOSA

czajnego (art. 243 § 1 o.p.), zaś w drugim etapie organ podatkowy ustala, czy rzeczywiście w sprawie zachodzi którakolwiek ze wskazanych w art. 240 § 1 o.p. podstaw wznowienia postępowania, a w razie pozytywnego wyniku tych czynności przeprowadza postępowanie wyjaśniające w celu rozpoznania i rozstrzygnięcia istoty sprawy podatkowej, będącej przedmiotem decyzji ostatecznej.<sup>48</sup> Nie wskazuje się w żadnym z przepisów o.p., że postępowanie wyjaśniające w ramach wszczętego postępowania wznowieniowego ma być prowadzone wyłącznie w formie gabinetowej. Przeciwnie, może okazać się, że dla wyjaśnienia istotnych dla sprawy nowych okoliczności faktycznych bądź nowych dowodów, które wyszły na jaw, bardziej sprzyjającą formą byłaby rozprawa. Nie sposób również zgodzić się ze stanowiskiem co do kwestii charakteru postępowania wznowieniowego, skoro organ, wydając decyzję na podstawie art. 245 § 1 pkt 1 o.p., uprawniony jest nie tylko do uchylecia decyzji dotychczasowej, ale także orzekania co do istoty sprawy (w określonym zakresie wynikającym z zaistniałych przesłanek może podjąć decyzję merytoryczną).

Należy zauważyć, że stosownie do art. 200a § 1 o.p. organ odwoławczy przeprowadza rozprawę „w toku postępowania”. Nie oznacza to, że wnioski o jej przeprowadzenie strony składają wyłącznie w trakcie wszczętego postępowania, bowiem w praktyce występują sytuacje, że strona już w odwołaniu wnosi o rozprawę, uzasadniając potrzebę jej przeprowadzenia i zgłaszając wnioski dowodowe. W tej sytuacji organ odwoławczy zobowiązany jest w pierwszym rzędzie zbadać w ramach czynności wstępnych dopuszczalność odwołania w kontekście przesłanek zawartych w art. 228 § 1 o.p. Ich zaistnienie skutkuje wydaniem jednego z trzech omówionych wyżej postanowień, a w konsekwencji powoduje brak możliwości merytorycznego rozpatrzenia odwołania. Organ odwoławczy nie ma więc obowiązku wydania odrębnego postanowienia w przedmiocie odmowy przeprowadzenia rozprawy.

Istnieje przekonanie, że rozprawa w postępowaniu podatkowym jest instytucją niechętnie stosowaną przez organy podatkowe w postępowaniu odwoławczym oraz że podatnicy rzadko wnoszą o jej prowadzenie, nie wykazując nią szczególnego zainteresowania. Wskazuje się

---

48 Wyrok NSA z dnia 20 października 2010 r. (I FSK 1716/09), Lex nr 744374.

także, że nieprzeprowadzenie rozprawy jest z reguły wykorzystywane przez pełnomocników procesowych stron jako dodatkowy zarzut w skardze do sądu administracyjnego. Zbadaniu częstotliwości przeprowadzania rozpraw, w tym ilości składanych przez strony wniosków o przeprowadzenie rozprawy oraz liczby wydawanych postanowień odmownych, służył realizowany projekt badawczy pt. Stosowanie instytucji rozprawy przez organy administracji publicznej w postępowaniu podatkowym.<sup>49</sup> Badaniami empirycznymi objęto wszystkie podatkowe organy odwoławcze uprawnione do stosowania rozprawy w latach 2007–2012. Analiza pozyskanego materiału badawczego z Ministerstwa Finansów, 16 izb celnych, 15 izb skarbowych oraz 32 samorządowych kolegiów odwoławczych w części dotyczącej wniosków stron o przeprowadzenie rozprawy podatkowej prowadzi do następujących ustaleń:

√ Ministerstwo Finansów:

- wpłynęły 2 wnioski o przeprowadzenie rozprawy (oba w jednym postępowaniu),
- strona domagała się przeprowadzenia oględzin w obecności pracownika organu II instancji, wnioskodawcy i biegłego, przesłuchania biegłego na okoliczność stwierdzeń w jego opinii oraz umożliwienia zadawania pytań biegłego,
- odmówiono przeprowadzenia rozprawy ponieważ jej przedmiotem miały być okoliczności stwierdzone innym dowodem;

√ Izby Skarbowe:

- łącznie w badanym okresie skierowano 536 wniosków o przeprowadzenie rozprawy,
- strony domagały się najczęściej przesłuchania na rozprawie świadków, biegłych na okoliczność sporządzenia opinii oraz przesłuchania strony. Ponadto wskazywały na konieczność konfrontacji zeznań świadków i strony, przeprowadzenia oceny metodologii przyjętej w wyliczeniach, stworzenia możliwości wypowiedzenia się celem sprecyzowania argumentacji prawnej, wyjaśnienia okoliczności stanu faktycznego sprawy z udziałem

---

49 Projekt badawczy finansowany przez Narodowe Centrum Nauki na podstawie decyzji nr DEC–2011/01/B/HS5/02599



łem biegłego, przeprowadzenia dowodu z akt zgromadzonych w sprawie, oględzin miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, przeprowadzenia dowodu na okoliczność sposobu i zakresu działania lekarza anestezjologa w prywatnej praktyce, konfrontację stron transakcji,

- w 502 przypadkach odmówiono przeprowadzenia rozprawy, w większości przypadków uzasadniając, że okoliczności zgłaszane do wyjaśnienia zostały już stwierdzone innymi dowodami,
- zdecydowana większość wniosków była kompletna od strony formalnej, w 40 przypadkach skierowano wezwania do uzupełnienia wniosku, ponieważ nie zawierały uzasadnienia przeprowadzenia rozprawy bądź wskazania, jakie czynności powinny być dokonane na rozprawie, a także danych personalnych i adresów osób, które miały być przesłuchane,
- 13 wniosków uznano za bezzasadne;

√ Izby celne:

- łącznie w badanym okresie skierowano 214 wniosków o przeprowadzenie rozprawy,
- strony domagały się przesłuchania świadków na wskazane okoliczności, porównanie sprzecznych opinii biegłych i ich konfrontację, stworzenie możliwości zadawania dodatkowych pytań biegłym, przeprowadzenia oględzin samochodu osobowego, automatu do gier, a nawet przeprowadzenie na rozprawie badań laboratoryjnych,
- w 212 przypadkach odmówiono przeprowadzenia rozprawy z uwagi na to, że okoliczności zgłaszane do wyjaśnienia zostały już stwierdzone innymi dowodami, rzadziej, że okoliczności podnoszone nie mają znaczenia dla sprawy,
- większość wniosków była kompletna od strony formalnej, w 6 przypadkach skierowano wezwania do uzupełnienia z uwagi na brak uzasadnienia wniosku oraz niewskazania, jakie czynności miałyby być dokonane na rozprawie;

√ Samorządowe kolegia odwoławcze:

- w przypadku tej grupy respondentów ustalenie rzeczywistej liczby wniosków o przeprowadzenie rozprawy okazało się trudne z uwagi na brak ewidencji, część badanych stwierdzała, że wnioski wpływały, ale nie potrafiła wskazać ich liczby, potwierdzono złożenie 56 wniosków,
- zdecydowana większość wniosków była kompletna od strony formalnej, tylko w 1 przypadku wezwano do uzupełnienia ze względu na brak wskazania okoliczności, które powinny być wyjaśnione na rozprawie,
- strony domagały się przesłuchania na rozprawie świadków, stron, a nawet w jednym przypadku przesłuchania pracowników organu I instancji, przeprowadzenia dowodu z oględzin nieruchomości, ustalenia znaczenia dokumentów historycznych będących w aktach. Stwierdzono przypadki, że strony w ogóle nie wskazywały, jakie czynności powinny być na rozprawie podjęte, natomiast zasadność jej przeprowadzenia argumentowały chęcią aktywnego uczestnictwa w postępowaniu,
- wydano 55 przypadkach postanowienia o odmowie przeprowadzenia rozprawy, najczęściej argumentując, że okoliczności zgłaszane przez stronę są potwierdzone innym dowodem.

Opierając się na powyższych ustaleniach, można stwierdzić, że liczba wniosków o przeprowadzenie rozprawy w toku postępowania odwoławczego, skierowanych przez strony postępowania i ich pełnomocników, była znikoma w badanym 6-letnim okresie funkcjonowania tej instytucji. Ich znikoma ilość szokuje w zestawieniu z liczbą postępowań odwoławczych przeprowadzonych w tym czasie. Funkcjonują bowiem w Polsce podatkowe organy odwoławcze, które tylko w skali jednego roku prowadzą więcej postępowań odwoławczych niż wynosi ilość udokumentowanych wniosków o przeprowadzenie rozprawy podatkowej w takich postępowaniach złożonych we wszystkich organach odwoławczych w ciągu 6 lat.

Nie do końca uprawnione jest twierdzenie, że instytucja rozprawy jest nieznaną – raczej jest ona niestosowana i nie realizuje celów, dla których została wprowadzona. Należy zauważyć w przeważającej większości formalnoprawną kompletność składanych wniosków, co

może świadczyć także o częstszym korzystaniu na etapie postępowania odwoławczego z pomocy profesjonalnego pełnomocnika bądź obsługi prawnej przedsiębiorstw. Nieliczne wnioski, w przypadku których kierowano wezwania do ich uzupełnienia, z reguły nie zawierały uzasadnienia przeprowadzenia rozprawy i koncentrowały się na zgłoszeniu żądań przeprowadzenia określonych czynności dowodowych bądź konfrontacyjnych.

Zastanawia natomiast bardzo wysoki udział procentowy postanowień w sprawie odmowy przeprowadzenia rozprawy do ilości i wniosków o jej przeprowadzenie, w niektórych badanych organach wynoszący 100%. Dotyczy to zwłaszcza tych organów, gdzie na kilkadziesiąt złożonych wniosków w różnych sprawach wydano tyle samo postanowień odmownych. Może to świadczyć o dość instrumentalnym i uznaniowym traktowaniu przesłanek do wydania postanowień o odmowie przeprowadzenia rozprawy. Nie można bowiem zakładać z góry, że instytucja ta jest wykorzystywana przez pełnomocników procesowych do składania coraz to nowych wniosków dowodowych i przewlekania postępowania, choć incydentalnych przypadków nie można tu wykluczyć. Wydaje się raczej, że niechęć przeprowadzania rozprawy w postępowaniu odwoławczym spowodowana jest większym przywiązaniem do prowadzenia postępowania w formie gabinetowej i możliwością uzupełnienia dowodów i materiałów w sprawie w trybie przewidzianym w art. 229 o.p.

## 6. Podsumowanie

Przedstawione wyżej rozstrzygnięcia, mimo że nie są decyzjami, pełnią istotne funkcje w podatkowym postępowaniu odwoławczym. Rangę omówionych postanowień podwyższa brak możliwości zastosowania zwykłego środka zaskarżenia.

Postanowienia wydane na podstawie art. 228 § 1 pkt 1–3 o.p. z racji ostateczności mogą być zaskarżone bezpośrednio w skardze do sądu administracyjnego. Postanowienie o odmowie przeprowadzenia rozprawy jest wydane w trakcie postępowania odwoławczego i nie przysługuje na nie zażalenie. Oznacza to, że zarzut naruszenia art. 200a § 1 i § 3

o.p. może zostać podniesiony dopiero w skardze do sądu administracyjnego na decyzję organu odwoławczego kończąca postępowanie w sprawie. W praktyce okazuje się, że zarzut ten jest dość często podnoszony w skargach, jednak jeżeli nawet dochodzi do uchylecia decyzji organów odwoławczych, to zupełnie incydentalnie<sup>50</sup> z powodu naruszenia przepisów postępowania polegającego na odmowie przeprowadzenia rozprawy.

---

50 Wyrok WSA z dnia 16 listopada 2011 r. (III SA/Po 42/11); wyrok z dnia 18 marca 2010 r. (I SA/OI 869/09).

# ZASKARŻANIE WYNIKÓW KONTROLI W ORZECZNICTWIE SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH

DARIUSZ ZALEWSKI

## **1. Wprowadzenie**

Wynik kontroli jest aktem administracyjnym wydawanym przez organy kontroli skarbowej, który formalnie nie podlega kontroli sądów administracyjnych. W praktyce jednak niektóre wyniki kontroli są skutecznie zaskarżane i w rezultacie uchylane wyrokami sądowymi.

Organy kontroli skarbowej prowadzące postępowanie kontrolne na podstawie przepisów ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej mogą je zakończyć wydaniem decyzji bądź wynikiem kontroli (art. 24 u.k.s.). Ustawa przewiduje również zakończenie postępowania kontrolnego postanowieniem, gdy zobowiązanie podatkowe uległo przedawnieniu (art. 24 ust. 1 pkt 3 u.k.s.). Kontrola podatkowa prowadzona w trakcie postępowania kontrolnego jest kończona natomiast protokołem kontroli.

Przepisy procedury podatkowej nie przewidują formalnej możliwości zaskarżenia wyniku kontroli czy też protokołu. Kontrolowany, który nie zgadza się z ustaleniami poczynionymi w protokole kontroli, może wnieść jedynie tzw. zastrzeżenia lub wyjaśnienia w ciągu 14 dni od daty otrzymania protokołu – art. 291 § 1 o.p.

## **2. Postępowania, które kończą się wydaniem wyniku kontroli**

Wynik kontroli wydawany jest w przypadku, kiedy organ kontroli skarbowej nie może zakończyć postępowania kontrolnego wydaniem

decyzji z powodów formalnoprawnych. Ustawodawca w art. 24 u.k.s. przewiduje wydanie wyniku w sytuacjach:

- a) w postępowaniach z zakresu kontroli gospodarowania środkami publicznymi i unijnymi;
- b) w przypadku, gdy ustalenia dotyczą innych nieprawidłowości, w szczególności w zakresie oświadczeń o stanie majątkowym, albo gdy nieprawidłowości nie stwierdzono – chodzi o te rodzaje postępowań kontrolnych, w których organ nie może wydać decyzji ze względu na fakt, że nie dotyczą one zobowiązań podatkowych, nie dotyczą również tzw. kontroli budżetowych i unijnych. Przepis wymienia tu wprost kontrolę oświadczeń majątkowych, ale katalog postępowań kontrolnych kończonych wynikiem na podstawie komentowanego przepisu jest dużo szerszy, ponieważ dotyczy także wszystkich postępowań kontrolnych prowadzonych w zakresie art. 2 ust. 1, a które nie kończą się decyzją podatkową, np. zasadności udzielania i prawidłowości wykorzystania dotacji, pożyczek i kredytów udzielonych ze środków pochodzących ze źródeł publicznych;
- c) nieprawidłowości nie stwierdzono – wynik wydawany jest również w przypadku, kiedy w trakcie postępowania kontrolnego organ kontrolujący nie stwierdza żadnych nieprawidłowości. Wówczas bez względu na zakres prowadzonego postępowania kończy się je wynikiem kontroli;
- d) kontrolowany złożył korektę obejmującą w całości stwierdzone nieprawidłowości – przed wydaniem decyzji lub wyniku kontroli organ kontroli skarbowej zobligowany jest do wyznaczenia kontrolowanemu 7-dniowego terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego. To właśnie w tym terminie kontrolowany może, w zakresie objętym postępowaniem kontrolnym, złożyć korektę deklaracji podatkowej. Po złożeniu do właściwego dla kontrolowanego podatnika organu podatkowego deklaracji korygującej wcześniejszą deklarację podatkową kontrolowany ma obowiązek, nie później niż w terminie 3 dni, zawiadomić o tym fakcie organ kontroli skarbowej. Poza tym sam organ podatkowy powinien niezwłocznie poin-

formować właściwy organ kontroli skarbowej o złożeniu przez kontrolowanego podatnika korekty deklaracji;

- e) zakres postępowania kontrolnego dotyczy spraw, które były już zakończone decyzją organu podatkowego – organ kontroli skarbowej nie wydaje decyzji podatkowej, lecz sporządza wynik kontroli, w sytuacji kiedy organ podatkowy wydał wcześniej decyzję podatkową dotyczącą zobowiązań podatkowych, które objęte były zakresem postępowania kontrolnego. Przy tym nie ma znaczenia, czy wszczęcie postępowania podatkowego nastąpiło przed wszczęciem postępowania kontrolnego, czy miała miejsce sytuacja odwrotna. Wejście decyzji do obrotu prawnego wyklucza możliwość wydania kolejnej decyzji w tym samym zakresie przez organ kontroli skarbowej i postępowanie kończy się wydaniem wyniku kontroli.

Katalog sytuacji, w których organ kontroli skarbowej kończy postępowanie kontrolne wynikiem kontroli, jest jak widać bardzo rozbudowany, co wynika z szerokiego spektrum zadań, które realizują urzędy kontroli skarbowej. Ustawodawca poza wskazaniem, kiedy wydawany jest wynik kontroli, co powinien zawierać (art. 27 ust. 1 u.k.s.) oraz komu należy go doręczyć, nie określił bliżej jego charakteru prawnego.

### **3. Charakter prawny wyniku kontroli**

W piśmiennictwie obecny jest pogląd, według którego wynik kontroli jest dokumentem urzędowym, potwierdza określony stan faktyczny i nie może być traktowany jako czynność materialno–techniczna, ale nie jest też aktem administracyjnym.<sup>1</sup> Trudno zgodzić się z tym poglądem, skoro postępowanie kontrolne, zakończone wydaniem wyniku kontroli, zostało wszczęte innym aktem administracyjnym, tj. postanowieniem o wszczęciu postępowania kontrolnego. Słuszne więc wydaje się być twierdzenie W. Stachurskiego, że wynik ma charakter

1 A. Skoczylas, Charakter prawny wyniku kontroli skarbowej, jego kontrola przez sąd administracyjny, „Doradztwo Podatkowe” 2002, nr 5, s. 35.

aktu administracyjnego, a nie tylko czynności materialno–technicznej.<sup>2</sup> Tym bardziej że akt ten może być podstawą działalności pokontrolnej, w tym władczych działań innych organów państwa, które na podstawie ustaleń zawartych w wyniku kontroli mogą wydać własną decyzję administracyjną, poprzedzoną postępowaniem administracyjnym, w zakresie spraw, które może rozstrzygać dany organ. W tym wymiarze wynik kontroli ma charakter dokumentu urzędowego, sporządzonego przez organ do tego powołany, w przepisanej formie i stanowiący dowód tego, co zostało w nim stwierdzone.

#### **4. Skarga na wynik kontroli**

W sytuacji, kiedy wynik kontroli uznajemy za czynność materialno–techniczną, a nie akt administracyjny, to należy stwierdzić, że nie przysługują od niego żadne zwyczajne środki odwoławcze. Przepisy u.k.s. nie przewidują możliwości odwołania się od wyniku. Nie można również wywieść prawa do wniesienia środka odwoławczego z przepisów ogólnych, normujących postępowanie administracyjne i odwoławcze – ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego. Charakter prawny wyniku kontroli przesądza również o tym, że nie służą od niego żadne nadzwyczajne środki zaskarżenia, jak stwierdzenie nieważności, czy też wznowienie postępowania, które można stosować w sprawach zakończonych decyzją ostateczną.

Niewątpliwie zupełnie z inną sytuacją w zakresie możliwości odwołania się od wyniku mamy wówczas, gdy jest on jednak uznany za akt administracyjny. Jest tak z pewnością wtedy, kiedy wynik kontroli ustala stan faktyczny sprawy, stwierdza i opisuje określone uchybienia i wskazuje na obowiązek ich usunięcia. Kontrolowany powinien mieć możliwość polemiki z niekorzystnymi dla siebie ustaleniami kontrolnymi i wzruszenia ich. Sporny jest natomiast pogląd, czy kontrolowany powinien mieć możliwość bezpośredniego wzruszenia wyniku kontroli, czy wystarczającą gwarancją ochrony jego praw jest weryfikacja wyniku w innym postępowaniu administracyjnym, w którym to sam

---

2 W. Stachurski, Akty postępowania kontrolnego – przedmiot działalności kontrolnej sądów administracyjnych, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2009, nr 1, s. 28–29.



wynik traktowany byłby jako jeden z dowodów, który można kwestionować i wskazywać dowody w celu obalenia faktów stwierdzonych w wyniku kontroli.

Zakres kontroli sprawowanej przez sądy administracyjne nad działalnością administracji publicznej został określony w art. 3 § 2 p.p.s.a. Zgodnie z brzmieniem art. 3 § 2 pkt 4 przedmiotowej ustawy kontroli tej podlegają także inne niż wymienione w art. 3 pkt 1–3 p.p.s.a. akty lub czynności z zakresu administracji publicznej dotyczące uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa.

Mając powyższe na uwadze, stwierdzić należy, że akt lub czynności podlegające kontroli sądu administracyjnego muszą spełniać następujące warunki: nie mogą mieć charakteru decyzji lub postanowienia wydanego w postępowaniu administracyjnym, egzekucyjnym lub zabezpieczającym, muszą mieć charakter publicznoprawny, powinny być skierowane do indywidualnego podmiotu i wreszcie muszą dotyczyć jego uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa. Ten ostatnio wymieniony warunek oznacza, że musi istnieć ścisły związek między przepisem prawa, który określa uprawnienie lub obowiązek, a aktem lub czynnością, która dotyczy takiego uprawnienia lub obowiązku.

## **5. Zakres kontroli sądowej wyniku kontroli**

W orzecznictwie sądów administracyjnych od dawna wskazuje się, iż wynik kontroli może podlegać kognicji sądu administracyjnego, jeżeli wywołuje bezpośrednie skutki prawne dla kontrolowanego w zakresie jego uprawnień lub obowiązków. Kwestia powyższa rozstrzygnięta została dwiema uchwałami NSA. W uchwale składu siedmiu sędziów z dnia 4 grudnia 2000 r.<sup>3</sup> Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że kontroli sądu administracyjnego nie jest poddany wynik kontroli skarbowej, który wskazuje wyłącznie określone uchybienia oraz dokonuje ustaleń faktycznych, a tym samym nie dotyczy przyznania, stwierdzenia albo uznania uprawnienia bądź obowiązków wynikających z przepisów prawa. Elementem, który miał decydować, czy przedmiotowy

---

3      FPS 13/00, Lex nr 44972.

wynik kontroli podlegał zaskarżeniu do sądu administracyjnego, czy też nie, było wystąpienie w nim treści, które nakładały na stronę obowiązki określone w przepisach prawa, a obowiązki te oznaczały dla kontrolowanego spełnienie konkretnych powinności.

Podobną konkluzję zawierała też wcześniejsza uchwała składu siedmiu sędziów NSA z dnia 7 grudnia 1998 r.<sup>4</sup> Zgodnie z nią wydanie wyniku kontroli skarbowej, wskazującego nieprawidłowości na podstawie art. 24 ust. 2 pkt 2 u.k.s. podlega kontroli sądu administracyjnego, jeżeli jest czynnością z zakresu administracji publicznej w rozumieniu art. 16 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368), obowiązującej do dnia 1 stycznia 2004 r.

Pogląd, że wynik kontroli nie podlega zaskarżeniu, był ugruntowany w orzecznictwie sądów administracyjnych w całej serii orzeczeń, zgodnie z linią, którą ukształtowały przytaczane uchwały NSA.<sup>5</sup>

Należy jednak zwrócić uwagę na fakt, że przedmiotowe uchwały zostały wydane w innym stanie prawnym, a więc jeszcze przed reformą sądownictwa administracyjnego, kiedy obowiązywała ustawa o NSA. Wówczas o dopuszczalności skargi na wynik kontroli skarbowej decydowało to, by akt lub czynność z zakresu administracji publicznej spełniały przesłankę w postaci przyznania w nim stwierdzenia lub uznania uprawnienia lub obowiązku wynikającego z przepisu prawa – w związku z wytknięciem w wyniku jakiejś nieprawidłowości. Czasownikowe określenia: „stwierdzenie, przyznanie, uznanie” rozpatrywane więc było w zestawieniu z kategorią uprawnienia bądź obowiązku (art. 16 ust. 1 pkt 4 ustawy o NSA).<sup>6</sup>

Obecnie według cytowanego przepisu art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. akt lub czynność z zakresu administracji publicznej, który może być przedmiotem skargi do sądu administracyjnego, ma „dotyczyć” uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa. Ustawodawca użył

4 FPS 18/98, Lex nr 34596.

5 M.in. wyrok NSA z dnia 17 stycznia 2006 r. (II GSK 335/05), Lex nr 222333; wyrok NSA z dnia 1 lutego 2005 r. (FSK 1714/04), Lex nr 178615; wyrok NSA z dnia 17 stycznia 2006 r. (II GSK 202/05), Lex nr 202624; wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 stycznia 2006 r. (III SA/Wa 2431/05), Lex nr 211455.

6 W. Chróścielewski, Z. Kmiecik, J.P. Tarno, Reforma sądownictwa administracyjnego a standardy ochrony praw jednostki, „Państwo i Prawo” 2002, nr 12, s. 35–36.

sformułowania „dotyczące uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa”. Jest to określenie szersze niż wcześniejsza formuła tego przepisu, która wprost określała, że chodziło o „przyznania, stwierdzenie albo uznanie uprawnienia lub obowiązku”.

Według słownika języka polskiego „dotyczy”<sup>7</sup> oznacza odnosić się do kogoś lub czegoś, a więc odnosić się także poprzez opisywanie lub ocenianie wykonania. Na tej podstawie należy wywnioskować, że przedmiotem skargi do sądu administracyjnego może być taki wynik kontroli, w którym organ skarbowy dokonał oceny prawidłowości prawa lub obowiązku wynikającego z przepisów ustawy. Jest to istotne w sytuacji, gdy na podstawie oceny zawartej w wyniku kontroli inny organ administracji publicznej wydaje wobec kontrolowanego władcze rozstrzygnięcie. Ten związek nie musi mieć charakteru bezpośrednio. Przykładem może być prowadzone przez organy kontroli skarbowej postępowanie kontrolne w zakresie wykorzystania dotacji budżetu państwa.

W praktyce działania urzędów wojewódzkich w sprawach tego rodzaju wojewoda, wydając decyzję w celu ustalenia kwoty dotacji podlegającej zwrotowi, opiera się na wynikach wcześniejszej kontroli organu kontroli skarbowej. Oznacza to, że wynik kontroli włączany jest bezpośrednio do akt postępowania w zakresie zwrotu dotacji celowej udzielonej organom samorządowym i traktowany jest jako materiał dowodowy.<sup>8</sup> Co więcej, organy administracji publicznej rozstrzygające sprawę wykorzystania dotacji z budżetu państwa wynik kontroli traktują jako dokument urzędowy, który korzysta z domniemania prawdziwości (art. 76 § 1 k.p.a.). Powoduje to odwrócenie ciężaru przeprowadzania dowodu w postępowaniu. Wojewoda nie prowadzi własnego postępowania dowodowego, wykorzystując jako dowód materiał przesłany mu przez organ kontroli skarbowej w postaci wyniku kontroli wraz z dokumentacją z czynności kontrolnych. Podmiot kontrolowany, by polemizować z ustaleniami znajdującymi się w wyniku kontroli, będzie musiał

7 Internetowy słownik języka polskiego Wydawnictwa Naukowego PWN, <http://sjp.pwn.pl>

8 Odwołanie Województwa Małopolskiego od decyzji Wojewody Małopolskiego z dnia 26 listopada 2004 r., (FB.III.3150-05-16-04) w sprawie ustalenia kwoty dotacji podlegającej zwrotowi przez Województwo Małopolskie w Krakowie w wysokości 641.152,50 zł wraz z odsetkami w wysokości określonej jak dla zaległości podatkowych – [www.wrotamalopolski.pl](http://www.wrotamalopolski.pl)

zgłosić dowody, którymi podważy moc urzędową dokumentu i wskazać prawidłowy, jego zdaniem, stan faktyczny, inny niż ten stwierdzony w wyniku.<sup>9</sup>

Mimo konieczności podważenia mocy dowodu z dokumentu urzędowego i przeprowadzenia przeciwko ich treści postępowania (art. 76 § 3 k.p.a.) nie zmienia to faktu, że w toku nowego postępowania administracyjnego, opartego całkowicie lub w pewnej części na wyniku kontroli, strona będzie miała możliwość pełnego wypowiedzenia się do ustaleń wyniku kontroli i zakwestionowania go. Ustalenia kontroli zawarte w wyniku mają bezpośredni skutek dla strony, jeżeli nie przeprowadzi ona przeciwdowodów dla obalenia jego ustaleń. Formalnie skutek ten jest jedynie pośredni, przełoży się on na konkretne ustalenia w obrębie praw i obowiązków kontrolowanego jednakże na gruncie oddzielnego postępowania. Ustalenia z wyniku kontroli będą oceniane przez właściwy organ w świetle faktów i dowodów, które przeciw nim będzie przytaczać strona kontrolowana. Ostateczne rozstrzygnięcie, jakie zapadnie w postępowaniu, będzie podlegało kontroli instancyjnej, a także, w przypadku wniesienia skargi, także kontroli sądu administracyjnego, z zachowaniem wszystkich gwarancji procesowych skarżącego.

## **6. Reforma sądownictwa a praktyka sądowej kontroli wyników**

Po reformie sądownictwa administracyjnego, mimo poszerzenia granic skargi na mocy art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a., linia orzecznicza sądów administracyjnych w zakresie dopuszczalności skargi sądowej na wynik kontroli nie zmieniła się. W kilku orzeczeniach, wydanych już w nowym stanie prawnym, sądy, dokonując wykładni systemowej przepisów p.p.s.a. i u.k.s., uznały, że wydanie wyniku kontroli nie zamyka drogi administracyjnosądowej do wzruszenia negatywnych konsekwencji ustaleń w nim zawartych, ale w drodze odrębnego postępowania administracyjnego, a dopiero po wyczerpaniu środków odwoławczych, postępowania sądowego. Wojewódzkie sądy administracyjne odrzucały

---

9 D. Zalewski, Skarga na wynik kontroli, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 7, s. 41–42.

skargi na te wyniki kontroli, które nie nakładają na stronę żadnych bezpośrednich praw i obowiązków. Orzecznictwo stanęło na stanowisku, że zawarte w wyniku ustalenia kontrolne stanowić mogą jedynie materiał dowodowy w postępowaniu, jakie ewentualnie zostanie wszczęte przez właściwe organy administracyjne czy podatkowe. W ramach tego przyszłego postępowania dowód z wyniku kontroli będzie podlegał ponownej ocenie innego organu, a skarżący będzie miał możliwość podważenia ustaleń zawartych w wyniku kontroli.<sup>10</sup> Jak dotychczas pogląd ten podziela również NSA.<sup>11</sup>

Linia orzecznicza, nie dopuszczając możliwości złożenia skargi na wynik kontroli, o ile nie nakłada on na kontrolowanego żadnych obowiązków, popierana jest także przez część doktryny,<sup>12</sup> która dostrzegając poszerzenie granicy skargi administracyjnej przy kwestionowaniu takich aktów jak wynik kontroli, uznała jednak, że niekiedy w interesie skarżących jest odczekać aż sprawa dojrzeje do rozpoznania przez sąd, który w sytuacji już bezpośredniej i rzeczywistej ingerencji w sferę praw i wolności jednostki (po wydaniu decyzji przez organ władzy publicznej) będzie mógł zagwarantować jej realną, a nie przedwczesną i pozorną ochronę prawną. Badanie zgodności z prawem określonych działań organów, w tym wyników kontroli, może wówczas odbywać się niejako pośrednio, przy okazji rozpoznawania skargi na decyzje bądź inne akty kończące postępowanie, a więc wtedy gdy w pełni można ocenić skutki kwestionowanych zachowań. W związku z tym postulaty objęcia kognicją sądów administracyjnych niektórych czynności kontrolnych organów władzy publicznej nie wydają się być właściwe.<sup>13</sup>

## 7. Pomijanie elementów wyniku przez organy

Słuszny wydaje się być więc pogląd, że wystarczającą gwarancją obrony praw kontrolowanego przed tezami postawionymi w wyniku

---

10 Postanowienie WSA w Łodzi z dnia 6 listopada 2007 r. (I SA/Łd 1142/07).

11 Zob. m.in. wyrok NSA z dnia 17 stycznia 2006 r. (II GSK 202/05), Lex nr 202624; wyrok NSA z dnia 17 stycznia 2006 r. (II GSK 202/05), Lex nr 202624.

12 A. Bartosiewicz, Głosa do wyroku NSA z 1 lutego 2005 r. (FSK 1714/04), „Finanse Komunalne” 2005, nr 12, s. 75.

13 Zob. Z. Kmieciak, Dopuszczalność i celowość weryfikacji przez sąd administracyjnych czynności kontrolnych, „Kontrola Państwowa” 2001, nr 2, s. 3.

kontroli jest jego udział jako strony w innym postępowaniu administracyjnym, w którym wynik kontroli jest traktowany jako dowód z dokumentu urzędowego. Strona może podważyć wówczas stan faktyczny ustalony w wyniku. Samo zaś wydanie przez organ kontroli skarbowej wyniku kontroli i stwierdzenie w nim pewnych nieprawidłowości, bez przeprowadzenia dodatkowego postępowania administracyjnego zakończonego ostatecznym bądź prawomocnym rozstrzygnięciem, nie narzuca stronie żadnych obowiązków określonego działania, świadczenia czy też zaniechania pod warunkiem, że w wyniku nie zamieszczono terminu usunięcia nieprawidłowości stwierdzonych przez organ kontroli skarbowej.<sup>14</sup>

Powyższy pogląd prezentowany był również w orzecznictwie. Sądy odrzucały skargi na wynik kontroli,<sup>15</sup> uznając za dopuszczalną praktykę pomijania w wyniku kontroli jego ustawowego elementu – wyznaczenia przez organ terminu na usunięcie nieprawidłowości. Powyższą praktykę niezamieszczania w wynikach kontroli terminów usunięcia nieprawidłowości przez podmiot kontrolowany należy uznać jednak generalnie za naganną. Organy w postępowaniu administracyjnym i podatkowym (kontrolnym) mają obowiązek działania na podstawie przepisów prawa, zgodnie z zasadą legalności (art. 120 o.p. w zw. z art. 31 ust. 1 u.k.s.). Pominięcie w wyniku kontroli zapisu, który wynika wprost z art. 27 ust. 1 pkt 7 u.k.s., jest ewidentnym złamaniem powyższej zasady. Uzasadnione w takim przypadku byłoby z pewnością złożenie przez kontrolowany podmiot skargi na bezczynność organu na podstawie art. 53 p.p.s.a.

## 8. Nowy pogląd w orzecznictwie sądów administracyjnych

Opisywana linia orzecznicza została przełamana orzeczeniem WSA w Białymstoku,<sup>16</sup> który uznał, że zawarte w wyniku ustalenia nie

14 D. Zalewski, A. Melezini, Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz praktyczny, Warszawa 2011, s. 425–426.

15 Zob. orzeczenie WSA w Łodzi z dnia 12 marca 2010 r. (I SA/Łd 267/10), Lex nr 662852 oraz NSA w orzeczeniu z dnia 12 października 2010 r. (II GSK 1138/10), Lex nr 742821.

16 Zob. postanowienie WSA w Białymstoku z dnia 10 sierpnia 2011 r. (I SA/Bk 288/11), Lex nr 864455.

kształtują bezpośrednio sytuacji prawnej kontrolowanego i za takie nie można uznać również terminu usunięcia nieprawidłowości wskazanych przez organ kontroli skarbowej. WSA w omawianym wyroku dokonał wykładni przepisów u.k.s., uznając, że „[...] zaskarżony wynik kontroli nie zawiera elementów pozwalających na sklasyfikowanie go w grupie aktów, o których mowa w art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. Zawarte w tym wyniku ustalenia nie kształtują bowiem bezpośrednio sytuacji prawnej kontrolowanego”. Z orzeczeniem sądu należy się zgodzić. Wynik kontroli nie nakłada żadnych obowiązków, które wynikałyby z przepisów prawa. Za takowe nie mogą być uznane zawarte w przedmiotowym wyniku kontroli zalecenia dotyczące kontrolowanego, także te związane z terminem ich usunięcia, gdyż nie istnieje norma prawna, która zobowiązywałaby kontrolowanego do wykonania wytycznych organu kontroli skarbowej zawartych w wyniku kontroli. W powyższą linię wpisuje się również postanowienie WSA w Warszawie z dnia 28 października 2011 r.<sup>17</sup>

## 9. Skargi na wyniki kontroli wydawane zamiast decyzji

Odrębną kwestią jest natomiast możliwość zaskarżenia wyników kontroli wydanych z przekroczeniem granic określonych w art. 24 ust. 1 pkt 2 u.k.s. Wyniki te są kwestionowane przez kontrolowane strony z założeniem, że wkraczają one w sferę zastrzeżoną dla decyzji, a więc wydawane są tam, gdzie postępowanie w istocie powinno kończyć się wydaniem przez organ kontroli skarbowej decyzji. Należy przyznać, że organy wykorzystują czasem fakt, iż wynik nie podlega kontroli instancyjnej i sądowej, wydając wynik wszędzie tam, gdzie mają wątpliwości co do prawidłowej formy zakończenia postępowania kontrolnego. Zdarda się wtedy, że organ, wydając wynik, nie przywiązuje uwagi do tego, czy w konkretnym przypadku pozwalają na to przepisy proceduralne.

W sprawie, która była rozpoznawana przez WSA w Białymstoku,<sup>18</sup> organ kontroli, stwierdziwszy nieprawidłowości w zakresie rozliczenia podatku dochodowego, zakończył postępowanie wydaniem wyniku

17 V SA/Wa 2050/11, Lex nr 1110082.

18 Postanowienie z dnia 19 listopada 2008 r. (I SA/Bk 383/2008).

kontroli. Zdaniem pełnomocnika kontrolowanego powinien w tej sytuacji wydać decyzję zgodnie z art. 24 ust. 1 pkt 1 u.k.s. Dowodził on ponadto, że zaskarżony wynik kontroli wskazywał na uchybienia w samobliczeniu podatku przez podatnika oraz nieprawidłowości w zakresie rekonstrukcji podstawy opodatkowania, a zatem wkraczał w zakres spraw zastrzeżonych dla decyzji.

Według organu postępowanie kontrolne toczyło się wyłącznie w stosunku do skarżącego, natomiast nie dotyczyło jego małżonki, z którą wspólnie rozliczał podatek dochodowy od osób fizycznych, co uniemożliwiało wydanie decyzji w sprawie. Na podstawie art. 24 ust. 1 pkt 2 u.k.s. wydano wynik kontroli, powołując się przy tym na treść przepisu – postępowanie kończy się wynikiem kontroli, gdy ustalenia dotyczą nieprawidłowości: „innych niż wymienione w pkt 1, w szczególności w zakresie oświadczeń o stanie majątkowym, gdy nieprawidłowości nie stwierdzono [...]”. Zdaniem organu ustawodawca nie traktuje katalogu z tego przepisu jako zamkniętego i należy przyjąć, że wydanie wyniku mogłoby dotyczyć także sytuacji, kiedy nie jest możliwe zakończenie postępowania kontrolnego decyzją w zakresie podatku dochodowego.

Wojewódzki Sąd Administracyjny uznał, że zaskarżony wynik kontroli nie posiadał wszystkich elementów niezbędnych do uznania go za akt lub czynność, o których mowa w art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a., a skoro wynik nie podlega jego kognicji, nie może on poddać ocenie zarzutów skarżącego dotyczących naruszenia art. 24 ust. 1 pkt 2 u.k.s. ani pozostałych zarzutów dotyczących naruszenia przepisów prawa materialnego i postępowania. Oznacza to, że nawet gdyby przedmiotowy wynik został wydany w sytuacji, kiedy przepisy tego nie przewidują, to i tak nie podlega to ocenie i kontroli sądów administracyjnych.

## 10. Podsumowanie

Mając na uwadze praktykę wydawania wyników kontroli przez organy kontroli skarbowej zasadny jest postulat wprowadzenia do u.k.s. zmian, które pozwoliłyby kontrolowanemu na zażalenie się do organu wyższej instancji lub sądu na wynik kontroli wydany z naruszeniem



normy art. 27 ust. 1 u.k.s.. Jest on zasadny, ponieważ w praktyce występują sytuacje, w których kontrolowani uznają, że wydanie wyniku kontroli narusza sferę ich praw i interesów, a korzystniejsze dla nich byłoby wydanie w sprawie od razu decyzji, z której treścią mogliby polemizować, stosując zwykłe środki odwoławcze. Brak zmian legislacyjnych w powyższym zakresie będzie oznaczać, że nieprawidłowa praktyka wydawania przez organy kontroli skarbowej wyników kontroli w taki sposób i w takiej formie, by nie można było podważać ich treści na drodze sądowoadministracyjnej, zostanie utrwalona.



## BIBLIOGRAFIA

- Adamiak B., Model dwuinstancyjności postępowania podatkowego, „Państwo i Prawo” 1998, nr 12
- Adamiak B., Odwołanie w polskim systemie postępowania administracyjnego, Wrocław 1996
- Adamiak B., Prawa jednostki w koncepcji władztwa administracyjnego przesuniętego w czasie, „Administracja” 2013, nr 1
- Adamiak B., Trwałość czynności prawnych w prawie podatkowym, [w:] Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego. Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego, red. W. Miemieć, Wrocław 2009
- Adamiak B., Borkowski J., Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, Warszawa 2002
- Adamiak B., Borkowski J., Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, Warszawa 2004
- Adamiak B., Borkowski J., Postępowanie administracyjne i sądownictwo administracyjne, Warszawa 2009
- Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J., Ordynacja podatkowa. Komentarz 2011, Wrocław 2011
- Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J., Ordynacja podatkowa. Komentarz 2013, Wrocław 2013
- Administrative and legal framework/questionnaire, CCCTB/WP/030/doc/en, Brussels, 2.3.2006 r.
- Ahl M., Szpunar M., Prawo europejskie, Warszawa 2005
- Amparo Grau Ruiz M., Administrative Cooperation – Exchange of Information in the Context of the Common Consolidated Corporate Tax Base, [w:] A Common Consolidated Corporate Tax Base, pod red. M. Lang, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer, Wien 2008
- Andrzejewska-Czernek I., Wymiana informacji podatkowych między państwami członkowskimi UE, „Przegląd Podatkowy” 2004, nr 12
- Babiarz S., Wydanie decyzji w sprawie nadpłaty nie wyklucza wydania odrębnej decyzji określającej zobowiązanie podatkowe. Głosa do wy-

- roku NSA z dnia 19 grudnia 2007 r., II FSK 1242/06, „Jurysdykcja Podatkowa” 2008, nr 3
- Babiarz S., Bogucki S., Dumas A., Presnarowicz S., Pęk R., Pustuł J., Ryczałty w prawie podatkowym, Warszawa 2012
- Babiarz S., Dauter B., Gruszczyński B., Hauser R., Kabat A., Niezgódka-Medek M., Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2007
- Babiarz S., Dauter B., Gruszczyński B., Hauser R., Kabat A., Niezgódka-Medek M., Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2009
- Babiarz S., Dauter B., Gruszczyński B., Hauser R., Kabat A., Niezgódka-Medek M., Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. 8, Warszawa 2013
- Babiarz S., Mariański A., Nykiel W., Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz, Warszawa 2010
- Barcz J. (red.), Prawo Unii Europejskiej. Zagadnienia systemowe, Warszawa 2002
- Barowicz M., Aspekt prawnopodatkowy tzw. firmanctwa, „Przegląd Prawa Handlowego” 2009, nr 4
- Bartosiewicz A., Artykuł 86 ust. 13 ustawy o podatku od towarów i usług po uchwale NSA z dnia 3 grudnia 2012 r., I FPS 1/12, „Przegląd Podatkowy” 2013, nr 5
- Bartosiewicz A. Glosa do wyroku NSA z 1 lutego 2005 r. (FSK 1714/04), „Finanse Komunalne” 2005, nr 12
- Bartosiewicz A., VAT. Komentarz, Warszawa 2013
- Bartosiewicz A., Kubacki R., Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Komentarz, Warszawa 2011
- Bielska-Brodziak A., Tobor Z., Zmiana w przepisach jako argument w dyskursie interpretacyjnym, „Państwo i Prawo” 2009, nr 9
- Biernat S., Prawo Unii Europejskiej a Konstytucja RP i prawo polskie – kilka refleksji, „Państwo i Prawo” 2004, z.11
- Biernat S., Zasada efektywności prawa wspólnotowego w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, [w:] Studia z prawa Unii Europejskiej, red. S. Biernat, Kraków 2000
- Biernat S., Piłaszewicz-Kulikowska M., Wilk A., Florjanowicz-Błachut P., Wróbel P., Consequences of Incompatibility with EC Law for Final Administrative Decisions and Final Judgments of Administrative Courts in the Member States, Warszawa 2008

- Binder M., Die Verjährung im schweizerischen Steuerrecht, Zürich 1985
- Birr Ch., Verjährung und Verwirkung. Fristen – Beginn – Hemmung – Wirkung, Berlin 2003
- Bogucka I., Bogucki S., O derogacji i pojęciach pokrewnych, „Państwo i Prawo” 1992, nr 6
- Broberg M., Preliminary References by Public Administrative Bodies Competent to Make Preliminary References to the European Court of Justice?, “European Public Law” 2009, Volume 15, issue 2
- Brzeziński B., Anglosaskie doktryny orzecznicze dotyczące unikania opodatkowania, Toruń 1996
- Brzeziński B., Deklaracja podatkowa – istota i charakter prawny, „Prawo i Podatki” 2005, nr 11
- Brzeziński B., Glosa do wyroku składu 7 sędziów NSA z 28 czerwca 2010 r. (I FPS 5/09), „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2012, nr 4
- Brzeziński B., Wykładnia prawa podatkowego, Gdańsk 2013
- Brzeziński B., Kalinowski M., Znaczenie terminów z zakresu prawa podatkowego występujących w Kodeksie karnym skarbowym, “Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2000, nr 2
- Brzeziński B., Kalinowski M., Olesińska A., Ordynacja podatkowa. Komentarz, Toruń 1999
- Brzeziński B., Kalinowski M., Zalański A., Prejs E., Lasiński–Sulecki K., Prawo podatkowe Wspólnoty Europejskiej, Gdańsk 2006
- Buchała K., Zoll A., Kodeks karny. Część ogólna, Kraków 1998
- CCCTB: possible elements of the administrative framework, CCCTB/WP/061/doc/en, Brussels, 13.11.2007 r.
- CCCTB: possible elements of a technical outline, CCCTB/WP057/doc/en, Brussels, 26.7.2007 r.
- Charkiewicz M., Samodzielność jurysdykcyjna sądu karnego na gruncie art. 54 i 56 ustawy – Kodeks karny skarbowy – rzeczywistość znana nieznaną, „Prawo i Podatki” 2012, nr 12.
- Chróścielewski W., Kmiecik Z., Tarno J.P., Reforma sądownictwa administracyjnego a standardy ochrony praw jednostki, „Państwo i Prawo” 2002, nr 12
- Ciecierski M., Derkacz A., Kandut K., Marciniak S., Mudrecki A., Pelowicz G., Sędkowska A., Stanisławiszyn P., Wołczak I., Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz, Warszawa 2011

- Czapracka K., Zasada pierwszeństwa prawa wspólnotowego wobec prawa krajowego państw członkowskich, a prace Konwentu przygotowującego Konstytucję Europejską, [w:] Unia Europejska w dobie reform, red. C. Mik, Toruń 2004
- Czerweny K., Die Verjährung im Steuerrecht, München 1973
- Dębowska–Romanowska T., Uwagi o sposobie definiowania przedmiotu i podstawy opodatkowania z punktu widzenia obliczenia prawidłowej (jednej i jedynej) kwoty podatku, [w:] Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego, Toruń 1998
- Dörr D., Die Verjährung vermögensrechtlicher Ansprüche im öffentlichen Recht, „Die Öffentliche Verwaltung” 1984, nr 1
- Drosik J., Glosa do wyroku NSA z dnia 8 listopada 2011 r. (II FSK 833/10), „Państwo i Prawo” 2013, nr 9
- Dudek T., Zawieszenie postępowania karnego skarbowego ze względu na prejudykat, „Prokuratura i Prawo” 2012, nr 11
- Dudziak S., Uiszczenie wymagalnej należności publicznoprawnej jako przesłanka zastosowania instytucji prawa karnego skarbowego, „Monitor Podatkowy” 2008, nr 8
- Duży J., Glosa do wyroku Sądu Najwyższego z dnia 9 stycznia 2012 r. (V KK 327/11), „Państwo i Prawo” 2013, nr 4
- Duży J., Zorganizowana przestępczość podatkowa w Polsce. Zwalczenie przestępczego nadużycia mechanizmów podatków VAT i akcyzowego, Warszawa 2013
- Dzwonkowski H. (red.), Ordynacja podatkowa 2011, Warszawa 2011
- Dzwonkowski H. (red.), Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2013 r., wersja elektroniczna Legalis
- Dzwonkowski H., Charakter prawny deklaracji podatkowej (zagadnienia podstawowe), „Państwo i Prawo” 1999, z. 2
- Dzwonkowski H., Powstawanie i wymiar zobowiązań podatkowych, Warszawa 2003
- Dzwonkowski H., Przedawnienie zobowiązania podatkowego w toku postępowania odwoławczego, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 6
- Dzwonkowski H., Huchla A., Kosikowski C., Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2003
- Dzwonkowski H., Zgierski Z., Procedury podatkowe, Warszawa 2006

- Etel L., Pahl B., Popławski M., Wygasanie zobowiązań podatkowych a przedawnienie, „Jurysdykcja Podatkowa” 2007, nr 3
- Filipczyk H., Postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty a postępowanie w sprawie określenia zobowiązania podatkowego, [w:] Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy, red. B. Brzeziński, Warszawa 2013
- Filipczyk H., Zakres postępowania podatkowego w sprawie stwierdzenia nadpłaty albo czy dwa postępowania są lepsze niż jedno, „Przegląd Podatkowy” 2011, nr 10
- Florjanowicz–Błachut P., Mikuli P., Uwagi o stosowaniu ustaw przez sądy w przypadku ich kolizji z prawem wspólnotowym, [w:] Polska w Unii Europejskiej, red. M. Kruk, J. Wawrzyniak, Kraków 2005
- Gach J., Glosa do wyroku Sądu Najwyższego z dnia 27 czerwca 1983 r. (III ARN 8/83), „Orzecznictwo Sądów Polskich i Komisji Arbitrażowych” 1985, nr 2
- Giezek J., Kłaczyńska N., Łabuda G., Kodeks karny. Część ogólna. Komentarz, Warszawa 2007
- Głuchowski J., Instytucje ogólne, [w:] J. Głuchowski (red.), System instytucji prawno–finansowych PRL, Warszawa 1982
- Gomułowicz A., Zapłata podatku a przedawnienie zobowiązania podatkowego, „Ruch Prawniczy i Ekonomiczny i Socjologiczny” 2008, z. 3
- Gomułowicz A., Małecki J., Podatki i prawo podatkowe, Warszawa 2006
- Gorgol A., Dekodfikacja postępowań administracyjnych w sprawach finansowych, [w:] Kodyfikacja postępowania administracyjnego na 50–lecie K.P.A., pod red. J. Niczyporuka, Lublin 2010
- Grohman B., Szymańska H., Hazard czy nie, kara musi być, Rzeczpospolita z dnia 26 lipca 2013 r., prawo.rp.pl
- Gruszczyński B., Niezgódka–Medek M., Hauser R., Kabat A., Babiarsz S., Dauter B., Ordynacja podatkowa – Komentarz, Warszawa 2013, wersja LexPolonica
- Grzegorzczak T., Kodeks karny skarbowy. Komentarz, LEX 2009
- Grzegorzczak T., Komentarz do art. 15 Kodeksu karnego skarbowego, LEX/el. 2009
- Grzybowski T., Zmiana tekstu prawnego a zmiana normatywna, „Państwo i Prawo” 2010, nr 4
- Guckelberger A., Die Verjährung im Öffentlichen Recht, Tübingen 2004

- Gwiazdomorski J., Podstawowe problemy przedawnienia, „Nowe Prawo” 1955, nr 1
- Jakimowicz W., Wykładowia w prawie administracyjnym, Kraków 2006
- Jakubecki A., Zedler F., Prawo upadłościowe i naprawcze. Komentarz, LEX 2011
- Kalinowski M., Opinia w sprawie znaczenia wyroku w sprawach połączonych C-213/11, C-214/11, C-217/11, Toruń 2012, <http://izbagospodarcza.pl/wp-content/uploads/2012/09/Kalinowski-Toru%C5%84-23.07.2012.pdf>
- Kałka M., Ksieniewicz U., Podatek akcyzowy. Komentarz 2011, Wrocław 2011
- Kardas P., Łabuda G., Razowski T., Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2012
- Kazimierczak A., Wygaśnięcie zobowiązania podatkowego. Glosa do uchwały NSA z 8 października 2007 r. (I FPS 4/07), „Gdańskie Studia Prawnicze – Przegląd Orzecznictwa” 2008, nr 4
- Kielkowski T., Sprawa administracyjna, Kraków 2004
- Kirchhof P., Verwalten und Zeit. Über gegenwartsbezogenes, rechtzeitiges und zeitgerechtes Verwalten, Hamburg 1975
- Kisielewicz A., Wyrok TSUE z dnia 19 lipca 2012 r. w sprawie gier hazardowych – i co dalej?, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2013, nr 4
- Kiziukiewicz T., Ustawa o rachunkowości. Komentarz, Warszawa 2011
- Kmieciak Z., Dopuszczalność i celowość weryfikacji przez sąd administracyjnych czynności kontrolnych, „Kontrola Państwowa” 2001, nr 2
- Kmieciak Z., Odwołania w postępowaniu administracyjnym, Warszawa 2011
- Knysiak-Molczyk H., Dwuinstancyjność postępowania administracyjnego i sądowoadministracyjnego, [w:] Kodyfikacja postępowania administracyjnego na 50-lecie K.P.A., pod red. J. Niczyporuka, Lublin 2010
- Kok M., Panel Statement, [w:] A Common Consolidated Corporate Tax Base for Europe. Eine einheitliche Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage für Europa, pod red. W. Schön, U. Schreiber, Ch. Spengel, Berlin 2008
- Konarska-Wrzosek V., Oczkowski T., Skorupka J., Prawo i postępowanie karne skarbowe, Warszawa 2013



- Koschnick F., *Die Verjährung im Verwaltungsrecht*, Göttingen 1936
- Kosikowski C., Dzwonkowski H., Huchla A., *Ustawa – Ordynacja podatkowa, Komentarz*, Warszawa 2002
- Kosikowski C., Etel L., Brolik J., Dowgier R., Pietrasz P., Popławski M., Presnarowicz S., Stachurski W., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 5, Warszawa 2013
- Kosikowski C., Etel L., Dowgier R., Pietrasz P., Presnarowicz S., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, 2. wyd., Warszawa 2007
- Kruszyński P., *Opinia prawna*, Warszawa 2013
- Kubacki R., Bartosiewicz A., *Kodeks karny skarbowy. Przesłępstwa i wykroczenia skarbowe oraz dewizowe*, Warszawa 2005
- Kulicki J., *Kontrola skarbowa. Komentarz*, Warszawa 2004
- Kulik M., *Zmiany przepisów dotyczęcych przepadku przedmiotów i przepadku korzyści majątkowych w kodeksie karnym z 1997 r., [w:] Zmiany w polskim prawie karnym po wejściu w życie kodeksu karnego z 1997 r., red. T. Bojarski i in., Lublin 2006*
- Kunig P., *Das Rechtsstaatprinzip. Überlegungen zu seiner Bedeutung für das Verfassungsrecht der Bundesrepublik Deutschland*, Tübingen 1986
- Lange H.–F., *Die verwaltungsrechtliche Verjährung. Begriff und Zweck, Wirkung sowie prozessuale Behandlung*, Berlin 1984
- Leszczyński L., Wojciechowski B., Zirk–Sadowski M., *Wykładnia w prawie administracyjnym, [w:] System prawa administracyjnego, t. 4, red. R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, Warszawa 2012*
- Lewczyk P., *Usiłowanie przępstwa karnego skarbowego, „Prokuratura i Prawo” 2012, nr 7–8*
- Litwińczuk H. (red.), *Wspólna korporacyjna podstawa opodatkowania w UE a opodatkowanie dochodu spółek w Polsce*, Warszawa 2011
- Łabuda G., *Komentarz do art. 15 Kodeksu karnego skarbowego, LEX/el. 2012*
- Łabuda G., *Komentarz do art. 53 § 27 Kodeksu karnego skarbowego, LEX/el. 2012.*
- Łabuda G., *Sporne kwestie warunkowego umorzenia postępowania karnego w sprawie o przępstwo skarbowe, „Probacja” 2009, nr 3–4*
- Łaszczyca G., *Postępowanie administracyjne w ogólnym postępowaniu administracyjnym*, Warszawa 2011
- Maas H., *Die Verjährung im öffentlichen Rechte*, Kiel 1932

- Majewski J., Określenie umyślności w projekcie kodeksu karnego na tle obowiązujących przepisów, „Wojskowy Przegląd Prawniczy” 1996, nr 1
- Majkowska S., Zasada stosowania prawa Unii Europejskiej na płaszczyźnie krajowej państw członkowskich, [w:] Unia Europejska. Prawo instytucjonalne i gospodarcze, red. A. Łazowski, Warszawa 2005
- Makowiec A., Zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych, „Monitor Podatkowy” 2012, nr 5
- Malinowski D., Moment zaliczenia nadpłaty w VAT na poczet zaległości podatkowych. Głosa krytyczna do wyroku WSA w Warszawie z dnia 26.3.2004, III SA 1385/03, „Przegląd Podatkowy” 2005, nr 1
- Mariański A., Strzelec D., Aspekty prawne kontroli podatkowej przedsiębiorców, Warszawa 2012
- Marszał K., Przedawnienie w prawie karnym, Warszawa 1972
- Marszał K., Uzasadnienie przedawnienia w teorii prawa karnego, „Państwo i Prawo” 1964, nr 11
- Mastalski R., Derywacyjna koncepcja wykładni prawa w procesie stosowania prawa krytyczna do wyroku WSA w Warszawie z dnia 26.3.2004 r., III SA 1385/03, [w:] W poszukiwaniu dobra wspólnego. Księga jubileuszowa Profesora Macieja Zielińskiego, red. A. Choduń, S. Czepita, Szczecin 2010
- Mastalski R., Prawo podatkowe, Warszawa 2012
- Mastalski R., Stosowanie prawa podatkowego, Warszawa 2008
- Mastalski R., Zubrzycki J., Ordynacja podatkowa. Komentarz, Wrocław 1998
- Mayer O. Deutsches Verwaltungsrecht, Band I, Berlin 1961
- Melezini A., Zalewski D. Kontrowersje związane z procedurą zabezpieczenia zobowiązań podatkowych przez organy kontroli skarbowej, „Monitor Podatkowy” 2011, nr 5
- Michalski R., Orzekanie o wysokości zobowiązania podatkowego po jego przedawnieniu. Głosa do uchwały z dnia 3 grudnia 2012r. (I FPS 1/12), „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2013, nr 4
- Morawski W. Tytuł wykonawczy a bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, „Prawo i Podatki” 2007, nr 8
- Morawski L., Zasady wykładni prawa, Toruń 2006
- Mors M., Panel Statement, [w:] A Common Consolidated Corporate Tax Base for Europe. Eine einheitliche Körperschaftsteuerbemessungsgrun-

- dlage für Europa, pod red. W. Schön, U. Schreiber, Ch. Spengel, Berlin 2008
- Mugdan B., Die gesamten Materialien zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Band I, Berlin 1899
- Nabholz P., Verjährung und Verwirkung als Rechtsuntergangsgründe infolge Zeitablaufs, Aarau 1961
- Naczyńska J., Urbański P., Uszczuplenie podatku i zaległość podatkowa to nie to samo, „Rzeczpospolita” z dnia 14 maja 1999 r.
- Nalikowski F., Wysokość podatku narażonego na uszczuplenie, „Prokuratura i Prawo” 2011, nr 2
- Nita A., Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 26 września 2011 r. (II FSK 513/10), „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2012, nr 1
- Nita A., Glosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 8 stycznia 2009 r. (I SA/Łd 1260/08), „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2010, nr 1
- Nita A., Stosunek prawnopodatkowy. Obowiązek i zobowiązanie podatkowe, Kraków 1999
- Oetker H., Die Verjährung. Strukturen eines allgemeinen Rechtsinstituts, Baden–Baden 1994
- Ogiński P., Niektóre problemy kodeksu karnego skarbowego w zakresie przestępstw i wykroczeń podatkowych związanych z dokumentacją, „Nowa Kodyfikacja Prawa Karnego” 2007, nr 17
- Oniszczyk J., Powszechnie obowiązująca wykładnia ustaw ustalana przez Trybunał Konstytucyjny, Warszawa 1995
- Onyśk D., Wpływ wyroków prejudycjalnych Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich na samodzielność jurysdykcyjną sądu polskiego, „Prokuratura i Prawo” 2010, nr 6
- Pałys J., Glosa do wyroków NSA z dnia 26 maja 2000 r. (I SA/Wr 2549/98, I SA/Wr 1624/99, 2521/99 i 2204/99), „Monitor Prawniczy” 2001, nr 5
- Perelman C., Logika prawnicza. Nowa retoryka, Warszawa 1984
- Peters F., Die Einrede der Verjährung als ein den Rechtsstreit in der Hauptsache erledigendes Ereignis, „Neue Juristische Wochenschrift” 2001, nr 32

- Pietrasz P., Nadzwyczajne metody wymiaru zobowiązań podatkowych, [w:] C. Kosikowski, E. Ruśkowski (red.), *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 2008
- Pietrasz P., Siemieniako J., Wróblewska E. (red.), *Czynniki zmniejszające rolę władczych form działania administracji skarbowej w realizacji zobowiązań podatkowych*, Warszawa – Białystok 2013
- Pietrasz P., Stachurski W., *Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz*, Wrocław 2011
- Points for discussion on Administrative and Legal Framework, CCCTB/WP/036/doc/en, Brussels, 19.5.2006 r.
- Prusak F., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz. Tom II*, Kraków 2006
- Prusak F., *Komentarz do art. 15 Kodeksu karnego skarbowego*, Kraków 2006
- Radzikowska Z., *Założenia systemu wymiaru kary w polskim prawie karnym skarbowym*, Kraków 1986
- Rodriguez Márquez J., Herrera P., *Level of Coordination of Procedural Rules*, [w:] *A Common Consolidated Corporate Tax Base*, pod red. M. Lang, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer, Wien 2008
- Rozmaryn S., *Prawo podatkowe a prawo prywatne w świetle wykładni prawa*, Lwów 1939
- Ruśkowski E. (red.), *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 2008
- Rybarski R., *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935
- Saar R., *Arbitration to solve Conflict sbetween Tax Authorities*, [w:] *A Common Consolidated Corporate Tax Base*, pod red. M. Lang, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer, Wien 2008
- Schefold, *Erörterungen zur steuerlichen Anspruchsverjährung*, „*Steuer und Wirtschaft*”, XXII Jahrgang (1943)
- Schick W., *Aspectos Derecho tributario en memoria de Carmen Bollo Aroceña*, Malaga 1993
- Schultzenstein, *Verjährung sowie Fristen und Verwaltungsstreitverfahren*, „*Verwaltungsarchiv*” 1909, Bd. 17
- Schuwardt G., *Rechtssicherheit und Verjährung im Steuerrecht*, „*Der Betriebs – Berater*” 1962, nr 35/36
- Sieradzka M., *Swoboda działalności gospodarczej. Komentarz*, LEX 2012
- Sitkowska K., Stępień T., *Karalność firmanctwa*, „*Podatki i Rachunkowość*” 2012, nr 3

- Siwiński M., Zapłata podatku nie powinna skończyć postępowania, Głosa do uchwały NSA z 3 grudnia 2012 r. (I FPS 1/12), „Prawo i Podatki” 2013, nr 4
- Skoczylas A., Charakter prawny wyniku kontroli skarbowej, jego kontrola przez sąd administracyjny, „Doradztwo Podatkowe” 2002, nr 5
- Smoleń P., Szustek–Janowska M., Wójtowicz W., Prawo podatkowe, Bydgoszcz–Lublin 2002
- Soler Roch M., Panel Statement, [w:] A Common Consolidated Corporate Tax Base for Europe. Eine einheitliche Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage für Europa, pod red. W. Schön, U. Schreiber, Ch. Spengel, Berlin 2008
- Spitaler A., Unterbrechung der Verjährung von Steueransprüchen, „Finanz – Rundschau” 1958, nr 16/17
- Stachurski W., Akty postępowania kontrolnego – przedmiot działalności kontrolnej sądów administracyjnych, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2009, nr 1
- Stachurski W., Pełnomocnicy w postępowaniu przed organami podatkowymi – wybrane zagadnienia, [w:] Ordynacja podatkowa. Wokół nowelizacji, red. R. Dowgier, Białystok 2009
- Stachurski W., Rozprawa w postępowaniu podatkowym, [w:] Ordynacja podatkowa w praktyce, Materiały konferencyjne, Białystok 2007
- Staniszewski M., Postępowanie podatkowe. Kontrola podatkowa, Warszawa 2011
- Styczyński R., Głosa do wyroku NSA z dnia 20 stycznia 2012 r. (I FSK 577/11), LEX/el. 2013
- Szubielska D., Rozstrzygnięcie sprawy w podatkowym postępowaniu odwoławczym, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 2
- Ślifirczyk M., Czy możliwe jest określanie wysokości zobowiązania podatkowego i rozstrzyganie o wysokości nadpłaty w jednej decyzji. Głosa do wyroku NSA z dnia 22 lutego 2007 r., II FSK 345/06, „Jurysdykcja Podatkowa” 2008, nr 3
- Ślifirczyk M., Nadpłata podatku, Kraków 2005
- Ślifirczyk M., Potrącenie jako forma zapłaty podatku w polskim prawie podatkowym, Warszawa 1999
- Tałasiewicz A., Braki formalne podań w postępowaniu podatkowym a ochrona podatnika, „Przegląd Podatkowy” 2002, nr 6

- Teszner K., *Administracja podatkowa i kontrola skarbowa w Polsce*, Warszawa 2012
- Teszner K., *Czynności dowodowe w podatkowym postępowaniu odwoławczym*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Dowody w postępowaniu podatkowym*, pod red. R. Dowgiera, Białystok 2013
- Teszner K., *Realizacja zobowiązania podatkowego w drodze samoobliczenia podatku*, [w:] *System prawa finansowego*, t. 3: *Prawo daninowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010
- Tobor Z., *Wykładnia historyczna*, [w:] *O prawie i jego dziejach księgi dwie. Studia ofiarowane Profesorowi Adamowi Lityńskiemu w czterdziestolecie pracy naukowej i siedemdziesięciolecie urodzin. Księga II.*, red. Mikołajczyk M., Ciągwa J., Fiedorczyk P., Stawarska-Rippel A., Adamczyk T., Drogoń A., Organiściak W., Kuźmich K., Białystok Katowice 2010
- Wilk L., *Niektóre zagadnienia związane z uiszczeniem uszczuplonego podatku przez sprawcę czynu zabronionego*, „*Prokuratura i Prawo*” 2009, nr 4
- Wilk L., *Zagadnienia materialnego prawa karnego skarbowego*, Toruń 2004
- Wilk L., *Zaległości podatkowe w świetle prawa karnego skarbowego*, „*Palestra*” 2000, nr 11–12
- Wilk L., *Zagrodnik J., Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2007
- Wilk L., *Zasada priorytetu egzekucji nad represją w prawie karnym*, „*Prokuratura i Prawo*” 2012, nr 7–8
- Woś T., *Pojęcie – sprawa administracyjna – w przepisach kodeksu postępowania administracyjnego*, „*Acta Universitatis Wratislaviensis*” 1990, No 1022, *Prawo CLXVIII*
- Wójcik S., *Zagadnienia etyczne przedawnienia roszczeń*, [w:] *Z zagadnień cywilnego prawa materialnego i procesowego*, Lublin 1988
- Wójtowicz K., *Otwarcie Konstytucji RP na prawo międzynarodowe i procesy integracyjne*, [w:] *Podstawowe problemy stosowania Konstytucji RP*, red. K. Działocha, Warszawa 2004
- Wróbel A. (red.), *Stosowanie prawa Unii Europejskiej przez sądy*, t. II, *Zasady–Orzecznictwo–Piśmiennictwo*, Warszawa 2007
- Wróbel A., *Podstawowe problemy stosowania i wykładni prawa Wspólnot Europejskich*, cz. 1, „*Casus*” 2003, nr 30
- Wróbel A., *Podstawowe problemy stosowania i wykładni prawa Wspólnot Europejskich*, cz. 2 „*Casus*” 2004, nr 32

- Wróbel A., Stosowanie prawa Unii Europejskiej przez sądy, Kraków 2005
- Wróbel A., Zasady ogólne (podstawowe) prawa Unii Europejskiej, [w:] Stosowanie prawa Unii Europejskiej przez sądy, red. A. Wróbel, Kraków 2005
- Zalewski D., Firmanctwo w sprawach podatkowych, [w:] Ł. Matusiakiewicz, D. Zalewski, Podatkowe analizy praktyczne, Lex Skarbowości el./2012
- Zalewski D., Odpowiedzialność za firmanctwo, „Monitor Podatkowy” 2009, nr 4
- Zalewski D., Skarga na wynik kontroli, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 7
- Zalewski D., Zabezpieczenie zobowiązania podatkowego w toku postępowania kontrolnego, [w] M. Popławski (red.), Ordynacja podatkowa. Zagadnienia proceduralne, Białystok 2011
- Zalewski D., Melezini A., Kontrola podatkowa przedsiębiorców, Warszawa 2012
- Zalewski D., Melezini A., Postępowanie podatkowe. 810 wyjaśnień i interpretacji, Warszawa 2013
- Zalewski D., Melezini A., Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz praktyczny, Warszawa 2011
- Zapała Z., Stosowanie dyrektyw wspólnotowych przez organy administracyjne, „Państwo i Prawo” 2005, z. 11
- Zgoliński I., Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności w prawie karnym skarbowym, Warszawa 2011
- Zimmermann J., Ordynacja podatkowa. Komentarz. Postępowanie podatkowe, Toruń 1998
- Zimmermann J., Prawo administracyjne, Kraków 2010
- Zimmermann J., Problem „beneficium novorum“ w postępowaniu administracyjnym, „Państwo i Prawo” 1987, nr 5
- Zirk-Sadowski M., Rola pragmatyki w badaniach języka prawnego, „Acta Universitatis Lodzensis. Folia Iuridica” 1981, nr 6
- Zweifel F., Zeitablauf als Untergangsgrund öffentlich – rechtlicher Ansprüche, Basel 1960

## INFORMACJE O AUTORACH OPRACOWANIA

STANISŁAW BOGUCKI – sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego

JANUSZ BONARSKI – doktor nauk prawnych, p.o. Naczelnika Urzędu Skarbowego w Suwałkach

MARIUSZ CHARKIEWICZ – adwokat Izby Adwokackiej w Lublinie, słuchacz seminarium doktorskiego w Katedrze Prawa Podatkowego Wydziału Prawa Uniwersytetu w Białymstoku

PAWEŁ DASZUK – adwokat Izby Adwokackiej w Lublinie

BOGUSŁAW DAUTER – sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego

RAFAŁ DOWGIER – doktor nauk prawnych, adiunkt w Katedrze Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku

GRZEGORZ DUDAR – starszy asystent sędziego WSA w Białymstoku, słuchacz seminarium doktorskiego w Katedrze Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku

ANNA DUMAS – sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego, adiunkt w Zakładzie Prawa Finansowego Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego

DOMINIK GAJEWSKI – doktor nauk prawnych, Katedra Prawa Administracyjnego i Finansowego Przedsiębiorstw Szkoły Głównej Handlowej

ANDRZEJ GORGOL – doktor habilitowany nauk prawnych, adiunkt w Katedrze Prawa Finansowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Marii Curie–Skłodowskiej w Lublinie, profesor nadzwyczajny Wyższej Szkoły Zarządzania i Administracji w Zamościu

EWA JANIK – doktor nauk ekonomicznych, adiunkt w Katedrze Prawa Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach.

IRENEUSZ KRAWCZYK – radca prawny, partner w Kancelarii Podatkowej Irena Ożóg Sp. k.



PRZEMYSŁAW KRAWCZYK – doktor nauk prawnych, Naczelnik Wydziału w Departamencie Kontroli Skarbowej Ministerstwa Finansów

ROBERT KUBAL – funkcjonariusz Służby Celnej w Izbie Celnej w Opolu

MIROŚLAWA LASZUK – doktor ....., adiunkt w Katedrze Ekonomii i Nauk Społecznych na Wydziale Zarządzania Politechniki Białostockiej

ANDRZEJ MELEZINI – doktor nauk prawnych, sędzia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku

ADAM NITA – doktor habilitowany nauk prawnych, profesor nadzwyczajny w Zakładzie Prawa Finansowego Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego

TOMASZ NOWAK – funkcjonariusz Służby Celnej w Izbie Celnej w Opolu

PIOTR PIETRASZ – doktor nauk prawnych, sędzia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku, adiunkt w Katedrze Prawa Administracyjnego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku

JUSTYNA SIEMIENIAKO – asystent sędziego w Wojewódzkim Sądzie Administracyjnym w Białymstoku

JACEK SKONIECZNY – Zastępca Dyrektora Departamentu Kontroli Skarbowej Ministerstwa Finansów, posiada uprawnienia doradcy podatkowego

MACIEJ ŚLIFIRCZYK – doktor nauk prawnych, adiunkt w Katedrze Prawa Finansowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego

KRZYSZTOF TESZNER – doktor nauk prawnych, adiunkt w Katedrze Prawa Administracyjnego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku

DARIUSZ ZALEWSKI – sędzia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, uczestnik seminarium doktorskiego w Katedrze Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku

