

BIAŁYSTOK 2007

ORDYNACJA PODATKOWA
W PRAKTYCE

ORDYNACJA PODATKOWA
W PRAKTYCE

ORDYNACJA PODATKOWA W PRAKTYCE

✧ materiały konferencyjne ✧



Temida2

Białystok 2007

© Copyright by Temida 2

Białystok 2007

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

ISBN 978–83–89620–32–3

BIBLIOTEKA UNIWERSYTECKA
im. Jerzego Giedroycia w Białymstoku



FUW0259019

Recenzent:

Eugeniusz Ruśkowski

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 oraz Urzędu Kontroli Skarbowej i Izby Skarbowej w Białymstoku

Spis treści

<i>Leonard Etel</i> Wprowadzenie	7
<i>Cezary Kosikowski,</i> Zmiany w Ordynacji podatkowej w zakresie urzędowych interpretacji prawa podatkowego	9
<i>Grzegorz Dudar, Marcin Kojło,</i> Indywidualne interpretacje prawa podatkowego – problemy praktyczne	19
<i>Leonard Etel,</i> Decyzje określające i stwierdzające nadpłatę	25
<i>Janusz Bonarski,</i> Uwagi do referatu pt. „Decyzje określające i stwierdzające nadpłatę”	37
<i>Kazimierz Buzun,</i> Uwagi do referatu pt. „Decyzje określające i stwierdzające nadpłatę”	38
<i>Mariusz Pogoński,</i> Możliwość uzyskania zwrotu nadpłaty przez płatnika	40
<i>Mariusz Popławski,</i> Korekta deklaracji – problemy praktyczne	47
<i>Róża Kosińska, Piotr Woltanowski</i> Prawo do korekty deklaracji po zakończeniu postępowania kontrolnego	58
<i>Sławomir Presnarowicz,</i> Rozprawa w postępowaniu podatkowym	67
<i>Robert Suwaj,</i> Procesowe konsekwencje wprowadzenia instytucji rozprawy do postępowania podatkowego	79
<i>Piotr Pietrasz,</i> Procedury kontrolne – problemy praktyczne	89
<i>Andrzej Melezini,</i> Uwagi do referatu pt. „Procedury kontrolne – problemy praktyczne”	97

Wojciech Stachurski, Ordynacja podatkowa w świetle najnowszego orzecznictwa Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku	101
Rafał Dowgier, Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych a solidarna odpowiedzialność za zobowiązanie podatkowe	110
Krzysztof Teszner, Organy podatkowe i quasi-podatkowe – problemy wynikające z wadliwej legislacji Ordynacji podatkowej	118
Waldemar K. Łuczaj, Zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych przed ich ustaleniem oraz określeniem jako jedna z form zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych w świetle ustawy Ordynacja podatkowa – wybrane problemy	138
Janusz Bonarski, Uwagi do referatu pt. Zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych	151
Piotr Pawluczenia, Uwagi do referatów wygłoszonych na konferencji	152
Informacja o Autorach opracowań.....	157

WPROWADZENIE

„Ordynacja podatkowa w praktyce” – referaty i głosy w dyskusji – dotyczą problemów związanych ze stosowaniem zmienionych przepisów tego aktu. Konferencja odbyła się 9 marca 2007 r. na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku. Została zorganizowana przez Katedrę Prawa Podatkowego Wydziału Prawa, Izbę Skarbową w Białymstoku oraz Urząd Kontroli Skarbowej w Białymstoku. Wzięli w niej udział, przy licznych udziałach pracowników organów podatkowych i kontroli skarbowej (ponad 200 osób!), przedstawiciele nauki, sądownictwa administracyjnego oraz doradcy podatkowi. Zasadniczym założeniem konferencji było umożliwienie przedstawienia problematycznych regulacji ordynacji podatkowej w formie referatów przez wytypowane osoby – specjalistów z danej dziedziny, a następnie – analiza ich głównych tez w formie otwartej dyskusji. Realizacja tego założenia umożliwiła wszechstronną analizę zawartych w referatach problemów. Było to możliwe dzięki obecności przedstawicieli nauki, judykatury oraz podmiotów stosujących w praktyce omawiane przepisy. Okazało się, że ta sama instytucja, np. indywidualna interpretacja prawa podatkowego czy też rozprawa, jest zupełnie inaczej oceniana przez doradców podatkowych niż przez organy podatkowe. Stosowanie tych instytucji w praktyce rodzi – co zostało podkreślone zarówno w referatach, jak i dyskusji – zupełnie inne problemy dla podatników, organów podatkowych oraz sądów. Łączne ich omawianie umożliwiło uchwycenie wszystkich skutków wejścia w życie nowych przepisów prawnych. O celowości organizowania konferencji podatkowych z udziałem przedstawicieli wszystkich zainteresowanych stosowaniem przepisów ordynacji podatkowej podmiotów, można się łatwo przekonać sięgając do zawartych w niniejszej publikacji referatów. Nie ma tam „opisywania” przepisów, a pogłębiona i wszechstronna analiza problematycznych rozwiązań wprowadzonych w większości z początkiem 2007 roku. Z tego powodu warto zapoznać się z zawartymi w niniejszej publikacji wystąpieniami.

Prof. zw. dr hab. Leonard Etel

ZMIANY W ORDYNACJI PODATKOWEJ W ZAKRESIE URZĘDOWYCH INTERPRETACJI PRAWA PODATKOWEGO

1. Instytucja urzędowych interpretacji prawa podatkowego należy do unikalnych w naszym systemie prawnym. Żadna bowiem in'na ustawa nie przewiduje – tak jak czyni to ustawa – Ordynacja podatkowa – możliwości występowania przez zainteresowany podmiot prawny do organu administracji publicznej z wnioskiem dotyczącym oceny przez ten organ, czy wnioskodawca prawidłowo kwalifikuje zastosowanie obowiązujących przepisów prawa podatkowego do podanego (realnego lub hipotetycznego) faktycznego stanu podatkowego. Wydanie urzędowych interpretacji przepisów prawa podatkowego nie stanowi jedynie o udzielaniu stronie informacji o obowiązującym prawie. Zbliża się natomiast raczej w kierunku udzielenia przez organ administracji zapewnienia, że jeśli spełni się stan faktyczny podany we wniosku, to adresat urzędowych interpretacji zostanie potraktowany tak, jak w nich określono. Zapewnia się go bowiem, że zastosowanie się do urzędowych interpretacji nie może mu szkodzić.

Od samego początku wprowadzenia instytucji urzędowych interpretacji prawa podatkowego wokół tej instytucji pojawiło się mnóstwo problemów natury teoretycznej i praktycznej. Do pierwszych odnosiła się nauka prawa podatkowego.² Natomiast drugie były rozwiązywane w drodze zmian przepisów Ordynacji podatkowej, co miało miejsce już kilkakrotnie.³ W stosunku do obowiązującej wersji Ordynacji podatkowej⁴ od 1 lipca 2007 r. obowiązuje nowa wersja przepisów rozdziału Ia „Interpretacje przepisów prawa podatkowego”. W związku z tym wylania się pytanie, czy nowa regulacja prawna tej instytucji rozwiązała i w jakim stopniu, istniejące wokół niej wątpliwości i problemy.

1 Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, cyt. dalej jako o.p.

2 Patrz zwłaszcza wypowiedzi zawarte (w:) *Procedury podatkowe – gwarancje procesowe czy instrument finansowy?* pod red. H. Dzwonkowskiego, Warszawa 2005; *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego w Polsce i innych krajach Europy Środkowej i Wschodniej*, pod red. E. Ruśkowskiego, Białostockie Studia Prawnicze 2006, z. 1 (numer specjalny).

3 Por. C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Ustawa – Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2004, s. 73 i n.

4 Patrz C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 94.

2. W stosunku do dotychczasowych uregulowań prawnych dotyczących urzędowych interpretacji prawa podatkowego w nowej regulacji znalazły się następujące rozwiązania:

- a) zachowano dotychczasowy (art. 14 § 1 pkt 1) ogólny nadzór Ministra Finansów w sprawach podatkowych (obecnie art. 14), co zasługuje na aprobatę, mimo iż pojęcie i formy sprawowania ogólnego nadzoru nie zostały wyjaśnione;
- b) pozostawiono obowiązek Ministra Finansów w zakresie zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej (dawniej art. 14 § 1 pkt 2), co obecnie (art. 14a) określono mianem „interpretacji ogólnych”;
- c) nie ma obecnie normatywnej definicji pojęcia „interpretacja prawa podatkowego” (uchylono dawniejszy art. 14 § 2). To, co dawniej nazywano interpretacją, wypełnia obecnie pojęcie „interpretacji indywidualnej” (art. 14b § 1), z tą różnicą, iż obecnie interpretacje indywidualne wydaje Minister Finansów, ale może on upoważnić podległe mu organy do wydawania tych interpretacji w jego imieniu i w ustalonym zakresie (art. 14 § 6);
- d) pozostawiono przepis, według którego interpretacje indywidualne wydają także, stosownie do swojej właściwości, wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa (art. 14j § 1), co potwierdza jedynie podejrzenie, że sprawy nie przemyślano (przecież starosta i marszałek województwa nie są właściwi rzeczowo w żadnej sprawie podatkowej !);
- e) bez zmian pozostaje zasada, że interpretację indywidualną wydaje się na wniosek (dawniej art. 14a § 1 i 2 oraz obecnie art. 14b § 1-3). Różnica polega natomiast na tym, że wniosek ma pochodzić od „zainteresowanego” (art. 14b § 1), którego ustawa jednak nie definiuje ani nie oznacza w sposób konkretny. Ponadto wniosek ma być sporządzony według wzoru ustalonego przez Ministra Finansów (art. 14 b § 7, chociaż pod względem merytorycznym wymagania stawiane przed wnioskiem pozostały takie same (dawniej art. art. 14a § 1 i 2, a obecnie art. 14b § 3);
- f) pozytywnie należy ocenić wprowadzenie zasady, że wnioskujący o wydanie interpretacji indywidualnej składa oświadczenie pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania (art. 14b § 4), że elementy stanu faktycznego objęte wnioskiem w dniu jego złożenia 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. Niezależnie od odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywych zeznań obowiązuje zasada, że wydana interpretacja nie wywołuje, z mocy ustawy, skutków prawnych;

- g) wydanie interpretacji wiąże się z obowiązkiem uiszczenia opłaty w wysokości 75 zł w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku (art. 14f § 1), przy czym opłata dotyczy odrębnie każdego przedstawionego we wniosku odrębnego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego (art. 14f § 2); nieuiszczenie opłaty powoduje pozostawienie wniosku bez rozpatrzenia (art. 14g § 2);
- h) określono termin, w którym powinno nastąpić wydanie indywidualnej interpretacji (art. 14d); jest też utrzymana tzw. milcząca interpretacja (dawniej art. 14b § 3 i 4, a obecnie art. 14o);
- i) pozytywnie należy ocenić wskazanie, kiedy nie wydaje się interpretacji indywidualnej (art. 14b § 5);
- j) poprawia dotychczasowe przepisy rozwiązanie, według którego w razie negatywnej oceny stanowiska wnioskodawcy interpretacja indywidualna zawiera wskazanie prawidłowego stanowiska wraz z uzasadnieniem prawnym (art. 14c § 2);
- k) mankamentem jest natomiast to, że obecnie nie określa się formy prawnej, w której wydaje się interpretację indywidualną; jedynie w sprawie pozostawienia wniosku bez rozpoznania wydaje się postanowienie (art. 14g § 3); należy przyjąć, że interpretację indywidualną wydaje się w drodze decyzji;
- l) przewiduje się, że interpretacje ogólne są publikowane w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów oraz zamieszczane w Biuletynie Informacji Publicznej (art. 14i § 1), natomiast interpretacje indywidualne są doręczane nie tylko wnioskodawcom, lecz przekazywane właściwym rzeczowo organom podatkowym i organom kontroli skarbowej (art. 14i § 2), a ponadto – po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę i inne podmioty – są zamieszczane w Biuletynie Informacji Publicznej (art. 14i § 3);
- m) brak jest postanowienia co do tego, czy interpretacja indywidualna jest wiążąca dla wnioskodawcy, co dawniej miało jednak miejsce (art. 14b § 1), niezależnie od reguły, iż interpretacja ta nie może szkodzić podatnikowi;
- n) nie ma też postanowienia wskazującego, czy interpretacje indywidualne są wiążące dla organów podatkowych (dawniej art. 14b § 2), a jedynie wskazanie, że właściwe organy podatkowe (nie wiadomo, czy zarówno organy I, jak i II instancji) i organy kontroli skarbowej (nie wiadomo po co) otrzymują wydane interpretacje indywidualne wraz z informacją o ich doręczeniu wnioskodawcom (art. 14i § 2);
- o) trwałość wydanej interpretacji indywidualnej jest względna o tyle, że do jej zmiany może dążyć zarówno wnioskodawca (poprzez wniesienie skargi do sądu administracyjnego na podstawie art. 14c § 3), jak i Minister Finansów, który tylko z urzędu może zmienić interpretację ogólną i indywidualną, jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość, uwzględniając w szczególności orzecz-

nictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. W przypadku zmiany interpretacji indywidualnej zawiadomienie o zmianie doręcza się wnioskodawcy (art. 14 e);

p) na pozytywną ocenę zasługuje natomiast szczegółowe unormowanie skutków zastosowania się wnioskodawcy do uzyskanej interpretacji indywidualnej w zależności od tego, czy zachowanie to miało miejsce;

1) przed zmianą interpretacji lub przed jej doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną (art. 14k § 1 i 2);

2) przed dokonaniem zmiany interpretacji indywidualnej (art. 14k § 3) lub interpretacji indywidualnej nieuwzględnionej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej (art. 14m);

3) przed opublikowaniem interpretacji ogólnej lub przed doręczeniem wnioskodawcy interpretacji indywidualnej (art. 14l);

4) przed powstaniem spółki lub oddziału i przedstawicielstwa (art. 14n).

3. W obliczu przyjętych rozwiązań prawnych pojawiają się wątpliwości, które dotyczą odrębnie instytucji ogólnych i indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego.

W szczególności dotyczą one takich kwestii, jak:

- wskazania na wnioskodawców jednych i drugich interpretacji,
- określenia organów zobowiązanych do ich wydania,
- istoty prawnej interpretacji ogólnych i indywidualnych oraz procedury ich wydawania,
- skutków prawnych zastosowania się do interpretacji ogólnych i indywidualnych przez organy podatkowe oraz przez podatników i inne podmioty odpowiedzialne za zobowiązania podatników, a także przez płatników i inkasentów podatkowych.

Wiele wskazuje na to, że odrębnie należy oceniać rozwiązania prawne przyjęte odnośnie do interpretacji ogólnych i interpretacji indywidualnych. Ustawodawca traktuje je bowiem oddzielnie, chociaż główną uwagę skupia na interpretacjach indywidualnych.

4. Nowelizacja Ordynacji podatkowej w zakresie dotyczącym interpretacji indywidualnych nie wpłynęła na zmianę ich istoty. Są one bowiem formą odpłatnego uzyskania informacji i urzędowego poświadczenia, że projektowane przez wnioskodawcę zachowanie (stan faktyczny) w obszarze obowiązującego prawa podatkowego jest w ocenie Ministra Finansów lub innego organu zobowiązanego do wydania interpretacji zgodne z prawem.

Zwraca uwagę, że przepisy nie wskazują, kto może lub nie może złożyć wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej. Wiele wskazuje na to, że może nim być każdy, kto przedstawi wyczerpujący opis zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego, stanowiącego podatkowy stan faktyczny oraz zajmie wobec tego stanu stanowisko w sprawie jego oceny prawnej. Z tego wynika, że wnioskodawcą może być zarówno podmiot będący podatnikiem, płatnikiem, inkasentem, osobą odpowiedzialną za zobowiązania podatnika, jak i podmioty niewystępujące jeszcze w tej roli, lecz przewidujące możliwość znalezienia się w niej, bądź też podmioty, których interesuje wyłącznie reakcja ze strony organu wydającego interpretację. Wnioskodawcą nie może być jedynie podmiot, w sprawie którego, związanej z przedmiotem wniosku, toczy się już postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa lub skarbową, bądź też gdy sprawa ta została już rozstrzygnięta co do istoty. Nie można natomiast wykluczyć możliwości złożenia wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej przez osobę, która wymyśli sobie pewien podatkowy stan faktyczny i dokona jego oceny prawnej, chociaż osoba ta nie jest i nie zamierza angażować się w podany we wniosku stan faktyczny. Wniosek taki można bowiem złożyć wyłącznie w celu sprawdzenia, jaka będzie reakcja ze strony. Tak mogą, przykładowo, czynić doradcy podatkowi, adwokaci lub radcowie prawni lub inni pełnomocnicy podatników i płatników.

Nie znamy jeszcze rozporządzenia Ministra Finansów, w którym ma on określić wzór wniosku zawierający dane identyfikujące wnioskodawcę oraz dane dotyczące opisu podatkowego stanu faktycznego. Nie wiemy zatem, czy i ewentualnie w jakim stopniu Minister Finansów zmierzał będzie ku ograniczeniu kręgu potencjalnych wnioskodawców, co byłoby niezgodne z ustawą Ordynacja podatkowa.

Od wnioskodawcy żąda się, aby we wniosku przedstawił własne stanowisko co do oceny stanu prawnego dotyczącego przedmiotu interpretacji. Zajęcie stanowiska wiąże się z koniecznością przedstawienia dowodów uzasadniających to stanowisko. Ciężar dowodu spoczywa na wnioskodawcy, także w ewentualnym postępowaniu skargowym przed sądem administracyjnym. Dobrze stało się więc, że obecnie od organu wydającego interpretację wymaga się podania oceny stanowiska wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym tej oceny oraz – w razie negatywnej oceny stanowiska wnioskodawcy – wskazania prawidłowego stanowiska wraz z uzasadnieniem prawnym. To bowiem oznacza obowiązek przedstawienia dowodu przeciwnego lub co najmniej odniesienia do dowodów wnioskodawcy.

Nowelizacja Ordynacji podatkowej sprawiła, że organami właściwymi do wydania interpretacji indywidualnej przestali być naczelnicy urzędów skarbowych i naczelnicy urzędów celnych. Ich zadania przejął Minister Finansów, który może jednak w drodze rozporządzenia upoważnić podległe organy do wydawania interpretacji w jego imieniu i w ustalonym zakresie. Pozostawiono natomiast kompeten-

cję wójta, burmistrza (prezydenta miasta), starosty i marszałka województwa do wydawania interpretacji w zakresie ich właściwości. Zmiany te oceniam następująco.

Po pierwsze, pozytywnie o tyle, że wydawanie interpretacji indywidualnych nie powinno należeć do organów podatkowych, którym przyjdzie następnie podejmować rozstrzygnięcia w sprawach stanowiących przedmiot interpretacji. Dlatego też słusznie pozbawiono tej kompetencji naczelników urzędów skarbowych i urzędów celnych i nie zlokalizowano jej na szczeblu dyrektorów izb skarbowych i izb celnych, lecz przekazano w gestię Ministra Finansów. Dlaczego jednak reguły tej nie zachowano w odniesieniu do samorządowych organów podatkowych? Pomijając już fakt, że starosta oraz marszałek województwa nie są właściwi w żadnych sprawach podatkowych i wobec tego przyznawanie im kompetencji do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego jest bez sensu, dostrzegać trzeba fakt, iż wójtowie, burmistrzowie (prezydenci miast) reprezentują taki poziom wiedzy podatkowej, że sami chętnie oczekują pomocy w interpretacji przepisów prawa podatkowego (np. niezwykle skomplikowanych w kwestii podatku od nieruchomości). Nie można ich zatem „karać”, nakazując im wydawanie interpretacji indywidualnych.

Najbardziej odpowiednim dla wydawania interpretacji indywidualnych i to zarówno w odniesieniu do podatków państwowych, jak i samorządowych, jest Minister Finansów. Jeśli skorzysta on z możliwości upoważnienia podległych mu organów, to „kara” ta może spaść nie tylko na naczelników urzędów skarbowych i urzędów celnych, lecz także na dyrektorów izb skarbowych i izb celnych oraz dyrektorów urzędów kontroli skarbowej, a w skrajnych wypadkach nawet na Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej, Szefa Służby Celnej, Generalnego Inspektora Informacji Finansowej, ponieważ wszyscy stanowią organy podległe Ministrowi Finansów! Może to oznaczać powrót do tego, co obowiązywało wcześniej lub przejście do jeszcze gorszych rozwiązań.

Niezwykle enigmatycznie uregulowano także kwestię mocy wiążącej wydanych interpretacji indywidualnych. Nie ma w znowelizowanej Ordynacji podatkowej przepisów wskazujących *expressis verbis* na to, że interpretacja indywidualna jest wiążąca dla wnioskodawcy lub dla organów podatkowych i organów kontroli skarbowej. W stosunku do wnioskodawcy zachowano dotychczasowe rozwiązanie (art. 14b § 1), według którego interpretacja nie była wiążąca, ale zastosowanie się do niej sprawiało, że nie można było (bez uchylecia interpretacji) wydać określającej lub ustalającej zobowiązanie podatkowe decyzji podatkowej. Obecnie regułę tę przekształcono w zasadę, że zastosowanie się do interpretacji przed jej zmianą lub doręczeniem odpisu orzeczenia sądu uchylającego interpretację nie może szkodzić wnioskodawcy, nawet gdyby nie została ona uwzględniona w toku rozstrzygnięcia sprawy podatkowej. Ochrona wnioskodawcy została obecnie rozciągnięta także na sytuację dotyczącą zastosowania się do interpretacji, która uległa zmianie.

Z podmiotowego punktu widzenia walor prawny wydanej interpretacji indywidualnej jest jednak tylko taki, że interpretacja rodzi skutki prawne jedynie w odniesieniu do wnioskodawcy i wyłącznie do przedstawionego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego. Nie można zatem powoływać się w toku postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub skarbowej, postępowania sądowoadministracyjnego na interpretację indywidualną, która została wydana innemu wnioskodawcy, chociaż w identycznej sprawie. Nie można jednak zaprzeczyć możliwości powoływania się na interpretację indywidualną wydaną np. doradcy podatkowemu lub adwokatowi, który pragnie powoływać się na nią w każdej sprawie dotyczącej podanego stanu faktycznego.

Ponadto, interpretacja zachowuje swój walor tylko w odniesieniu do stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji. Jeśli stan ten ulegnie zmianie, np.:

- 1) jeszcze przed jej doręczeniem wnioskodawcy;
- 2) przed upływem terminu na wniesienie skargi do sądu administracyjnego lub w toku postępowania sądowoadministracyjnego;
- 3) przed doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację;
- 4) w czasie, w którym wnioskodawca zamierza zrobić z niej użytek praktyczny;
- 5) w toku postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub skarbowej, w którym nie uwzględniono wydanej interpretacji w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej

to, jedynie w odniesieniu do sytuacji opisanych w pkt 3 i 5, ustawa gwarantuje wnioskodawcy, że zastosowanie się przez niego do wydanej interpretacji nie może mu szkodzić. Co do pozostałych sytuacji takiej gwarancji ustawa nie daje, bowiem nie formułuje w ogóle zasady, iż zmiana stanu prawnego dotyczącego interpretacji powoduje jej dezaaktualizację.

Znowelizowana Ordynacja podatkowa nie powtarza dawniejszego przepisu art. 14b, według którego interpretacja była wiążąca dla organów podatkowych i organów kontroli skarbowej. Jest to tyle dobrze, że organy te mają obowiązek rozstrzygania spraw podatkowych samodzielnie, co czyni zasadnym utrzymywanie dwuinstancyjności w postępowaniu podatkowym. Obecnie ustawa nakazuje doręczenie organom podatkowym i organom kontroli skarbowej interpretacji wydanej wnioskodawcy. Co więcej, ustawa zapewnia wnioskodawcę, że jeśli przy rozstrzygnięciu jego sprawy podatkowej właściwe organy nie uwzględnią wydanej interpretacji, to wobec wnioskodawcy, który zastosował się do interpretacji nie wszczynają się postępowania karnego skarbowego, a postępowanie wszczęte umarza się oraz nie nalicza się odsetek za zwłokę (art. 14k § 3), a także powoduje to zwolnienie z obowiązku

zapłaty podatku (art. 14m). Sądzę, że rozwiązania te prowadzą pośrednio do nadania interpretacji charakteru wiążącego dla organów podatkowych i organów kontroli skarbowej.

Ustawa zakłada możliwość dokonania z urzędu zmiany wydanej interpretacji, jeżeli organ wydający stwierdzi jej nieprawidłowość. Nie sądzą, aby w tej formule mieściły się sytuacje wymienione wyżej w pkt 1, 2 i 4. Kryterium nieprawidłowości interpretacji wiąże się bowiem nie ze zmianą stanu prawnego, lecz z takimi wadami wydanej interpretacji, które ujawniają się w szczególności w związku z orzecznictwem sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości.

Trwałość wydanej interpretacji indywidualnej jest zatem bardzo względna, skoro może ona utracić swą moc ze względu na zmianę stanu prawnego dotyczącego przedmiotu interpretacji, jak i ze względu na jej zmianę przez organ wydający interpretację, a więc okoliczności zupełnie niezależne od woli wnioskodawcy. Ten ostatni otrzymuje ochronę prawną jedynie wobec faktu zastosowania się do interpretacji zmienionej (art. 14k § 3 i art. 14m § 1).

Walory prawne interpretacji indywidualnej osłabia także i to, że przepisy Ordynacji podatkowej nie wskazują w sposób wyraźny, w jakiej formie wydaje się interpretację, która może być zaskarżona do sądu administracyjnego. Dotychczas była to forma postanowienia, na które służyło zażalenie do odwoławczego organu podatkowego. Obecnie takiego rozwiązania nie przewiduje się. Formę postanowienia można byłoby utrzymać o tyle, że wydanie interpretacji nie rozstrzyga sprawy podatkowej co do istoty. Natomiast mając na uwadze fakt, że wydanie interpretacji kończy postępowanie w danej instancji należałoby sięgnąć po formę decyzji (por. art. 207 § 2). Brak jest też przepisu potwierdzającego prawo wnioskodawcy do zaskarżenia zmienionej interpretacji indywidualnej.

5. Na większą uwagę, niż czyni to ustawodawca (art. 14a, art. 14e § 1, art. 14i § 1, art. 14k § 2 i 3, art. 14l, art. 14 m § 1-3), zasługują interpretacje ogólne. Stanowią one również formę interpretacji przepisów prawa podatkowego, dokonywanej wyłącznie przez Ministra Finansów, który w ten sposób realizuje swój obowiązek „zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej” (art. 14a). Interpretacje ogólne różnią się od interpretacji indywidualnych także tym, że o ich dokonaniu decyduje wyłącznie Minister Finansów. Przepisy ustawy nie przewidują, aby dokonanie interpretacji ogólnej mogło nastąpić na wniosek lub chociażby z inicjatywy określonych podmiotów. Nie ma w nich także mowy o tym, w jaki sposób Minister Finansów powinien oceniać potrzebę dokonania i opublikowania interpretacji ogólnych. Nie ma też żadnych przepisów wskazujących na odpowiedzialność Ministra Finansów związaną z niewydawaniem interpretacji ogólnych.

Interpretacja ogólna różni się od interpretacji indywidualnej przede wszystkim tym, że stanowi o wykładni przepisów prawa podatkowego, których rozumienie lub stosowanie może sprawiać organom podatkowym i organom kontroli skarbowej kłopoty, prowadząc do różnych i wzajemnie rozbieżnych interpretacji w skali kraju, a zwłaszcza do interpretacji nieuwzględniających orzecznictwa sądów, Trybunału Konstytucyjnego i Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Natomiast interpretacje indywidualne dotyczą przede wszystkim oceny stanowiska wnioskodawcy i ewentualnego wskazania na prawidłową ocenę stanu prawnego, jeśli ocena dokonana przez wnioskodawcę zostanie uznana przez organ wydający interpretację za wadliwą.

Przyznanie Ministrowi Finansów kompetencji do dokonywania wykładni przepisów prawa podatkowego stanowi rozwiązanie wyjątkowe, lecz uzasadnione. Przypomnijmy, że z ustrojowego punktu widzenia kompetencje do dokonywania wykładni prawa są zastrzeżone dla Sądu Najwyższego i Naczelnego Sądu Administracyjnego. Kompetencji tych nie ma nawet Trybunał Konstytucyjny, który dokonuje wykładni prawa w zakresie związanym z wykonywaniem innych jego kompetencji. Nie ma ich także żaden organ administracji publicznej, w tym Rada Ministrów i pozostali ministrowie. Natomiast kompetencję Ministra Finansów do wydawania i publikowania interpretacji ogólnych należy wywodzić z jego kompetencji w zakresie sprawowania nadzoru ogólnego w sprawach podatkowych. To właśnie z tego tytułu należy od Ministra Finansów oczekiwać działań, dzięki którym podległe mu organy potrafią rozumieć i prawidłowo stosować przepisy prawa podatkowego.

Pozostaje do rozważenia, czy i dla kogo interpretacje ogólne powinny być wiążące? Obecne rozwiązania dylematu tego wprost nie rozstrzygają. Zapewniają jednak, że zastosowanie się do interpretacji ogólnej lub nieuwzględnienie jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej nie może szkodzić temu, kto się do niej zastosował oraz temu, w którego sprawie podatkowej takiej interpretacji nie uwzględniono (art. 14k § 2 i art. 14m § 1). Jest to rozwiązanie dobre.

6. Oceniając urzędowe interpretacje przepisów prawa podatkowego trzeba przede wszystkim podkreślić, iż nie mają one swojego odpowiednika w żadnym innym obszarze dotyczącym wykładni i stosowania prawa. Są instytucją wyjątkową, chociaż występującą także w innych państwach.

Wiele wskazuje na to, że ciągłe poprawianie rozwiązań prawnych dotyczących interpretacji nie przynosi widocznego i radykalnego rezultatu. Wokół interpretacji indywidualnych nie zniknęły wszystkie z dotychczasowych wątpliwości, a co gorzej – pojawiły się jeszcze nowe. Natomiast interpretacje ogólne potraktowano marginalnie. Wydaje się, że należy postąpić inaczej, a mianowicie zrezygnować całkowicie z interpretacji indywidualnych, a rozwinąć instytucję interpretacji ogólnych.

Interpretacje indywidualne nie są potrzebne nie tylko z powodu kontrowersji, jakie budzą związane z nimi rozwiązania prawne. Miejmy na uwadze fakt istnienia rozwiniętego systemu edukacji podatkowej i funkcjonowania doradztwa podatkowego, a także wciąż istniejących i tak obowiązków organów administracji publicznych dotyczących udzielania informacji i pomocy stronom postępowania. Interpretacje indywidualne nie powinny stanowić formy pozyskiwania swoistego przyrzeczenia publicznego udzielanego wnioskodawcom, że jeżeli nie zmieni się obowiązujący stan prawny uwzględniony w interpretacji, a wnioskodawca zastosuje się do interpretacji, to mu to nie zaszkodzi. Ale czy mu pomoże, to jest już inna sprawa. Dodajmy, że interpretacja indywidualna stanowi także projekcję zachowań odnoszących się do stanów i zdarzeń przyszłych, które mogą nigdy nie mieć miejsca lub nastąpić. Tymczasem wydawanie interpretacji indywidualnych oznacza olbrzymi wysiłek organizacyjny i znaczne koszty.

Znacznie więcej korzyści dostrzegam w utrzymaniu i rozwinięciu instytucji interpretacji ogólnych. Mają one więcej walorów i mogą przynieść więcej korzyści niż interpretacje indywidualne. Interpretacje ogólne powinny odnosić się do wszystkich przepisów prawa podatkowego, w tym także tych, które dotyczą podatków samorządowych. Interpretacje ogólne powinny być wydawane z urzędu, ale także na wniosek (np. organów samorządu gospodarczego i zawodowego, jednostek samorządu terytorialnego, organów administracji publicznej). Byłoby dobrze, aby Minister Finansów prowadził stałą analizę sygnałów dotyczących rozumienia i stosowania prawa podatkowego, zwracając uwagę na krytykę medialną, orzeczenia sądów i trybunałów. Pozwoliłoby to łatwiej podejmować z urzędu inicjatywę wydania interpretacji ogólnych.

Co do mocy prawnej interpretacji ogólnych, wskazane byłoby natomiast pozostawienie obecnie przyjętych rozwiązań prawnych, ponieważ są one dobre dla podatników oraz niewiążące wprost dla organów podatkowych i organów kontroli skarbowej. Ich zastosowanie lub odrzucenie zawsze podlegałoby sądowej kontroli administracji.

INDYWIDUALNE INTERPRETACJE PRAWA PODATKOWEGO – PROBLEMY PRAKTYCZNE

Podczas konferencji naukowej „Ordynacja podatkowa w praktyce”, zorganizowanej w dniu 9 marca 2007 r. na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku, omawiane były problemy związane z nowelizacją przepisów ustawy Ordynacja podatkowa. Dotyczyły one między innymi wchodzących w życie 1 lipca 2007 r. przepisów regulujących indywidualne interpretacje prawa podatkowego. Przyłączając się do dyskusji na powyższy temat, chcielibyśmy zwrócić uwagę na kilka, naszym zdaniem szczególnie istotnych, problemów mogących powstać w trakcie stosowania tejże instytucji.

Przede wszystkim należy wskazać, iż zgodnie z art. 14b § 1 Ordynacji podatkowej interpretacje indywidualne będą od 1 lipca 2007 r. wydawane na pisemny wniosek zainteresowanego wyłącznie przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Zważywszy na liczbę obecnie udzielanych pisemnych interpretacji prawa podatkowego, liczoną w dziesiątkach tysięcy rocznie w skali kraju, należy zasadnie przyjąć, że Minister Finansów, jak i kierowany przez niego resort, nie będzie w stanie podjąć organizacyjnie i technicznie takiej liczbie spraw. Należy przypuszczać, a wręcz stwierdzić, że w takiej sytuacji niewiele ze złożonych wniosków zostanie rozpatrzonych w określonym w art. 14d o.p. 3-miesięcznym terminie. Powyższe rodzi uzasadnione przypuszczenie, iż z braku organizacyjnych i technicznych możliwości Ministerstwa Finansów często będzie miała zastosowanie tzw. milcząca interpretacja z art. 14o § 1 o.p. – stwierdzająca prawidłowość stanowiska wnioskodawcy w pełnym zakresie.

Ustawodawca przewidział „wyjście awaryjne” z powyższej sytuacji, jednakże tylko teoretycznie skuteczne. W art. 14b § 6 o.p. wskazano na możliwość wydania przez Ministra Finansów, w celu zapewnienia jednolitości wydawanych wiążących interpretacji i usprawnienia obsługi wnioskodawców, rozporządzenia o upoważnieniu podległych mu organów do wydawania indywidualnych interpretacji w jego imieniu i ustalonym zakresie, określając jednocześnie właściwość rzeczową i miejscową upoważnionych organów. Zatem, w sytuacji nadmiernej liczby wnio-

sków, przekraczających możliwości organizacyjne Ministerstwa Finansów istnieje możliwość upoważnienia podległych organów do wydawania interpretacji indywidualnych, ale co warto podkreślić, w imieniu Ministra Finansów. Powyższe oznacza, iż wszelkie indywidualne interpretacje wydawane przez upoważnione organy podatkowe (zapewne Dyrektorów Izb Skarbowych) będą w obrocie prawnym istniały jako interpretacje Ministra Finansów, gdyż upoważnienie ustawowe do wydania rozporządzenia jednoznacznie wskazuje, iż będą to interpretacje wydawane w imieniu Ministra Finansów. Każda indywidualna interpretacja, czy to wydana bezpośrednio przez Ministra Finansów, czy też podległy mu organ, będzie uznana za interpretację Ministra Finansów. Skutkiem powyższego stanu rzeczy będzie to, że ewentualne skargi do sądu administracyjnego na indywidualne interpretacje Ministra Finansów, bez względu na to, czy w rzeczywistości zostały wydane przez organ podatkowy w Białymstoku, Szczecinie czy Warszawie, będą przysługiwały tylko i wyłącznie do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, jako właściwego miejscowo dla rozpoznania skargi. Zgodnie z art. 13 § 2 ustawy z dnia 30.08.2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi¹, do rozpoznania sprawy właściwy jest wojewódzki sąd administracyjny, na którego obszarze właściwości ma siedzibę organ administracji publicznej, którego działalność została zaskarżona. Zatem skoro w obrocie prawnym indywidualne interpretacje będą rozstrzygnięciami Ministra Finansów, to sądem wyłącznie właściwym do rozpatrzenia skargi będzie WSA w Warszawie. Widzimy zatem, że proponowane rozwiązanie jedynie fikcyjnie rozwiązuje problem nadmiernej liczby wniosków o interpretację. O ile upoważnienie podległych organów podatkowych do wydawania indywidualnych interpretacji rozładuje zaległości w Ministerstwie Finansów, z pewnością nie rozwiąże problemu znacznego wzrostu wpływu skarg w sądzie administracyjnym. Wzrost liczby skarg w jednym sądzie administracyjnym, nawet o kilka tysięcy w skali roku spowoduje z pewnością powstanie znacznych zaległości w ich rozpatrywaniu, i to nie tylko w sprawach dotyczących indywidualnych interpretacji, ale również innych rozpatrywanych przez tenże sąd. Wydaje się, że powyższe rozwiązanie mija się z celem, gdyż podatnik, a właściwie osoba zainteresowana, będzie zmuszona na uzyskanie „prawomocnej” (zweryfikowanej przez sąd administracyjny) indywidualnej interpretacji oczekiwać co najmniej kilka lat. Nie należy bowiem zapominać, że postępowanie sądowo-administracyjne jest postępowaniem dwuinstancyjnym.

Naszym zdaniem, istnieją jedynie dwie możliwości rozwiązania powyższego problemu. Pierwszą jest oczywiście nowelizacja ustawy Ordynacja podatkowa poprzez wykreślenie w art. 14b § 6 zwrotu, iż upoważnione organy będą wydawały interpretacje w imieniu Ministra Finansów. Powyższe spowoduje, że na interpretacje indywidualne wydawane przez poszczególne organy skarga będzie przysługi-

¹ Dz.U. Nr 153, poz. 1270 z późn. zm.

wać do wojewódzkich sądów administracyjnych właściwych za względu na miejsce siedziby tychże organów. Drugim, równie skutecznym rozwiązaniem tego problemu, jest wydanie przez Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej, na podstawie art. 13 § 2 cytowanej ustawy prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, rozporządzenia w sprawie zmiany właściwości miejscowej sądów administracyjnych do rozpoznania konkretnych spraw ze względów celowości. W takim rozporządzeniu należałoby wskazać, iż właściwość miejscowa sądów będzie określana według miejsca zamieszkania bądź siedziby wnioskodawcy (zainteresowanego), a nie według miejsca siedziby organu administracyjnego wydającego zaskarżoną indywidualną interpretację prawa podatkowego. Powyższe czynności spowodują, że skargi na indywidualne interpretacje rozłożą się na 16 wojewódzkich sądów administracyjnych funkcjonujących w Polsce, a to z pewnością znacznie skróci czas oczekiwania na ich rozpatrzenie. Wydaje się, że powyższe zabiegi nie wpłyną w żadnym zakresie na jednolitość i spójność dokonywanych interpretacji, albowiem ewentualne skargi kasacyjne od wyroków wojewódzkich sądów administracyjnych będzie rozpoznawał Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie.

Drugim problemem, na który chcielibyśmy zwrócić uwagę, jest brak uregulowania formy, w jakiej powinna być dokonywana indywidualna interpretacja prawa podatkowego.² Profesor Cezary Kosikowski w swoim referacie na konferencji zwrócił na powyższą kwestię uwagę, jednakże nie rozwinął szczegółowo tego zagadnienia. Wydaje się, że powyższa kwestia ma szczególnie istotne znaczenie od strony doktrynalnej, albowiem wprowadza nowy rodzaj rozstrzygnięcia, który może być wydawany przez organy podatkowe.

Należy zauważyć, iż przepisy Rozdziału 1a Działu II o.p., w którym uregulowano interpretacje przepisów prawa podatkowego, we wszystkich fragmentach, które mówią o formie rozstrzygnięcia organu ogólnie wskazują na „pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego” lub „interpretację indywidualną”. W żadnym fragmencie nie mówi się, iż taka indywidualna interpretacja ma mieć formę decyzji. Podkreślić wręcz należy, iż zasada wynikająca z art. 207 § 1 o.p., iż decyzja rozstrzyga sprawę merytorycznie, chyba że ustawa stanowi inaczej, nie ma zastosowania w odniesieniu do indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego. Zgodnie z art. 14h o.p., w sprawach dotyczących interpretacji indywidualnych zastosowanie mają odpowiednio jedynie poszczególne przepisy regulujące postępowanie podatkowe. Wśród tych przepisów nie ma wymienionego art. 207 o.p., jak również żadnego z innych przepisów Rozdziału 13 Działu IV o.p. dotyczącego decyzji, a zatem wydaje się, iż wolą ustawodawcy było niestosowanie względem interpretacji indywidualnych, nawet w odpowiednim zakresie, przepisów ordynacji po-

² Na powyższy problem zwrócił również uwagę M. Popławski w artykule: Indywidualne interpretacje prawa podatkowego wydawane przez wójtów, burmistrzów (prezydentów miast), Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych 2007, nr 3, s. 19 i nast.

datkowej regulujących zasady wydawania decyzji. Za słuszne zatem należy uznać stwierdzenie, iż indywidualna interpretacja nie może być wydawana w formie decyzji, lecz jest samodzielnym, autonomicznym, nowym rodzajem rozstrzygnięcia organu podatkowego.

Na słuszność powyższego stanowiska wskazuje również treść innych przepisów prawa. Ustawą z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw³ nie tylko wprowadzono nowe przepisy w Ordynacji podatkowej regulujące interpretacje przepisów prawa podatkowego, ale także znowelizowano art. 3 § 2 ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Wprowadzono w art. 3 § 2, regulującym katalog rozstrzygnięć, na które przysługuje skarga do sądu administracyjnego nowy pkt. 4a, mówiący iż skarga przysługuje również na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydawaną w indywidualnych sprawach. Nie byłoby w tym nic dziwnego, gdyby nie fakt, iż w art. 3 § 2 pkt 1 wskazuje się, iż skarga przysługuje na decyzje administracyjne. Zatem, na gruncie ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi indywidualna interpretacja przepisów prawa podatkowego nie jest decyzją administracyjną.

Z powyższych rozważań wynika, iż ustawodawca (celowo lub też przypadkowo) wprowadził nową formę rozstrzygnięcia sprawy podatkowej w formie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego. Nie mogą być do niej stosowane nawet w odpowiednim zakresie przepisy dotyczące decyzji podatkowych, a jej zakres przedmiotowy jest w sposób całościowy uregulowany w art. 14c o.p.

Omawiając problemy związane z nowymi regulacjami dotyczącymi indywidualnych interpretacji, warto również zwrócić uwagę na art. 14h o.p., który, w naszej ocenie, w sposób nieusystematyzowany i bardzo niefortunny wskazuje, które z przepisów Ordynacji podatkowej mają zastosowanie (i to jedynie odpowiednio) w sprawach dotyczących interpretacji indywidualnych. Dla przykładu przepisów, których nie stosuje się w tego rodzaju sprawach, a które naszym zdaniem powinny mieć zastosowanie, można wskazać chociażby:

- art. 126 o.p. mówiący o formie pisemnej załatwiania spraw (czyżby pisemną interpretację można będzie wydać ustnie),
- art. 131 i art. 132 o.p. regulujący wyłączenie organu I instancji od załatwienia sprawy (o ile w odniesieniu do naczelników urzędów skarbowych wydaje się mało prawdopodobne, aby zostali oni upoważnieni do wydawania indywidualnych interpretacji w imieniu Ministra Finansów, tak gminne organy podatkowe (wójt, burmistrz, prezydent miasta) mają uprawnienie do ich wydawania (art. 14j o.p.). Niestosowanie powyższego przepisu oznacza,

iż teoretycznie wójt, burmistrz lub prezydent miasta może wydać indywidualną interpretację we własnej sprawie,

- art. 142 o.p. – dotyczący odpowiedzialności pracownika organu podatkowego (mimo określenia 3-miesięcznego terminu do wydania indywidualnej interpretacji – art. 14d o.p. – pracownik, który tego terminu nie dotrzyma z przyczyn leżących po jego stronie, nie będzie ponosił żadnej odpowiedzialności, zarówno porządkowej, jak i dyscyplinarnej).

Wydaje się, że lepszym rozwiązaniem byłoby ogólne, całościowe odesłanie do wszystkich przepisów postępowania podatkowego uregulowanych w Dziale IV o.p. z zastrzeżeniem, które z poszczególnych przepisów nie mają zastosowania w sprawach dotyczących indywidualnych interpretacji. Powyższe pozwoliłoby na uniknięcie chociażby takich błędów jak obecnie, kiedy to gminne organy podatkowe mogą wydawać indywidualne interpretacje we własnych sprawach.

Podzielając konkluzje płynące z konferencji, stawiające nawet pod znakiem zapytania potrzebę bytu prawnego indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego, postulować jednak należy, aby skoro już ustawodawca zdecydował się na istnienie tej instytucji i jej zreformowanie, uczynić to powinien w sposób kompleksowy, spójny i pozwalający na optymalne jej stosowanie. O ile funkcjonowanie instytucji interpretacji ogólnych może wydatnie przyczynić się do jednolitości stosowania przez organy podatkowe przepisów prawa podatkowego, o tyle instytucja indywidualnych interpretacji, poprzez swoją legislacyjną formę z pewnością sprawi liczne problemy (zarówno natury praktycznej, jak i doktrynalnej).

Jak już wyżej zaakcentowano, problemów praktycznych związanych ze stosowaniem tej instytucji będzie niemało. O ile kwestie związane z formą, w jakiej mają być dokonywane indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego, mają charakter czysto doktrynalny, to pozostałe zagadnienia i wątpliwości podniesione w niniejszym „głosie” mają już kapitalne znaczenie dla praktyki stosowania omawianej instytucji.

Końcowo oceniając wprowadzone regulacje dotyczące indywidualnych interpretacji prawa podatkowego, wskazać należy, iż ogólny kierunek zmierzający do wydawania tychże interpretacji jedynie przez Ministra Finansów jest słuszny. Tym niemniej autorzy niniejszego „głosu” pragną zauważyć, iż sposób i forma nałożenia nowych obowiązków, w oderwaniu od rzeczywistości (ilości interpretacji) stawiają pod znakiem zapytania cel wprowadzanych zmian – zapewnienie jednolitości stosowania przepisów prawa podatkowego. Ilość wydawanych indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego (o ile oczywiście stan ten utrzyma się na dotychczasowym poziomie) zmusi Ministra Finansów do skorzystania z ustawowej delegacji do upoważnienia podległych organów do wydawania w jego imieniu interpretacji indywidualnych. Poza sygnalizowanymi na wstępie negatywnymi skutkami sądowno-administracyjnymi (związanymi z zabiegiem delegacyjnym i po-

3 Dz.U. Nr 217, poz. 1590.

wstaniem zatorów w sądach) w tej sytuacji pod znakiem zapytania stoi osiągnięcie celu jednolitości takich interpretacji. Istnieje uzasadniona obawa, że tak jak to miało miejsce dotychczas, poszczególne podległe organy w podobnych lub identycznych stanach faktycznych będą wydawać diametralnie różne interpretacje. Z kolei znaczne wydłużenie postępowań sądowo-administracyjnych spowoduje, iż na interpretację przepisów osoby zainteresowane będą zmuszone czekać nie miesiącami, jak jest obecnie, lecz latami. Wątpliwości budzi również wprowadzenie przez ustawodawcę nowej formy rozstrzygnięcia sprawy podatkowej, jaką będzie indywidualna interpretacja. Wydaje się, iż mnożenie form rozstrzygnięć organu nie znajduje żadnego merytorycznego uzasadnienia, równie dobrze przedmiotowe interpretacje mogłyby być wydawane w formie decyzji podatkowych.

DECYZJE OKREŚLAJĄCE I STWIERDZAJĄCE NADPŁATĘ

Uwagi ogólne

Zasadniczym celem tej publikacji jest przedstawienie zależności zachodzących pomiędzy dwoma – z pozoru – bardzo zbliżonymi decyzjami w sprawie nadpłat, a mianowicie decyzjami określającymi wysokość nadpłaty i decyzjami stwierdzającymi nadpłatę¹. Oba rodzaje decyzji współistnieją na gruncie przepisów Ordynacji podatkowej regulujących nadpłatę, ale już wstępna analiza pozwala stwierdzić, że nie są one równorzędnie traktowane przez ustawodawcę. Stwierdzenie nadpłaty jest uregulowane w sposób kompleksowy w kilku przepisach ordynacji, natomiast o określeniu wysokości nadpłat ustawodawca wspomina jedynie w art. 74a i 77 par. 1 pkt 2 o.p. I właśnie ta skąpa regulacja tej instytucji jest przyczyną występujących w praktyce problemów z określaniem wysokości nadpłaty przez organ podatkowy. Zanim przejdę do omawiania tych problemów, niezbędne jest ogólne przedstawienie analizowanych decyzji.

1. Decyzje stwierdzające nadpłatę

Na samym początku należy stwierdzić, że są one stosowane, zgodnie z art. 75 o.p., jedynie w odniesieniu do podatków, które powstają z mocy prawa. Podatnicy mają prawo do wystąpienia z tym wnioskiem generalnie w trzech sytuacjach:

- jeżeli kwestionują zasadność pobranego podatku przez płatnika lub jego wysokość;

¹ W literaturze można spotkać pogląd, zgodnie z którym „decyzja określająca wysokość nadpłaty i decyzja stwierdzająca nadpłatę to dwie nazwy oznaczające tę samą decyzję...” Ustawodawca – zgodnie z tym poglądem – błędnie używa dwóch nazw na oznaczenie tej samej decyzji: decyzja stwierdzająca nadpłatę to decyzja wydana na podstawie art. 74a określająca wysokość nadpłaty – zob. B. Gruszczyński, (w.) S. Babiarczyk, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2006, s. 336 i 349.

- jeżeli wykazali w deklaracjach zobowiązanie nienależne lub w wysokości większej niż należna albo mniejszą kwotę nadpłaty. W tym przypadku podatnicy zobowiązani do składania deklaracji (w tym i zeznań), którzy błędnie wyliczyli kwotę podatku (zawyżenie) albo nadpłaty (zaniżenie), mogą wystąpić z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty, korygując jednocześnie deklarację;
- jeżeli, nie będąc zobowiązani do złożenia deklaracji (zeznania), dokonali wpłaty podatku nienależnego lub w wysokości większej od należnej.

W art. 75 uregulowana jest sprawa postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty. Postępowanie to może być wszczęte tylko na wniosek podatnika, płatnika lub inkasenta. Wniosek ten, zgodnie z art. 165 o.p. wszczyna postępowanie, którego celem jest rozstrzygnięcie, czy powstała nadpłata, a jeżeli tak, to w jakiej wysokości. Postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty nie może być wszczęte z urzędu. Brak wniosku podatnika uniemożliwia prowadzenie postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty nawet wówczas, gdy organ podatkowy nie ma wątpliwości co do wystąpienia nadpłaty. Nie oznacza to, o czym niżej, że organ podatkowy nie ma w takiej sytuacji możliwości rozstrzygnięcia o nadpłacie i jej zwrocie. Wniesienie wniosku o stwierdzenie nadpłaty wszczyna postępowanie podatkowe, które z reguły prowadzi do wydania decyzji o stwierdzeniu nadpłaty albo też odmowie jej stwierdzenia. Wniosek podatnika o stwierdzenie nadpłaty w jednym przypadku może zakończyć się zwrotem nadpłaty bez wydawania decyzji. Zgodnie z art. 75 § 4 komentowanego artykułu, jeżeli prawidłowość wykazanej w skorygowanej deklaracji nadpłaty nie budzi wątpliwości, organ podatkowy zwraca nadpłatę bez wydania decyzji stwierdzającej nadpłatę. Zwrot nadpłaty w tym przypadku dokonywany jest w ramach tzw. czynności materialno-technicznych organu podatkowego. Należy podkreślić, że obowiązujące przepisy przewidują zwrot nadpłaty bez wydawania decyzji tylko w tej sytuacji. Kwota nadpłaty jest określona w sposób niebudzący wątpliwości w skorygowanej deklaracji podatnika.

Gdy skorygowana deklaracja budzi zastrzeżenia organu podatkowego, wydaje on decyzję, w której stwierdza nadpłatę w wysokości wynikającej z wyliczeń organu podatkowego. Ustalenie tej kwoty jest możliwe dopiero po prawidłowym (innym niż w deklaracji) określeniu wysokości zobowiązania podatkowego przez organ podatkowy. Nie ma możliwości wydania decyzji stwierdzającej nadpłatę bez wcześniejszego prawidłowego określenia wysokości zobowiązania podatkowego. Kwota nadpłaty jest w nierozzerwalny sposób związana z wysokością zobowiązania. Postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty w pierwszym rzędzie zmierza do ustalenia prawidłowej kwoty zobowiązania i na tej podstawie stwierdzenia nadpłaty w określonej wysokości. Wg mnie, określenie wysokości zobowiązania nie musi odbywać się w ramach odrębnego postępowania. W postępowaniu wszczętym

na wniosek podatnika o stwierdzenie nadpłaty organ podatkowy może (a w zasadzie musi) określić kwotę tego zobowiązania. Jest to niezbędny element postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty. Problem ten nie jest jednakże jednolicie interpretowany. Można spotkać się z poglądem, że w przypadku wszczęcia postępowania o stwierdzenie nadpłaty organ podatkowy, który ma wątpliwości co do wysokości nadpłaty i zobowiązania wykazanego w skorygowanej deklaracji, powinien najpierw wszcząć postępowanie w sprawie określenia wysokości zobowiązania, następnie określić wysokość zobowiązania w decyzji (art. 21 § 3) i dopiero wówczas wrócić do postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty. Zasadniczym argumentem przemawiającym za takim prowadzeniem postępowania jest konieczność określenia zobowiązania w prawidłowej wysokości, a to może odbyć się tylko w formie decyzji. Odnosząc się do tego poglądu należy stwierdzić, że sprawa stwierdzenia nadpłaty rozpatrywana w postępowaniu wszczętym na wniosek podatnika wymaga określenia prawidłowej wysokości zobowiązania, co organ musi zrobić przed wydaniem decyzji o stwierdzeniu nadpłaty. W każdym przypadku rozstrzygnięcia o nadpłacie musi być wcześniej wyjaśniona sprawa wysokości zobowiązania. W zasadzie jest to jedna sprawa wynikająca z ustalenia tego, ile podatnik powinien zapłacić podatku. Wg mnie, jest możliwość określenia tego zobowiązania nie w odrębnym postępowaniu, ale w postępowaniu w sprawie stwierdzenia nadpłaty. Przyjęcie innego poglądu eliminowałoby w praktyce instytucję stwierdzenia nadpłaty uregulowaną w art. 75 o.p. Wnioski podatników o stwierdzenia nadpłaty (poza sprawami, gdzie nie ma wątpliwości co do wysokości nadpłaty – art. 75 § 4) prowadziłyby do wszczynania z urzędu postępowania w sprawie określenia wysokości zobowiązania i wydawania decyzji w tej sprawie, co rozstrzygałoby o nadpłacie. Po co zatem uregulowane w ordynacji postępowanie o stwierdzenie nadpłaty? W istocie rzeczy postępowanie takie byłoby bezprzedmiotowe. Wydanie decyzji określającej wysokość nadpłaty przed zakończeniem postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty powodowałoby, że postępowanie to należałoby umorzyć. Dlaczego? W art. 75 są wyliczone sytuacje, w których można wydać decyzję stwierdzającą nadpłatę. Nie ma tam wskazanej możliwości wydania decyzji w sprawie stwierdzenia nadpłaty po wydaniu decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego. A zatem postępowanie takie należy umorzyć na podstawie art. 208 ordynacji. Prowadzenie postępowania w sprawie określenia wysokości zobowiązania po wszczęciu postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty ma i tę wadę, że nie bardzo wiadomo, na jakiej podstawie można wstrzymać postępowanie w sprawie nadpłaty do czasu zakończenia postępowania w sprawie określenia wysokości zobowiązania – a to może trwać dosyć długo. Nie można tego postępowania zawiesić na podstawie art. 201, ponieważ nie zachodzi w analizowanej sprawie żadna z określonych tam przesłanek zawieszenia. W szczególności nie jest taką przesłanką konieczność rozstrzygnięcia zagadnienia wstępnego przez inny organ lub sąd, ponieważ określenie wysokości zobowiązania należy do właściwości organu podatkowego. Jak w takim razie moż-

na uzależnić zakończenia wszczętego postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty od zakończenia postępowania w sprawie określenia wysokości zobowiązania? Wg mnie, takiej możliwości prawnej nie ma. Analizowany problem można rozwiązać poprzez przyjęcie, że w sprawie stwierdzenia nadpłaty organ podatkowy określa wysokość zobowiązania i następnie stwierdza (lub nie) nadpłatę. Jest to w istocie rzeczy jedna sprawa, której nie trzeba dzielić na dwa postępowania. Za takim podziałem przemawiają jedynie kwestie formalne – w jednym postępowaniu rozstrzyga się dwie sprawy. Taki sposób postępowania nie narusza praw strony i ma uzasadnienie z uwagi na czas i koszty postępowania.

Decyzja stwierdzająca nadpłatę musi być też wydana w przypadku, gdy nadpłata powstała w związku z dokonaniem wpłaty, bez konieczności złożenia deklaracji lub zeznania. Organ podatkowy określa wysokość takiej nadpłaty nawet w sytuacji, gdy jej zwrot nie budzi żadnych zastrzeżeń. Musi to zrobić w decyzji z uwagi na konieczność określenia wysokości zobowiązania, które nie wynika z deklaracji. Nie ma w tym przypadku możliwości zwrotu nadpłaty bez wydania decyzji stwierdzającej nadpłatę. Zwrot taki jest możliwy – co już zostało podkreślone wyżej – jedynie wówczas, gdy kwota nadpłaty wynika z niebudzącej wątpliwości deklaracji lub zeznania podatkowego. W podatkach, które nie wymagają składania takich zeznań (deklaracji) zwrot nadpłaty może się odbyć po wcześniejszym wydaniu decyzji stwierdzającej nadpłatę przez organ podatkowy.

Wniosek o stwierdzenie nadpłaty nie może być stosowany przez podatników w odniesieniu do nadpłat podatków powstających po doręczeniu decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe². Podatnicy, kwestionując kwotę podatku wynikającą z decyzji ustalającej, muszą najpierw w postępowaniu odwoławczym lub trybach nadzwyczajnych wzruszenia decyzji ostatecznych (art. 240, 247, 254 o.p.) wyeliminować z obrotu prawnego tę decyzję lub ją zmienić, co umożliwi im uzyskanie zwrotu nadpłaty.

Podobnie rzecz się ma przy zobowiązaniach wynikających z decyzji określających. Nieskuteczne jest złożenie wniosku o stwierdzenie nadpłaty w sytuacji, gdy kwota zobowiązania wynika z takiej decyzji. Wniosek taki nie wszczyna postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty (art. 165a). Podatnik może uzyskać zwrot podatku określonego w takiej decyzji jedynie wówczas, gdy doprowadzi do jej uchylecia lub zmiany w drodze odwołania lub wskazanych wyżej trybach nadzwyczajnych (art. 240, 247, 254 o.p.).

Wyżej dokonana ogólna charakterystyka postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty pozwala na wskazanie jego cech charakterystycznych:

- 1) stwierdzenie nadpłaty zawsze jest na wniosek podatnika, płatnika lub inkasenta. Organ podatkowy nie może wszcząć tego postępowania z urzędu;
- 2) stwierdzenie nadpłaty może dotyczyć jedynie zobowiązań powstających z mocy prawa. Nie ma możliwości stwierdzenia nadpłat w podatkach, które powstają po wydaniu decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe;
- 3) stwierdzenie nadpłaty nie może być stosowane w sprawie zakończonej wydaniem decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego;
- 4) regułą jest, że postępowanie to kończy się wydaniem decyzji stwierdzającej nadpłatę lub odmawiającej jej stwierdzenie. Jedynie w jednym przypadku, a mianowicie w sytuacji, gdy prawidłowość skorygowanej deklaracji (zeznanie) złożonej wraz ze wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty nie budzi wątpliwości, organ podatkowy zwraca nadpłatę bez wydania decyzji stwierdzającej nadpłatę (art. 75 par. 4).

Wskazanie cech charakterystycznych postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty pozwala stwierdzić, że jest to instytucja, która może być stosowana jedynie w odniesieniu do niektórych rodzajów nadpłat. Nie można jej stosować w każdym przypadku wystąpienia nadpłaty, właśnie z uwagi na przedstawione wyżej ustawowo określone warunki prowadzenia tego rodzaju postępowania. Gdy te warunki są niespełnione, np. brak wniosku podatnika o stwierdzenie nadpłaty, organ podatkowy nie może skorzystać z możliwości rozstrzygnięcia sprawy powstałej nadpłaty. Wówczas – wg mnie – znajdą zastosowanie procedury zmierzające do określenia wysokości tej nadpłaty.

2. Określenie wysokości nadpłaty przez organ podatkowy

Jak już była o tym mowa, określenie wysokości nadpłaty ustawodawca wspomina jedynie w dwóch przepisach ordynacji podatkowej. Zgodnie z art. 74a, w przypadkach niewymienionych w art. 73 § 2 i art. 74 wysokość nadpłaty określa organ podatkowy. Drugi przepis to art. 77 § 1 pkt 2, z którego wynika, że nadpłata podlega zwrotowi w terminie 30 dni od dnia wydania decyzji stwierdzającej nadpłatę lub określającej wysokość nadpłaty. I to są jedyne przepisy, które dotyczą określania wysokości nadpłaty przez organ podatkowy. Ich wstępna analiza pozwala na postawienie kilku pytań, które wyrażają wątpliwości dotyczące stosowania tej instytucji w praktyce.

Pierwsze z tych pytań jest – wg mnie – oczywiste, ale należy je postawić na początku, bo ma ono fundamentalne znaczenie dla dalszych rozważań. Czy organ podatkowy na podstawie art. 74a może, czy też musi określić wysokość nadpłaty? Brzmienie przepisu – „...wysokość nadpłaty określa organ podatkowy” – nie pozostawia wątpliwości, że jest to ustawowy obowiązek organu podatkowego. Poza

² Stwierdzenie nadpłaty nie może być stosowane w sytuacji, gdy obowiązuje ostateczna decyzja podatkowa (wyrok NSA z dnia 28 stycznia 2003 r. (I SA/Ld 807/01), Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2004, nr 3.

wyjątkami wskazanymi w tym przepisie, na organie podatkowym ciąży obowiązek określenia wysokości nadpłaty w każdym innym przypadku. Nie może tak być, że mimo istnienia tego obowiązku, organ podatkowy potraktuje określenie wysokości nadpłaty jako „stanu techniczno-rachunkowego”, który nie wymaga działania organu w formie przewidzianej w ordynacji podatkowej.

Ustalenie, że określenie wysokości nadpłaty jest obowiązkiem organu podatkowego, prowadzi do postawienia kolejnego pytania – w jakiej formie organ podatkowy ma to zrobić? Art. 74a nie rozstrzyga, w jakiej formie organ podatkowy dokonuje określenia wysokości nadpłaty. W tej sytuacji zastosowanie znajduje art. 207 o.p., z którego wynika, że organ podatkowy rozstrzyga sprawę w drodze decyzji, chyba że przepisy o.p. stanowią inaczej³. W związku z tym, że przepisów dotyczących formy określenia kwoty nadpłaty nie ma, należy przyjąć, że organ podatkowy, działając na podstawie art. 74a, wysokość nadpłaty określa w decyzji. Określenie wysokości nadpłaty w decyzji – wg mnie – nie oznacza, że musi być zawsze wydana odrębna decyzja w sprawie określenia wysokości nadpłaty. Organ podatkowy, co uzasadniam niżej, może też dokonać tego w decyzji określającej zobowiązanie podatkowe w sytuacji, gdy stwierdzi, że zobowiązanie to jest niższe niż to, co zapłacił podatnik. Jest to również „decyzyjny” sposób ustalenia wysokości nadpłaty, który może być kwestionowany przez podatnika w odwołaniu od decyzji.

Nie jest prawidłową formą określenia wysokości nadpłaty dokonanie tego w postanowieniu w sprawie zaliczenia nadpłaty na poczet zaległych oraz bieżących zobowiązań podatkowych (art. 76a). Postanowienie w sprawie zaliczenia nadpłaty nie jest aktem, w którym określa się jej wysokość, a jedynie rozlicza kwotę nadpłaty zgodnie z postanowieniami ustawy. Należy przy tym wskazać, że postanowienie to jest stosowane jedynie wówczas, gdy istnieją zaległości lub bieżące zobowiązania podatnika, na rzecz których zalicza się nadpłatę. Co wówczas, gdy na podatniku nie ciąży tego typu zobowiązania? Nie ma podstaw do wydania postanowienia, a w konsekwencji i nie ma aktu, w którym określona zostałaby przez organ podatkowy wysokość nadpłaty. Podobnie rzecz ma się po złożeniu wniosku podatnika o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych (art. 76), gdzie nie jest wydawane postanowienie. Z tych powodów określanie wysokości nadpłaty przez organ podatkowy nie może mieć miejsca jedynie w postanowieniach o rozliczeniu powstałej nadpłaty. Organ podatkowy powinien to zrobić w stosownej decyzji.

Kolejne pytanie dotyczy tego, kiedy organ podatkowy określa wysokość nadpłaty. Konstrukcja art. 74 a pozwala stwierdzić, że organ jest zobowiązany do określenia wysokości nadpłaty w każdym przypadku, z wyjątkami wyraźnie tam wskazanymi. Te wyjątki dotyczą nadpłat:

- uregulowanych w art. 73 § 2 o.p. Odnosi się to do nadpłat powstających z dniem złożenia zeznania rocznego w podatkach dochodowych, deklaracji podatku akcyzowego i deklaracji o wpłatach z zysku dla jednoosobowych spółek Skarbu Państwa i przedsiębiorstw państwowych. Nadpłata jest w tych przypadkach określana przez podatnika we wspomnianych deklaracjach i zeznaniach;
- uregulowanych w art. 74 o.p. Przepis ten dotyczy nadpłat powstających w wyniku orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego. Nadpłatę określa wówczas sam podatnik we wniosku o zwrot nadpłaty.

Decyzja w sprawie określenia wysokości nadpłaty nie może też być stosowana w przypadkach uregulowanych w art. 75 o.p., gdzie mowa jest o postępowaniu stwierdzającym nadpłatę. Jeżeli jest wniosek o stwierdzenie nadpłaty i spełnione są pozostałe warunki umożliwiające wydanie decyzji stwierdzającej nadpłatę, organ podatkowy nie może określić wysokości zobowiązania podatkowego w trybie art. 74a o.p. Te dwa tryby postępowania z nadpłatą wykluczają się wzajemnie. Albo zatem organ podatkowy stwierdza nadpłatę na podstawie art. 75 o.p. albo też określa jej wysokość w oparciu o art. 74a. W decyzji stwierdzającej nadpłatę organ podatkowy dokonuje również określenia jej wysokości, ale odbywa się to w trybie art. 75 o.p.

Po ustaleniu, w jakich sytuacjach organ podatkowy nie może określać wysokości nadpłaty, trzeba podjąć próbę wskazania, kiedy organ podatkowy to robi.

a) Organ podatkowy określa wysokość nadpłaty w postępowaniu dotyczącym określenia wysokości zobowiązania

Jeżeli organ podatkowy stwierdzi w postępowaniu podatkowym w sprawie określenia wysokości zobowiązania, że występuje nadpłata, powinien wydać na podstawie art. 21 § 3 decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego i na podstawie art. 74a określić wysokość nadpłaty. Określenie zobowiązania w kwocie niższej od zapłaconej powoduje, że powstaje nadpłata i organ podatkowy musi zatem – co wynika z art. 74a – określić jej wysokość. Nie muszą to być dwie odrębne decyzje, chociaż z proceduralnego punktu widzenia poprawnym rozwiązaniem byłoby rozstrzygnięcie tych spraw w dwóch decyzjach. Określając wysokość zobowiązania w kwocie niższej niż wynikająca z deklaracji (art. 21 § 3 o.p.), organ podatkowy jednocześnie określa – ale już na podstawie art. 74a – wysokość powstałej nadpłaty⁴. Jest to działanie, które prowadzi do jednoznacznego określenia tej nadpłaty, co jest ważne zwłaszcza wówczas, gdy są wątpliwości co do jej kwoty. Można to zilustrować przykładem. Podatnik podatku dochodowego od osób fizycznych

3 M. Popławski, Forma stwierdzenia nadpłaty przez organ podatkowy, Przegląd Podatkowy 2003, nr 12.

4 Na potrzebę określenia nadpłaty w decyzji w takiej sytuacji wskazuje też J. Zubrzycki, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa, Wrocław 2005, s. 353 oraz A. Huchla, (w:) C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, Ustawa ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2004, s. 271.

wykazał w zeznaniu za 2005 r. kwotę podatku w wysokości 1000 zł. Organ podatkowy po przeprowadzeniu kontroli podatkowej za ten rok wszczął postępowanie w sprawie określenia wysokości zobowiązania w związku z niejasnościami dotyczącymi wykazanych przez podatnika przychodów z działalności rolniczej. W trakcie postępowania organ stwierdził, że przychody te nie podlegają opodatkowaniu i w efekcie dochód i podatek powinien być mniejszy za ten rok, niż wykazał i zapłacił podatnik. Wg mnie, w decyzji określającej niższą kwotę podatku za 2005 rok organ podatkowy powinien jednocześnie na mocy art. 74a określić wysokość nadpłaty za ten okres. Jedynie z tej decyzji bowiem może wynikać wysokość nadpłaty.

Trochę inny będzie tryb określenia wysokości nadpłaty w sytuacji, gdy organ podatkowy w ramach czynności sprawdzających (a więc nie w ramach postępowania podatkowego) stwierdzi istnienie nadpłaty. Na początku powinien być, według mnie, zastosowany art. 274a § 2 o.p. Zgodnie z nim, w razie wątpliwości co do poprawności złożonej deklaracji, organ podatkowy może wezwać do udzielenia stosownych wyjaśnień i ewentualnego skorygowania deklaracji. Najczęściej w takiej sytuacji podatnik skoryguje deklarację i złoży wniosek o stwierdzenie nadpłaty w trybie art. 75 § 2 o.p. Dopiero wówczas, gdy podatnik odmówi skorygowania deklaracji organ podatkowy powinien z urzędu wszcząć postępowanie na podstawie art. 165 o.p. i wydać decyzję określającą poprawną wysokość zobowiązania w oparciu o art. 21 § 3 o.p. i wysokość nadpłaty na podstawie art. 74a o.p.

b) Organ podatkowy określa wysokość nadpłaty w postępowaniu w sprawie zmiany, uchylenia lub stwierdzenia nieważności decyzji ustalającej lub określającej wysokość zobowiązania

Określenie wysokości nadpłaty przez organ podatkowy w drodze decyzji następuje również, co wzbudza wątpliwości interpretacyjne, w przypadku wydania decyzji ustalającej zobowiązanie, która następnie została uchylona, zmieniona lub stwierdzono jej nieważność. Samo uchylenie decyzji ustalającej lub jej zmiana nie rozstrzyga jeszcze o wysokości nadpłaty. Według mnie, organ podatkowy nie może poprzestać jedynie np. na wydaniu nowej decyzji ustalającej „niższą” kwotę podatku. Jest też zobowiązany do określenia wysokości nadpłaty na podstawie art. 74a o.p. Z przepisu tego wyraźnie wynika, że to na organie podatkowym ciąży obowiązek określenia wysokości nadpłaty. Tutaj też można posłużyć się przykładem. Podatnik podatku o nieruchomości składa wniosek do gminnego organu podatkowego o wznowienie postępowania w sprawie zakończonej ostateczną decyzją wymierzającą mu podatek w kwocie 100 zł, z uwagi na to, że budynki te jako nie związane z prowadzeniem działalności gospodarczej powinny być opodatkowane niższymi stawkami. Organ podatkowy, dzieląc argumenty podatnika uchyła w części dotyczącej tych budynków decyzję wymiarową i ustala zobowiązanie w niższej kwocie. W decyzji powinien też – czego wymaga art. 74a o.p. – określić wysokość

nadpłaty. Decyzja ta jest jedynym miejscem, gdzie może być określona wysokość nadpłaty. Nie ma bowiem w tej sytuacji żadnego dokumentu (deklaracji, zeznania, wniosku podatnika, decyzji czy też postanowienia), z którego wynikałaby wysokość nadpłaty.

Określenie wysokości nadpłaty przez organ podatkowy na analogicznych zasadach powinno też mieć miejsce w przypadku zmiany, uchylenia lub stwierdzenia nieważności decyzji określającej wysokość zobowiązania. Organ podatkowy powinien jednoznacznie rozstrzygnąć, działając na podstawie art. 74a o.p., w jakiej wysokości powstała nadpłata⁵. Dopiero po określeniu wysokości nadpłaty w decyzji może przystąpić do jej rozliczenia w trybie art. 76 i 76a o.p. Rozliczając nadpłatę, organ podatkowy nie zawsze wydaje postanowienie o jej zaliczeniu na poczet zaległych i bieżących zobowiązań podatkowych. Nawet wówczas, gdy postanowienie jest wydawane, należy najpierw określić jej wysokość w drodze decyzji wydanej na podstawie art. 74a⁶.

Po stwierdzeniu, że organ podatkowy określa wysokość nadpłaty w postępowaniu dotyczącym zmiany, uchylenia lub stwierdzenia nieważności decyzji ustalającej lub określającej wysokość zobowiązania, należy odnieść się koniecznie do art. 77 ordynacji, gdzie określone są terminy zwrotu nadpłaty. Z § 1 pkt 1 tego artykułu wynika, że nadpłata podlega zwrotowi m.in. w terminie 30 dni od dnia wydania decyzji o zmianie, uchyleniu lub stwierdzeniu nieważności decyzji, natomiast z pkt 2, że jest zwracana w ciągu 30 dni od dnia wydania decyzji stwierdzającej nadpłatę lub określającej wysokość nadpłaty. Z zestawienia tego wynika, że ustawodawca przewidział terminy zwrotu nadpłaty po uchyleniu, zmianie lub stwierdzeniu nieważności decyzji, jak i po wydaniu decyzji określającej wysokość nadpłaty. Jak zatem liczyć termin zwrotu nadpłaty w przypadku, gdy wysokość nadpłaty została określona w decyzji o uchyleniu, zmianie lub stwierdzeniu nieważności? Wbrew pozorom, nie ma tu żadnych sprzeczności. Określenie wysokości nadpłaty ma miejsce w decyzji o uchyleniu, zmianie lub stwierdzeniu nieważności decyzji, a zatem od wydania tej decyzji powinien być liczony termin zwrotu. W analizowanej sytuacji nie ma odrębnej decyzji określającej wysokość nadpłaty wydanej w innym dniu niż decyzja o uchyleniu zmianie lub stwierdzeniu nieważności decyzji. Organ podatkowy określił nadpłatę „przy okazji” rozstrzygnięcia sprawy uchylania, zmiany lub stwierdzenia nieważności decyzji. Jest to przykład wskazujący na to, że nie w każdej sytuacji jest potrzeba prowadzenia odrębnego postępowania i wydawania odrębnej decyzji określającej wysokość nadpłaty. Chociaż takie postępowanie i decyzja może mieć miejsce, o czym niżej.

5 Inaczej B. Gruszczyński, (w:) S. Babiarczyk, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Me-dek, *Ordynacja...*, *op. cit.*, s. 336.

6 Inaczej A. Huchla, (w:) C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Ustawa ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2004, s. 271.

c) Organ podatkowy określa wysokość nadpłaty w przypadku zapłacenia podatku, bez konieczności składania deklaracji i niezłożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty

Przypadek taki może mieć miejsce wówczas, gdy podatnik płaci np. opłatę targową, chociaż jest od niej zwolniony. Organ podatkowy może mu zwrócić opłatę na jego wniosek o stwierdzenie nadpłaty, wydając decyzję o stwierdzeniu nadpłaty. Jeżeli jednak podatnik z takim wnioskiem nie wystąpi, organ podatkowy powinien wszcząć postępowanie na podstawie art. 165 o.p. w sprawie określenia wysokości nadpłaty i po jego przeprowadzeniu wydać decyzję określającą wysokość nadpłaty na podstawie art. 74a o.p. W takim przypadku postępowanie kończy się wydaniem decyzji o określeniu wysokości nadpłaty. Nadpłata jest określona nie przy okazji rozstrzygnięcia innej sprawy, ale w odrębnej decyzji dotyczącej tylko i wyłącznie określenia wysokości nadpłaty. W razie wydania takiej decyzji termin zwrotu nadpłaty wynosi 30 dni od dnia wydania decyzji określającej wysokość nadpłaty.

d) Organ podatkowy określa wysokość nadpłaty w przypadku złożenia przez podatnika deklaracji podatkowej z prawidłowo wykazaną kwotą podatku i zapłacenia podatku w kwocie wyższej

W tej sytuacji organ podatkowy nie może wydać decyzji stwierdzającej nadpłatę, ponieważ kwota podatku w deklaracji jest prawidłowa, ale faktycznie został zapłacony wyższy podatek. Art. 75 dotyczący stworzenia nadpłaty nie przewiduje w takim przypadku możliwości wydania decyzji stwierdzającej nadpłatę. Z przepisu tego wynika, że stwierdzenie nadpłaty jest możliwe, gdy w deklaracji zostało wykazane zobowiązanie nienależne lub w wysokości większej od należnej. Nie ma też możliwości zwrotu nadpłaty bez wydawania decyzji w trybie art. 75 § 4, ponieważ podatnik nie koryguje deklaracji. Zwrot bez decyzji jest możliwy jedynie wówczas, gdy prawidłowość skorygowanej deklaracji nie budzi wątpliwości. Jedyną zatem formą określenia wysokości nadpłaty i w efekcie jej zwrotu w sytuacji, gdy podatnik złożył poprawną deklarację, ale zapłacił za dużo, jest wydanie decyzji określającej wysokość nadpłaty na podstawie art. 74a o.p. A czy nie lepiej byłoby w tak oczywistej sprawie dokonać zwrotu w ramach czynności materialno-technicznych? Przeciwno takiemu podejściu przemawiają dwa argumenty. Po pierwsze, możliwość zwrotu bez decyzji jest przewidziana jedynie w art. 75 § 4 o.p., ale przepis ten nie znajduje zastosowania w analizowanym przypadku. Nie ma innych przepisów, które zezwalałyby na taki zwrot. Jednocześnie art. 74a jednoznacznie nakazuje określenie wysokości nadpłaty przez organ podatkowy, co wg mnie wyklucza jej zwrot bez decyzji. Po drugie, nie w każdym przypadku nie ma wątpliwości co do wysokości nadpłaconego podatku. Jeżeli kilka podmiotów składa jedną deklarację i płaci podatek (np. podatek od nieruchomości lub rolny) bardzo często w praktyce zdarza się, że płacą za dużo. Nie jest jednak wówczas łatwo stwierdzić, jaka jest

kwota nadpłaty i komu powinna być zwrócona. Problemy te powinny być rozstrzygnięte w decyzji określającej wysokość nadpłaty wydanej na podstawie art. 74a ordynacji podatkowej.

e) Organ podatkowy określa wysokość nadpłaty podatkowej w przypadku wydania prawidłowej decyzji ustalającej lub określającej, jeżeli podatnik zapłacił więcej, niż wynika z tych decyzji

Sytuacja taka może się zdarzyć zwłaszcza wówczas, gdy podatnik płaci kwotę podatku wynikającą z decyzji i dodatkowo mylnie nalicza odsetki. Organ podatkowy nie ma wówczas powodu do kwestionowania samej decyzji, która jest prawidłowa. Powinien jedynie rozstrzygnąć o nadpłaconym podatku. Jediną formą prawną jest w takiej sytuacji wydanie decyzji określającej wysokość nadpłaty na podstawie art. 74a o.p.

Na podstawie wyżej przedstawionych sytuacji, w których określana jest przez organ podatkowy wysokość nadpłaty, można wskazać na cechy charakterystyczne tej instytucji.

1. Zgodnie z art. 74a, organ podatkowy jest zobowiązany (a nie uprawniony) do określania wysokości zobowiązania we wszystkich przypadkach, poza wskazanymi w art. 73 § 2 (nadpłata w podatkach dochodowych, podatku akcyzowym i wypłatach z zysku), art. 74 (nadpłata powstała w wyniku orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego) i art. 75 (nadpłaty zwracane na podstawie wniosku o stwierdzenie nadpłaty). Analiza całości przepisów regulujących ordynację podatkową pozwala stwierdzić, że wysokość nadpłaty określana jest przez samego podatnika (wniosek, deklaracja) albo przez organ podatkowy w drodze decyzji stwierdzającej nadpłatę. We wszystkich innych przypadkach organ podatkowy jest obowiązany do określania wysokości na podstawie art. 74a ordynacji.
2. Określenie wysokości nadpłaty musi mieć miejsce w decyzji organu podatkowego. Może to być odrębna decyzja w sprawie określenia wysokości nadpłaty, ale możliwe jest też określenie nadpłaty w np. w decyzji o uchyleniu, zmianie lub stwierdzeniu nieważności decyzji określającej lub ustalającej. Wg mnie, nie ma podstaw, aby określać wysokość zobowiązania w postanowieniu w sprawach zaliczenia nadpłaty na poczet zaległych lub bieżących zobowiązań podatkowych (art. 76a). Postanowienie to nie jest wydawane w celu określenia nadpłaty, ale w celu jej zarachowania. Poza tym, postanowienie to nie jest w każdym przypadku powstania nadpłaty. Organ podatkowy, określając wysokość nadpłaty, działa na podstawie art. 74a, a nie art. 76a, który dotyczy zupełnie innej kwestii, a mianowicie zarachowywania określonych już nadpłat.

3. Określenie wysokości nadpłaty może odbywać się zarówno na wniosek podatnika, jak i z urzędu. Z urzędu organ podatkowy powinien określać wysokość nadpłaty w każdym przypadku stwierdzenia nadpłaty, gdy brak jest wniosku podatnika.
4. Zwrot opłaty określonej w odrębnej decyzji określającej wysokość nadpłaty dokonywany jest w ciągu 30 dni od dnia jej wydania (art. 77 § 1 pkt 2). Jeżeli natomiast nadpłata została określona w decyzji o uchyleniu, zmianie lub stwierdzeniu nieważności decyzji, zwrot powinien nastąpić w terminie 30 dni od dnia wydania tej decyzji (art. 77 § 1 pkt 1).

UWAGI DO REFERATU PT. „DECYZJE OKREŚLAJĄCE I STWIERDZAJĄCE NADPŁATĘ”

W referacie przedstawione było stanowisko, iż w sytuacji, gdy np. podatnik występuje z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty podatku, dołączając do niego korektę deklaracji, organ podatkowy zobowiązany jest do wszczęcia postępowania podatkowego w przedmiocie określenia wysokości zobowiązania podatkowego. W zależności od wyniku tego postępowania, organ podatkowy ma możliwość rozstrzygnięcia o wysokości ewentualnej nadpłaty.

Nie zgadzam się z takim stanowiskiem. Należy tu przywołać następujące argumenty.

Wymiar podatku ustawodawca generalnie opiera na zasadzie samoobliczenia podatku. Oznacza to, że ustawodawca powierzył podatnikom zadanie samodzielnego obliczenia podatku i wpłacenia go do organów podatkowych. W ramach tego uprawnienia podatnikowi przysługuje również prawo do korekty wcześniej samodzielnie obliczonego podatku. Korekta ta skutkuje niekiedy powstaniem nadpłaty w danym podatku. Zgadzam się, iż mówiąc o nadpłacie, wcześniej należy określić wysokość należnego zobowiązania podatkowego. Nie zgadzam się z tym, iż określenie to możliwe jest jedynie w wyniku przeprowadzonego postępowania podatkowego. Dlaczego nie można tu odwołać się do podatku wynikającego ze złożonej korekty, a będącej przejawem prawa do samoobliczenia podatku? W mojej ocenie jest to uzasadniony pogląd, tym bardziej, iż ustawodawca wskazuje, iż jeżeli prawidłowość skorygowanej deklaracji nie budzi wątpliwości, organ podatkowy zwraca nadpłatę bez wydania decyzji stwierdzającej nadpłatę.

Reasumując, teza przedstawiona w referacie, w oparciu o powyższe argumenty, jest niewłaściwa. Skoro ustawodawca wprowadził zasadę samoobliczenia podatku oraz wyraźnie wskazał, iż w określonych sytuacjach nie należy wydawać decyzji o stwierdzeniu nadpłaty, to dlaczego z drugiej strony zobowiązywać organy podatkowe do prowadzenia postępowań? Nie będą tu podstawą kolejne przepisy normujące kwestie określenia nadpłaty w przypadkach niezwiązanych z zeznaniami podatkowymi czy też orzeczeniami Trybunału Konstytucyjnego, gdyż stanowisko takie byłoby sprzeczne z wcześniej wskazaną możliwością zwrotu nadpłaty bez wydania decyzji.

Naczelnik Urzędu Skarbowego pełni w tej sytuacji rolę wierzyciela, a nie organu podatkowego w stosunku do kontrolowanego. Posiada w związku z tym uprawnienia do wykonania decyzji o zabezpieczeniu, np. w oparciu o przepisy ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

UWAGI DO REFERATU PT. „DECYZJE OKREŚLAJĄCE I STWIERDZAJĄCE NADPŁATĘ”

Polemizując z puentą referatu „Decyzje określające i stwierdzające nadpłatę”, iż postępowanie w sprawie nadpłaty wymaga przeprowadzenia dwóch odrębnych postępowań podatkowych, tj. wszczętego z urzędu w sprawie określenia zobowiązania podatkowego i w sprawie stwierdzenia nadpłaty, gdzie wszczęcie postępowania przypisane jest podatnikowi w ocenie pracowników Urzędu Skarbowego w Sokółce, decyzja dotycząca nadpłaty jest zarazem decyzją wymiarową w sprawie określenia wysokości zobowiązania, gdyż rozstrzygnięcie co do istoty nadpłaty ma dwa elementy. Pierwotnym jest wymiar zobowiązania. Wtórny rozstrzygnięciem jest obliczenie różnicy między dokonaną wpłatą a prawnie uzasadnioną należnością podatkową, czyli wyznaczenie wysokości nadpłaty. Postępowanie dowodowe w sprawie nadpłaty to pełne postępowanie dowodowe w sprawie wymiaru zobowiązania, gdyż bez jego ustalenia niemożliwe jest ustalenie wysokości nadpłaty. Zaległość lub nadpłata są wynikiem przeprowadzonego postępowania. Zatem niewłaściwym wydaje się rozdzielanie postępowania określającego zobowiązanie (wszczynane z urzędu) i w sprawie stwierdzenia nadpłaty (gdzie wszczęcie postępowania przypisano podatnikowi) i wydawanie dwóch odrębnych decyzji podatkowych, tj. decyzji określającej zobowiązanie podatkowe oraz decyzji stwierdzającej wysokość nadpłaty.

Ponadto w nawiązaniu do referatu „Zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych” akceptujemy tezę, iż decyzje w sprawie zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych mogą być wydawane również przez Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej. W trakcie kontroli skarbowej prowadzonej przez Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej jako organ podatkowy posiada uprawnienia do wydania decyzji o zabezpieczeniu w związku z art. 31 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej.¹ Powyższe stanowisko wynika również z brzmienia art. 33 § 2 ustawy – Ordynacja podatkowa, z którego wynika, iż zabezpieczenia można dokonywać w toku postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej. Zarówno kontrolę podatkową i postępowanie podatkowe prowadzi Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej.

¹ Tekst jedn. Dz.U. z 2004 r., Nr 8, poz. 65 z późn. zm.

MOŻLIWOŚĆ UZYSKANIA ZWROTU NADPŁATY PRZEZ PŁATNIKA

1. Istota nadpłaty

Nadpłatę można uznać za nienależne świadczenie publicznoprawne spełnione w związku z realizacją zobowiązaniowego stosunku prawnego¹. Nadpłata ma miejsce wówczas, gdy świadczenie podatkowe nie powinno mieć w ogóle miejsca (świadczenie nienależne) albo też świadczenie dłużnika podatkowego jest wyższe, niż powinno to wynikać z treści obowiązującego prawa (świadczenie nadpłacone).

W świetle interesującego nas zagadnienia, tj. możliwości wystąpienia z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty przez płatnika, należy stwierdzić, iż kwota podatku (zaliczki) pobierana przez płatnika również może podlegać pod reguły określone dla nadpłaty. Oznacza to, iż co do zasady ogólna definicja nadpłaty dotyczy również podatku bądź zaliczki pobranej przez płatnika. Potwierdza to sama Ordynacja podatkowa w przepisie określającym zakres przedmiotowy tego pojęcia. Zgodnie z art. 72 par. 1 o.p., przez nadpłatę rozumie się kwotę:

- 1) nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku,
- 2) podatku pobranego przez płatnika nienależnie lub w wysokości większej od należnej,
- 3) zobowiązania zapłaconego przez płatnika lub inkasenta, jeśli w odpowiedniej decyzji określono je nienależnie lub w wysokości większej od należnej,
- 4) zobowiązania zapłaconego przez osobę trzecią lub spadkobiercę, jeżeli w decyzji o ich odpowiedzialności określono je nienależnie lub w wysokości większej od należnej.

Skoro sam przepis prawa stwierdza, iż nadpłata powstaje również w przypadku pobrania przez płatnika podatku w wysokości nienależnej lub większej od należnej,

1. Zob. B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. Komentarz 2003, Warszawa 2003, s. 299.

należy postawić zasadnicze pytanie o to, kto w takiej sytuacji będzie miał prawo do wystąpienia z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty: podatnik czy płatnik?

2. Prawo do wystąpienia z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty przez płatnika

Przepisy o.p. nie rozstrzygają – niestety – tej kwestii w sposób niebudzący żadnych wątpliwości. Jest wprawdzie przepis, określający krąg osób, którym przysługuje prawo złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty, jednak nie rozstrzyga on pierwszeństwa w razie gdyby złożeniem wniosku zainteresowane były obie strony. Poza tym, jak wskazuje praktyka, interpretacja tego przepisu może budzić wątpliwości. Art. 75 o.p., o którym tu mowa, najpierw w § 1 stwierdza, iż co do zasady prawo do wystąpienia z wnioskiem posiada sam podatnik, jeśli kwestionuje zasadność pobrania podatku przez płatnika albo jego wysokość. Jednakże² § 2 tego samego artykułu precyzuje, iż uprawnienie określone w § 1 przysługuje również m.in. płatnikom, jeżeli:

- a) w złożonej deklaracji wykazali oraz wpłacili podatek w wysokości większej od wysokości pobranego podatku,
- b) w złożonej deklaracji wykazali oraz wpłacili podatek w wysokości większej od należnej,
- c) nie będąc obowiązany do składania deklaracji, wpłacili podatek w wysokości większej od należnej.

Można więc sprecyzować postanowienia art. 75 § 2 pkt 2 o.p. i sprowadzić uprawnienie do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty przez płatnika do dwóch zasadniczych sytuacji:

- 1) płatnik pobrał od podatnika podatek w wysokości x , natomiast wpłacił do organu podatkowego podatek w wysokości $x+1$ (mówi o tym ppkt a) art. 75 § 2 pkt 2),
- 2) płatnik pobrał podatek, który wynosi x w wysokości zawyżonej ($x+1$) i w tej zawyżonej wysokości wpłacił go do organu podatkowego albo też wpłacił do organu podatkowego podatek w wysokości $x+2$ (mówią o tym ppkt b) i c) art. 75 § 2 pkt 2).

Linia podziału między tymi dwiema grupami przypadków, dającymi uprawnienie do wystąpienia z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty przez płatnika jest więc fakt, która ze stron poniosła uszczerbek w swoim majątku z powodu uzyskania przez organ podatkowy świadczenia podatkowego w wyższej wysokości, niż ta, która wy-

2. Przepis ten brzmi następująco: „Jeżeli podatnik kwestionuje zasadność pobrania przez płatnika podatku albo wysokość pobranego podatku, może złożyć wniosek o stwierdzenie nadpłaty podatku”.

nika z przepisów prawa podatkowego. W pierwszym przypadku uszczerbek ponosi płatnik (bo wpłacił do organu podatkowego więcej, niż pobrał), zaś w drugim – podatnik (gdyż płatnik pobrał od niego więcej, niż powinien). Należy jednak zwrócić uwagę na fakt, iż przepisy art. 75 § 2 pkt 2 o.p. w każdym z powyższych przypadków dają płatnikowi prawo do wystąpienia z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty. Nie jest zatem zasadne twierdzenie, iż płatnik może wystąpić z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty wyłącznie wówczas, gdy sam poniósł uszczerbek w swoim majątku z powodu wpłaty do organu podatkowego podatku w większej od należnej wysokości.

W sytuacji określonej w pierwszym punkcie (wyszczególnionej w obecnym art. 75 par. 2 pkt 2 lit. a) mamy więc do czynienia z przypadkiem, gdy majątek podatnika nie został w żaden sposób uszczuplony, przeciwnie – został pobrany podatek w wysokości prawidłowej, lecz w wyniku działania samego płatnika doszło do wpłaty podatku do organu podatkowego w wysokości wyższej od pobranej. Sytuacja taka może wystąpić w dwóch przypadkach. Pierwszy to typowy błąd płatnika, który w wyniku pomyłki wykazuje na deklaracji i wpłaca do organu podatkowego wyższą kwotę niż ta, którą pobrał od podatnika. Z drugim przypadkiem często mają do czynienia płatnicy dokonujący transferów dla zagranicznych kontrahentów, od których to płatności mają prawo pobrać zryczałtowany podatek dochodowy od podatników zagranicznych w wysokości równej stawce podatkowej wynikającej z właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, która z reguły jest niższa od stawki przewidzianej w polskich przepisach. W wyniku ostrożnościowego podejścia do przepisów art. 26 u.p.d.o.p.³ albo art. 29 u.p.d.o.f.,⁴ płatnicy potrącają od kwoty należnej zagranicznym kontrahentom kwotę podatku obliczonego według stawki wynikającej z właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, dodatkowo dopłacają „wyrównanie” do podatku obliczonego według stawki 20% z własnych środków⁵.

W drugim z wyżej wymienionych punktów mamy do czynienia z zupełnie inną sytuacją. Przepisy art. 75 § 2 pkt 2 lit. b) oraz c) wyraźnie stwierdzają, iż z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty wystąpić może płatnik, który wpłacił podatek w wysokości większej od należnej. Przepisy te nie uzależniają prawa do wystąpienia z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty od tego aby po stronie płatnika doszło do uszczuplenia majątku z powodu wpłaty podatku w wyższej od należnej wysokości. Wręcz przeciwnie, istotą art. 75 § 2 pkt 2 lit. b) lub c) o.p. jest prawo płatnika z wystąpieniem do

3 Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2000 r., Nr 54, poz. 654 z późn. zm.).

4 Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2000 r., Nr 14, poz. 176 z późn. zm.).

5 Zachowanie takie może być podyktowane wątpliwościami co do zasadności pobrania podatku według stawki wynikającej z właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania w razie niedostarczenia przez zagranicznego podatnika na dzień dokonania płatności certyfikatu rezydencji, potwierdzającego miejsce rezydencji podatkowej zagranicznego podatnika.

właściwego organu podatkowego z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty nawet wówczas, gdy pobrał on podatek od płatnika w wysokości wyższej od należnej, a więc gdy doszło do uszczerbku po stronie samego podatnika.

W świetle treści powyższych przepisów, zupełnie niezrozumiałe jest zawężanie prawa do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty wyłącznie do przypadków, gdy dochodzi do uszczerbku majątku płatnika⁶. Stanowisko takie zajmują również z reguły organy podatkowe, żądając od płatników, którzy składają wniosek o stwierdzenie nadpłaty udowodnienia, iż ponieśli ekonomiczny uszczerbek w swoim majątku z powodu nadpłacenia podatku.

Na marginesie można stwierdzić, że treść przepisów lit b) i c) w zasadzie obejmuje swym zakresem przedmiotowym również przypadek opisany w lit a) art. 75 § 2 pkt 2 o.p. W grupie tych pierwszych przepisów (lit. b) i c) mowa jest o wpłaceniu podatku w wysokości wyższej od należnej. Natomiast w drugiej grupie (lit a) mowa jest o wpłaceniu podatku w wysokości wyższej od kwoty pobranej. Gdyby nie postanowienia lit a), to przepisy określone w lit b) i c) byłyby „samowystarczalne” dla określenia obu tych grup przypadków.

3. Kto ma pierwszeństwo: podatnik czy płatnik?

Skoro stwierdziliśmy już, że płatnik ma co do zasady prawo do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty w przypadkach określonych w art. 75 § 2 pkt 2 o.p., to rodzi się kolejne pytanie, które wiąże się z opisywanym zagadnieniem. Mianowicie, kto ma pierwszeństwo w wystąpieniu z takim wnioskiem: podatnik czy płatnik? Ponadto pojawia się pytanie: jak powinien postąpić organ podatkowy w razie, gdyby w tym samym czasie z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty tego samego podatku wystąpił zarówno podatnik, jak i płatnik.

Wydaje się, że można w tym miejscu wyszczególnić kilka przypadków, aby lepiej zidentyfikować problem i możliwy tryb postępowania przez organy podatkowe.

1. Płatnik pobrał podatek w wysokości prawidłowej (x), lecz wpłacił do organu podatkowego podatek w wysokości większej od pobranej ($x+1$). Zachodzi tu sytuacja opisana w art. 75 par. 2 pkt 2 lit. a) o.p. Prawo do wystąpienia z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty ewidentnie przysługuje wyłącznie płatnikowi, gdyż podatnik nie ma żadnych podstaw do żądania zwrotu nadpłaty. Zgodnie bowiem z art. 75 § 1 o.p., podatnik posiadałby takie prawo wówczas, gdyby kwestionował zasadność bądź wysokość pobranego przez płatnika podatku. W razie jednak, gdyby podatnik złożył taki wniosek kwestionując wysokość pobranego przez płatnika podatku, a org-

6 Zob. B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. Komentarz 2003, s. 314 oraz S. Babiaryz, B. Dauter, G. Gruszczynski, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2004, s. 285.

gan podatkowy stwierdziłby, iż podatek został pobrany przez płatnika w prawidłowej wysokości – podatnikowi powinna zostać wydana decyzja o odmowie wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty.

2. Płatnik pobrał podatek w wysokości wyższej od należnej ($x+1$) i w tej samej wysokości wpłacił podatek do organu podatkowego. Z taką sytuacją możemy mieć do czynienia np. wówczas, gdy płatnik pobrał zryczałtowany podatek od dochodów osób zagranicznych w wysokości 20%, nie mając pewności co do miejsca rezydencji podatnika, zaś certyfikat rezydencji, upewniający płatnika co do miejsca jego siedziby dla celów podatkowych, dotarł do niego dopiero po dokonaniu tej płatności. Sytuacja taka może wystąpić również z powodu pomyłki, np. gdy płatnik zastosuje stawkę 10% zryczałtowanego podatku dochodowego od osób zagranicznych, podczas gdy przepisy umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania pozwalają na zastosowanie stawki 5%. Wystąpi również w innych przypadkach, gdy płatnik – świadomie bądź nie – pobierze podatek w wysokości wyższej od należnej. Zapewne organy podatkowe – biorąc pod uwagę dotychczasową praktykę ich zdecydowanej większości – odmówiłyby w takiej sytuacji prawa do zwrotu nadpłaty płatnikowi. Jednakże odmowa byłaby, w mojej ocenie, niezgodna z przepisami o.p. Jak zostało to już wcześniej wyjaśnione, prawo do zwrotu nadpłaty w takich przypadkach przysługiwałoby płatnikowi, niezależnie od faktu, iż ekonomiczny ciężar nadpłaconego podatku obciąża podatnika, a nie jego samego.

Można dywagować, czy taki rzeczywiście był cel ustawodawcy, lecz brzmienie przepisu art. 75 par. 2 pkt 2 lit. b) i c) nie pozostawia wątpliwości, iż w przypadkach opisywanych w niniejszym punkcie, z prawem do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty może wystąpić płatnik, pomimo iż to nie on poniósł ekonomiczny ciężar nadpłaconego do organu podatkowego podatku. Chcąc podważyć treść tego przepisu i zastosować inny rodzaj wykładni niż gramatyczna, należałoby najpierw udowodnić, iż brzmienie analizowanego przepisu jest niejasne, a wykładnia gramatyczna nie daje wystarczających rezultatów⁷.

3. Płatnik pobrał podatek w wysokości wyższej od należnej ($x+1$) i wpłacił podatek w wysokości wyższej zarówno od kwoty należnej oraz wyższej od kwoty pobranej ($x+2$). W tej sytuacji będziemy mieli do czynienia z analogicznym przypadkiem, jak w pkt 2, czyli płatnikowi nie powinno odmawiać się prawa do wystąpienia z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty. W tej sytuacji będziemy mieli do czynienia z przypadkiem, gdy uszczerbek wystąpi zarówno w majątku podatnika, jak i płatnika, lecz nie zmienia to faktu, iż zastosowanie znajdzie art. 75 § 2 pkt 2 lit b) lub c) o.p.

⁷ Zgodnie z utrwaloną linią orzecniczą, podstawowym rodzajem wykładni prawa podatkowego jest wykładnia gramatyczna, zaś inne rodzaje wykładni możliwe są do zastosowania wyłącznie wówczas, gdy językowe brzmienie przepisu jest niejasne lub nie da się pogodzić z treścią innych przepisów. Zob. wyrok NSA z dnia 21 października 2004 r. (FSK 571/04).

4. Postępowanie w razie kolizji wniosków o stwierdzenie nadpłaty

Aby odpowiedzieć na pytanie, czy wniosek o stwierdzenie nadpłaty organ podatkowy powinien rozpatrzyć w pierwszej kolejności, czy też któremu wnioskowi dać pierwszeństwo, należy dokonać analizy § 1 i § 2 art. 75 o.p. § 1 tego artykułu stwierdza, iż prawo do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty przysługuje podatnikowi, jeśli kwestionuje wysokość pobranego podatku przez płatnika bądź zasadność takiego pobrania. Natomiast § 2 stwierdza, iż uprawnienie określone w § 1 przysługuje również innym podmiotom, m.in. płatnikowi. Czy zatem można stwierdzić, iż przepis art. 75 ustanawia zasadę ogólną (prawo do złożenia wniosku ma podatnik) oraz wyjątek od niej w postaci możliwości złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty przez płatnika? Wydaje się, że odpowiedź na to pytanie powinna być negatywna. Gdyby intencją ustawodawcy było ustanowienie relacji między prawem podatnika a płatnika w ten sposób, że prawo jednego byłoby zasadą, zaś prawo drugiego wyjątkiem, to treść art. 75 o.p. musiałaby wskazywać na wyłączne prawo jednego z nich do wystąpienia z odpowiednim wnioskiem z jednoczesnym zakazem wystąpienia z takim wnioskiem przez drugiego. Innymi słowy, przepisy musiałyby określać, iż prawo do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty ma co do zasady wyłącznie podatnik, a w drodze wyjątku – po spełnieniu jakichś warunków, np. gdy podatnik zrezygnuje z tego prawa – wyłącznie płatnik. Tymczasem przepis § 2 art. 75 o.p. wyraźnie stwierdza, iż „uprawnienie określone w § 1 przysługuje również: [...] płatnikowi”. Oznacza to, iż prawo podatnika oraz płatnika do wystąpienia z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty nie może być odczytywane inaczej jak tylko w ten sposób, iż są one równoważne i przysługują w takim samym zakresie podatnikowi, jak i płatnikowi. Zarówno jeden, jak i drugi podmiot mogą wystąpić z takim wnioskiem i organ podatkowy nie może odmówić żadnemu z nich (najczęściej płatnikowi) prawa do merytorycznego rozstrzygnięcia takiego wniosku, powołując się na fakt, iż prawo wystąpienia z wnioskiem przysługuje drugiemu z nich (najczęściej podatnikowi). Organ podatkowy nie może również postąpić w ten sposób, iż po otrzymaniu wniosku płatnika, przed wydaniem decyzji merytorycznej wystąpi do podatnika z pytaniem, czy zamierza skorzystać z prawa odzyskania nadpłaty. Takie postępowanie możliwe byłoby wyłącznie w przypadku, gdyby przepisy przewidywały wyłączne prawo do uzyskania zwrotu jednego z tych podmiotów w określonej sytuacji, a tak nie jest.

Czy w takim razie obowiązuje swoista zasada pierwszeństwa? Wydaje się, iż powyższych przepisów nie da się inaczej interpretować jak właśnie w ten sposób, iż – w sytuacji opisanej w art. 75 par. 2 pkt 2 lit. b) lub c) o.p. – ten podmiot, który pierwszy wystąpi z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty, po ówczesnym stwierdzeniu przez organ podatkowy, że rzeczywiście płatnik wpłacił podatek w wyższej wysokości od należnej, powinien uzyskać zwrot nadpłaty. Podatnik ma prawo złożenia

wniosku, powołując się na fakt, iż podatek został pobrany przez płatnika w niewłaściwej wysokości (lub w ogóle kwestionując zasadność pobrania podatku) i opierając się na treści art. 75 § 1 o.p. Na takich samych prawach możliwość złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty ma płatnik, na mocy art. 75 § 2 pkt 2 lit. b) lub c) o.p., jeśli powoła się na fakt, że wpłacił podatek w wysokości wyższej od należnej.

Z oczywistych względów, jeśli z wnioskiem wystąpi jeden z powyższych podmiotów i organ podatkowy wniosek ten uwzględni, wydając decyzję o stwierdzeniu nadpłaty, to drugi z podmiotów nie będzie miał już faktycznej możliwości uzyskania zwrotu takiego podatku. Skoro bowiem nadpłacony lub nienależny podatek zostanie definitywnie zwrócony, nie jest już wówczas nadpłatą. Skoro zaś nie ma nadpłaty – nie ma podstawy do żądania jej zwrotu. Choć wydaje się, iż w razie gdyby jeden z podmiotów nie mógł uzyskać zwrotu nadpłaty z tego powodu, że drugi z nich „skonsumował” już przedmiotową nadpłatę, mógłby próbować zaskarżyć odmowną decyzję organu podatkowego, powołując się na niezgodność przepisów o.p. z Konstytucją RP.

5. Podsumowanie

Reasumując, można zatem stwierdzić, iż prawo płatnika do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty w przypadkach określonych w art. 75 § 2 pkt 2 lit. b) i c) o.p. występuje na równi z prawem podatnika na podstawie art. 75 § 1 o.p. Organy podatkowe nie mają podstaw do zawężania tego prawa płatnikom wyłącznie do sytuacji, gdy to oni ponieśli ekonomiczny uszczerbek w swoim majątku z powodu wpłaty podatku w zawyżonej wysokości. Do takiej interpretacji nie daje podstaw gramatyczna wykładnia powyższych przepisów.

KOREKTA DEKLARACJI – PROBLEMY PRAKTYCZNE

1. Uwagi ogólne

Celem korekty deklaracji podatkowych jest doprowadzenie do zgodności danych zawartych w tym dokumencie z rzeczywistym stanem rzeczy oraz wymogami prawnymi. Może się z tym wiązać poprawienie błędów popełnionych już przy składaniu pierwotnej deklaracji lub które pojawiły się po jej złożeniu¹. Korekta może dotyczyć każdej pozycji zawartej w deklaracji², np. określenia kwoty podatku do zapłaty, wysokości kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku, adresu podatnika, numeru identyfikacji podatkowej, jak i danych liczbowych niepowodujących zmiany wielkości podatku, nadpłaty lub zwrotu³. Może także dotyczyć samego wzoru deklaracji. Oznacza to, że można skorygować deklarację poprzez złożenie jej na prawidłowym wzorze.

Doprowadzenie do realizacji ww. celu może nastąpić jedynie w ramach określonych regulacji prawnych dotyczących tej kwestii. Ich analiza wskazuje, że budzić one mogą istotne wątpliwości interpretacyjne, co jest skutkiem przede wszystkim braku precyzji ustawodawcy tworzącego przepisy prawne oraz braku spójności między normami dotyczącymi analizowanego zagadnienia. Przedstawienie tych kwestii jest przedmiotem niniejszego opracowania.

- 1 Zob. M. Popławski, Korekta deklaracji i informacji w podatkach lokalnych, (w:) Gospodarka budżetowa jednostek samorządu terytorialnego, (red.) W. Miemieć, Wrocław 2006, s. 381 i n.
- 2 Poszczególne elementy zawarte w deklaracji grupuje i analizuje B. Brzeziński – zob. B. Brzeziński, Deklaracja podatkowa – istota i charakter prawny, Prawo i Podatki 2005, nr 1, s. 14 i n. Autor wyróżnia cztery rodzaje takich informacji. Do pierwszej grupy zalicza informacje o faktach, zdarzeniach mających znaczenie dla powstania i wysokości zobowiązania podatkowego. Do drugiej wchodzi informacje o decyzjach (aktach woli), jakie w odniesieniu do swojego statusu podatkowoprawnego podjął podatnik. Trzecią grupę stanowią obliczenia arytmetyczne, w szczególności obliczenie podatku. W skład czwartego rodzaju wchodzi informacje dotyczące kwestii techniczno-organizacyjnych, takie jak: imię i nazwisko podatnika, NIP, adres, informacje o załącznikach itd.
- 3 Zob. J. Zubrzycki, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Wrocław 2005, s. 387 i n.

2. Korekta realizowana z inicjatywy podatnika

Korekta wykonywana z inicjatywy podatnika jest realizowana na podstawie art. 81 oraz 81b Ordynacji podatkowej. Pierwszy ze wskazanych wyżej przepisów wprowadza dwie zasady, które powinny być stosowane przy instytucji korekty deklaracji. Drugi z nich natomiast ogranicza prawo podatnika do skorygowania deklaracji.

Zgodnie z pierwszą zasadą wynikającą z ww. przepisu, podatnik ma prawo skorygować deklarację w każdym przypadku, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej⁴. W świetle drugiej ma on obowiązek dołączyć do korygującej deklaracji pisemne uzasadnienie przyczyn korekty. Skorygowanie deklaracji wymaga więc łącznego spełnienia obu tych warunków. W przypadku braków w tym zakresie organ podatkowy powinien wezwać podatnika do ich uzupełniania. Trybem właściwym w tym zakresie jest art. 274a § 2 o.p.⁵

Podkreślić należy, że prawo do korekty na podstawie ww. regulacji dotyczy także informacji podatkowych, które odgrywają istotną rolę szczególnie w podatkach lokalnych⁶

Zaznaczyć należy, że w art. 81b o.p. funkcjonuje instytucja zawieszenia prawa do korekty deklaracji, która ma zastosowanie w okresie trwania postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej w zakresie objętym tym postępowaniem lub kontrolą. Ustawodawca, w tym przepisie ograniczając możliwość dokonania korekty, nie uzależnił jej od tego, jakie skutki wywoła korekta. Nie ma w tym przypadku znaczenia, czy korekta wywołuje zmianę wysokości podatku, czy też związana jest np. ze zmianą błędnego adresu zamieszkania podatnika. Jedynym czynnikiem ograniczającym zastosowanie tej instytucji jest fakt, czy korekta jest realizowana w trakcie postępowania lub kontroli podatkowej oraz czy pozostaje w zakresie tych czynności. Zakres ten jest z kolei wskazywany w postanowieniu o wszczęciu postępowania podatkowego⁷ lub imiennym upoważnieniu do przeprowadzenia kontroli⁸. Jego określenie powinno polegać na wskazaniu przedmiotu postępowania lub kontroli oraz czasu, w jakim działania bądź zaniechania podatnika mają być analizowane. Jak wskazuje się w doktrynie, szczególnie zakres kontroli podatkowej powinien być określany precyzyjnie⁹. Powinno się uszczegóławiać, jakie konkretnie obowiązki wynikające z przepisów prawa podatkowego będą przedmiotem kontroli¹⁰. Ustalenie zakresu postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej na pod-

stawie ww. dokumentów pozwala odpowiedzieć na pytanie, czy określona korekta będzie dopuszczalna w danej sytuacji, biorąc pod uwagę art. 81b Ordynacji podatkowej. W przypadku złożenia korekty, która mieści się w zakresie wszczętego postępowania lub kontroli podatkowej nie wywołuje ona skutków prawnych. Problem w tym, że ustawodawca nie zobowiązuje organu podatkowego do informowania podatnika o bezskuteczności jego działań. Należy postulować wprowadzenie regulacji, która zobliguje organ podatkowy do podjęcia działań, dzięki którym składający korektę deklaracji uzyska informację, iż jego działanie nie odniosło zakładanego skutku. W doktrynie można jednak znaleźć stanowisko, zgodnie z którym na gruncie obecnie obowiązujących przepisów, w analizowanym przypadku organ podatkowy musi wydać postanowienie o uznaniu złożonej korekty za bezskuteczną z mocy prawa¹¹.

W tym miejscu należy zwrócić uwagę na treść art. 81b § 1 pkt 2, lit. a) oraz art. 81b § 3. Z pierwszego z powołanych wyżej przepisów wynika, że uprawnienie do skorygowania deklaracji przysługuje nadal po zakończeniu kontroli podatkowej. Drugi przepis wskazuje jednak, że ww. regulacji nie stosuje się w zakresie podatku od towarów i usług.

Analiza tych przepisów prowadzi do wniosku, że podatnik nie ma prawa do skorygowania deklaracji po zakończeniu kontroli podatkowej dotyczących podatku od towarów i usług. Nawet jeśli więc podatnik w całości podzieli uwagi organu podatkowego wskazane w protokole kontroli wydanym na podstawie art. 290 § 2 o.p., nie będzie możliwe skorygowanie deklaracji, co prowadzić będzie musiało do wszczęcia postępowania podatkowego i wydania decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego.

Wyżej wskazaną regulację należy uznać za wadliwą z następujących powodów.

Po pierwsze, jej stosowanie prowadzi do niepotrzebnego przedłużania okresu niepewności podatkowej oraz zwiększenia kosztów ponoszonych przez organ podatkowy, który jest zobowiązany do przeprowadzenia pełnego postępowania podatkowego. Z tego też względu za cenny należy uznać pogląd ministra finansów¹², który w wyjaśnieniu na gruncie analizowanego przepisu stwierdził, że brak jest merytorycznego i praktycznego uzasadnienia dla uznania bezwzględnej bezskuteczności korekty deklaracji VAT w każdej sytuacji po zakończeniu kontroli podatkowej. **Jeśli zakończona kontrola podatkowa nie wykazała nieprawidłowości – korekta deklaracji złożona w tym przypadku będzie prawnie skuteczna.** Jedynie w sytuacji, gdy kontrola podatkowa wykaże nieprawidłowości, a zebrany w toku kontro-

4 Prawo do skorygowania deklaracji przysługuje także płatnikom i inkasentom.

5 Na możliwość takiego trybu wskazuje J. Zubrzycki, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Wrocław 2005, s. 387 i n.

6 Szerzej M. Popławski, Korekta deklaracji..., *op. cit.*, s. 384 i n.

7 W art. 165 § 2 o.p. wskazuje się, że wszczęcie postępowania z urzędu następuje w formie postanowienia.

8 W art. 283 § 2 pkt 5 o.p. wskazuje się, że upoważnienie to zawiera m.in. określenie zakresu kontroli.

9 Zob. J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa..., *op. cit.*, s. 1003 i n.

10 W praktyce przedmiot tych działań bywa określany szeroko. Postępowanie podatkowe może dotyczyć np. określenia wysokości zobowiązania podatkowego w danym podatku. Przedmiotem kontroli może być natomiast zbadanie prawidłowości rozliczania danego podatku w określonym przedziale czasowym.

11 J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa..., *op. cit.*, s. 390 i n.

12 Nr SP1/618/8012-110-2024/05/EB z dnia 8 sierpnia 2005 r.

li materiał dowodowy będzie przyczyną do wszczęcia postępowania podatkowego, korekta deklaracji w zakresie podatku VAT nie będzie prawnie skuteczna.

Po drugie, regulacja ta pozostaje w sprzeczności z treścią art. 14c ust. 2 ustawy o kontroli skarbowej¹³, który stanowi, że kontrolowany może, w terminie 14 dni od dnia doręczenia protokołu kontroli, o którym mowa w art. 290 o.p., skorygować w zakresie objętym postępowaniem kontrolnym, uprzednio złożoną deklarację podatkową. W przepisie tym nie wprowadza się ograniczenia na podobieństwo do występującego w art. 81b. § 3 o.p. W konsekwencji podatnik, u którego prowadzona była kontrola podatkowa w ramach postępowania kontrolnego przez urząd kontroli skarbowej, może po jej zakończeniu skorygować deklarację, bez względu na to, czy kontrolą objęty był podatek od towarów i usług czy inne świadczenie. Oznacza to, że sytuacja podatnika dotycząca możliwości skorygowania deklaracji w zakresie podatku od towarów i usług po zakończonej kontroli podatkowej zależy od tego, przez kogo była prowadzona. Jeśli przez organy podatkowe, podatnik nie może korygować deklaracji podatkowej z uwagi na art. 81b § 3 o.p.; jeśli zaś była prowadzona przez inspektorów kontroli skarbowej w ramach postępowania kontrolnego realizowanego na podstawie ustawy o kontroli skarbowej, uprawnienie do skorygowania deklaracji na podatek od towarów i usług podatnikowi przysługuje.

Po trzecie, ww. przepis należy ocenić negatywnie w kontekście art. 16a. ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy¹⁴. Przepis ten stanowi, że nie podlega karze za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, kto złożył prawnie skuteczną, w rozumieniu przepisów ordynacji podatkowej, korektę deklaracji podatkowej wraz z uzasadnieniem przyczyny korekty i w całości uiszczył, niezwłocznie lub w terminie wyznaczonym przez uprawniony organ, należność publicznoprawną uszczuploną lub narażoną na uszczuplenie.

Przepis ten w kontekście regulacji dotyczących korekty deklaracji podatkowej po zakończonej kontroli podatkowej dotyczącej podatku od towarów i usług w uprzywilejowanej sytuacji stawia tych podatników, u których prowadzona była kontrola podatkowa w ramach postępowania kontrolnego. Mogą oni, w odróżnieniu od podmiotów kontrolowanych przez pracowników urzędów skarbowych, skutecznie uchylić się od odpowiedzialności karnej skarbowej związanej z nieprawidłowościami stwierdzonymi w ramach tych czynności, korygując deklarację podatkową.

3. Korekta realizowana z inicjatywy organu podatkowego

3.1. Uwagi ogólne

Możliwość korygowania deklaracji i informacji z inicjatywy organu podatkowego przewiduje art. 274, art. 274a § 2, a także art. 290 § 2 pkt 7 o.p.

Dwa pierwsze ze wskazanych wyżej przepisów dotyczą tzw. czynności sprawdzających. Na ich podstawie organ podatkowy podejmuje pewne działania mające na celu doprowadzenia do sytuacji, w której dane znajdujące się w deklaracjach i informacjach będą prawidłowe pod względem formalnym oraz będą odpowiadały rzeczywistości.

Zaznaczyć należy, że art. 274 o.p. ma charakter obligatoryjny. Nakazuje on podjęcie przez organ podatkowy określonych działań, których efektem powinno być skorygowanie przez podatnika deklaracji¹⁵. Skutkiem niewypełnienia tego obowiązku jest swoista sankcja podatkowa funkcjonująca od 1 września 2005 r. Zgodnie z art. 54 § 1 pkt 7a o.p., nie nalicza się odsetek za zwłokę za okres od dnia następnego po upływie dwóch lat od dnia złożenia deklaracji, od zaległości związanych z popełnionymi w deklaracji błędami rachunkowymi lub oczywistymi omyłkami, jeżeli w tym okresie nie zostały one ujawnione przez organ podatkowy. Oznacza to, że organ podatkowy ponosi konsekwencje w postaci pozbawienia możliwości pobrania odsetek od zaległości podatkowych, jeżeli w okresie dwóch lat od złożenia deklaracji lub informacji nie ujawni wad formalnych i nie podejmie odpowiednich czynności zmierzających do ich eliminacji.

Art. 274 a § 2 o.p. ma natomiast charakter fakultatywny, co oznacza upoważnienie, nie zaś nakaz skierowany do organu podatkowego doprowadzenia do zgodności materialnej tych dokumentów z rzeczywistym stanem rzeczy.

Art. 274 umożliwia konwalidację jedynie wad formalnych deklaracji lub informacji. Na jego podstawie organ podatkowy nie może doprowadzić do tego, aby deklaracje lub informacje złożone przez podatnika odpowiadały stanowi faktycznemu, nawet jeżeli organ podatkowy dysponuje danymi, które jednoznacznie potwierdzają, iż dokumenty te nie są rzetelne. Tym bardziej przepis ten nie służy do ustalenia, czy dokumenty te odpowiadają rzeczywistemu stanowi rzeczy. Doprowadzeniu do poprawności materialnej tych dokumentów służy art. 274a § 2 o.p. W doktrynie wskazuje się, że uprawnienia przysługujące organowi podatkowemu, realizowane na podstawie art. 274a o.p., wykraczają poza zakres przedmiotowy czynności sprawdzających, który wynika z art. 272 o.p.¹⁶ Akceptując ten pogląd należy podkreślić ogromną rolę tego przepisu w praktyce realizacji podatków. Jego stosowanie

13 Przepis wszedł w życie 11 listopada 2006 r. i został wprowadzony ustawą z dnia 22 września 2006 r. o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 191, poz. 1413).

14 Dz.U. Nr 83, poz. 930 z późn. zm.

15 Charakter tych przepisów wynika ze zwrotów, którymi posługuje się ustawodawca: „organ podatkowy koryguje deklarację” oraz „organ podatkowy zwraca się do podatnika o skorygowanie deklaracji”.

16 Zob. J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa ..., *op. cit.*, s. 985 i n.

pozwala na wstępnym etapie działań podatkowych, tj. w momencie analizy deklaracji lub informacji, doprowadzić w sposób uproszczony do weryfikacji tych dokumentów pod względem ich rzetelności. Jest to tym bardziej uzasadnione, że organ podatkowy dysponuje często z urzędu informacjami, które na to pozwalają. Jak najszybsza „naprawa” deklaracji jest korzystna zarówno z uwagi na interes podatnika, jak i organu podatkowego. Z jednej strony ogranicza możliwość powstania zaległości podatkowych, z czym wiąże się obowiązek zapłaty odsetek za zwłokę, z drugiej ogranicza też konieczność wszczynania sformalizowanych, czasochłonnych oraz pracochłonnych postępowań podatkowych. Z tego też względu należałoby postulować rozszerzenie zakresu przedmiotowego czynności sprawdzających, określonego w art. 272 o.p. i jednocześnie wprowadzenie systemu, który gwarantowałby powszechną weryfikację deklaracji i informacji nie tylko pod kątem ich zgodności formalnej, ale i rzetelności, zwłaszcza w zakresie danych posiadanych przez organ podatkowy z urzędu¹⁷.

3.2. Korekta deklaracji ze względów formalnych

Art. 274 o.p. może być zastosowany w przypadku, gdy wady deklaracji związane są z błędami rachunkowymi, innymi oczywistymi omyłkami, bądź gdy wypełniono ją niezgodnie z ustalonymi wymogami. Błąd rachunkowy, o którym tu mowa, może mieć miejsce przy określaniu podstawy opodatkowania. Może on odnosić się także do kwoty podatku wykazywanej w deklaracji. Z oczywistymi omyłkami mamy do czynienia w przypadku np. wskazania w deklaracji stawek z roku poprzedniego, niewłaściwego zastosowania zasad zaokrąglania podstawy opodatkowania lub kwot podatków. Wypełnienie deklaracji niezgodnie z ustalonymi wymogami ma miejsce np. w sytuacji, w której podatnik zastosował nieobowiązujący wzór deklaracji.

W opisanych wyżej przypadkach organ podatkowy jest zobowiązany do zastosowania jednego z dwóch trybów. Zaznaczyć należy, że nie mogą one być stosowane zamiennie. Ich realizacja związana jest ściśle z określonymi warunkami i uzależniona od charakteru i zakresu uchybień. Zgodnie z pierwszym trybem, organ podatkowy koryguje deklarację dokonując stosowanych poprawek lub uzupełnień, jeżeli zmiana wysokości zobowiązania podatkowego, kwoty nadpłaty, kwoty zwrotu podatku lub wysokości straty w wyniku tej korekty nie przekracza kwoty 1000 zł¹⁸.

17 R. Mastalski, (w:) R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. V – rozszerzone i zaktualizowane na 2002 r., Wrocław 2002, s. 319. Wskazuje się tam, że powinno się wprowadzić taki system kontroli podatkowej, w którym samoobliczenie podatkowe oraz obliczenie podatku przez podatnika poddawane będą czynnościom sprawdzającym w sposób powszechny, bezpośrednio po złożeniu deklaracji podatkowej lub obliczeniu podatku. Wydaje się, że ten postulat należy rozszerzyć także na weryfikację informacji podatkowych.

18 Tryb ten został wprowadzony do Ordynacji podatkowej od 1 września 2005 r.

Ze stosowaniem tego trybu związane są określone problemy. Pierwszy z nich można zobrazować następującym pytaniem: czy stosujemy go jedynie w przypadku, gdy błąd dotyczy zobowiązania podatkowego wskazanego w deklaracji, czy też innych danych rzutuujących na wysokość tego zobowiązania? Przyjęcie wąskiej koncepcji skutkowałoby możliwością stosowania tego przepisu jedynie w zakresie deklaracji podatkowych, z wyłączeniem możliwości korygowania informacji, w których kwota podatku nie jest wykazywana. Różnicowanie w tym zakresie deklaracji i informacji wydaje się niezasadne, tym bardziej, gdy błąd dotyczy tego samego elementu konstrukcyjnego, np. podstawy opodatkowania. Błąd rachunkowy stwierdzony w tym zakresie w deklaracji i informacji, w pierwszym przypadku powodowałby zastosowanie korekty z urzędu z uwagi na zmianę wysokości zobowiązania podatkowego, podczas gdy korekta informacji wymagałaby zastosowania innego trybu. Wydaje się, że instytucja korekty z urzędu ma zastosowanie w odniesieniu do deklaracji, jak i informacji podatkowych, w przypadku gdy dotyczy jakichkolwiek danych mających wpływ na wysokość zobowiązania podatkowego. Skutkiem korekty informacji jest bowiem także zmiana wysokości zobowiązania, mająca miejsce w związku z modyfikacją decyzji wymiarowej.

W tym miejscu należy postawić także inne pytanie, czy tryb ten może być zastosowany tylko w przypadku, gdy błąd znajdujący się w deklaracji lub informacji wywołuje skutek w postaci zmiany wysokości zobowiązania podatkowego, kwoty nadpłaty, zwrotu podatku lub wysokości straty, a jednocześnie nie jest dopuszczalny w sytuacji, gdy wada deklaracji nie wywołuje skutków finansowych, a polega np. na zastosowaniu wadliwego wzoru, wpisaniu określonych danych do niewłaściwych rubryk itd.? Za twierdzącą odpowiedzią na to pytanie przemawia analiza literalna art. 274 § 1 pkt 1 o.p.¹⁹ Biorąc jednak pod uwagę § 2 pkt 2 tego przepisu, można dojść do innych wniosków. W przepisie tym określona została procedura korekty deklaracji z urzędu. W świetle tej regulacji organ podatkowy doręcza podatnikowi m.in. informację o zmianie wysokości podatku lub o jej braku. Oznacza to, że korekta realizowana z urzędu może dotyczyć także „nie finansowych” elementów deklaracji. Wniosek ten wydaje się uzasadniony tym bardziej, że tego rodzaju błędy mają często bezsporny charakter i nie budzą zastrzeżeń podatników.

Biorąc pod uwagę różne możliwości stosowania trybu określonego w art. 274 § 1 pkt 1, należałoby jednoznacznie wskazać zakres sytuacji nim objętych.

Podkreślić należy, że w przypadku uchybień o charakterze finansowym, zastosowanie tego trybu wymaga stwierdzenia, że błąd zauważony w deklaracji wywołuje zmianę ww. wartości o kwotę, która nie może przekroczyć 1000 zł. W prze-

19 Przepis ten stanowi, iż w razie stwierdzenia, że deklaracja zawiera błędy rachunkowe lub inne oczywiste omyłki bądź że wypełniono ją niezgodnie z ustalonymi wymaganiami, organ podatkowy w zależności od charakteru i zakresu uchybień koryguje deklarację, dokonując stosowanych poprawek lub uzupełnień, jeżeli zmiana wysokości zobowiązania podatkowego, kwoty nadpłaty, kwoty zwrotu podatku lub wysokości straty w wyniku tej korekty nie przekracza 1000 zł.

ciwnym wypadku musi być zastosowany drugi tryb wynikający z art. 274 § 1 pkt 2 o.p. Analizowany tryb korekty ma więc zastosowanie jedynie w przypadku błędów o niewielkim znaczeniu fiskalnym.

Procedura korekty deklaracji z urzędu wymaga podjęcia przez organ podatkowy określonych działań. W pierwszym rzędzie organ podatkowy powinien skorygować deklarację podatnika, następnie uwierzytelnić kopię skorygowanej deklaracji wraz z informacją o związanej z korektą deklaracji zmianie wysokości zobowiązania podatkowego, kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku bądź informację o braku takich zmian, powinien przesłać podatnikowi. Pojawia się tu jednak problem praktyczny dotyczący sposobu korygowania deklaracji. Odnosząc się do tej kwestii stwierdzić można, że zależne jest to od charakteru stwierdzonego w deklaracji uchybienia. W grę mogą tu wchodzić co najmniej trzy możliwości. Pierwsza może polegać na dokonywaniu przez organ podatkowy skreśleń bezpośrednio na oryginale deklaracji podatnika. Druga możliwość wymaga wypełnienia nowego wzoru deklaracji w sposób, który będzie eliminował błędy stwierdzone przez organ podatkowy. Trzecia możliwość polegać może na dokonywaniu skreśleń na kopii deklaracji złożonej przez podatnika, którą może wykonać organ podatkowy.

Wadą pierwszej metody jest jej sprzeczność z ogólną regułą sporządzania korekt deklaracji, wskazaną w art. 81 § 2 o.p. Zgodnie z tym przepisem skorygowanie deklaracji następuje przez złożenie korygującej deklaracji. Oznacza to, że w celu wywarcia skutku w postaci korekty powinna zostać sporządzona odrębna deklaracja korygująca. Z tym sposobem dokonywania korekty wiąże się także inny problem pojawiający się w przypadku złożenia przez podatnika do tak sporządzonej korekty deklaracji sprzeciwu²⁰. Zgodnie z art. 274 § 3 analizowanego aktu, wniesienie sprzeciwu anuluje korektę. Praktyczna realizacja tej normy może wywoływać problemy w przypadku, gdy organ podatkowy dokonywał skreśleń na oryginale deklaracji podatnika.

Biorąc powyższe pod uwagę, za najważniejsze formy dokonywania korekty należy uznać te, które zostały wskazane wyżej jako druga i trzecia. Z ich stosowaniem nie wiążą się bowiem wskazane problemy.

Druga koncepcja korygowania deklaracji, polegająca na wypełnianiu przez organ podatkowy „na nowo” tego dokumentu, jest z formalnego punktu widzenia najwłaściwsza. Najpełniej realizowany jest bowiem wymóg wskazany w art. 81 § 2 o.p. korygowania deklaracji poprzez złożenie deklaracji korygującej. Trzeci sposób, polegający na dokonywaniu przez organ podatkowy poprawek na kopii deklaracji złożonej przez podatnika, należy również uznać za prawidłowy. Mamy w tym przypadku nowy dokument, który sanuje błędy istniejące w pierwotnej deklaracji.

20 Instytucja sprzeciwu na korektę deklaracji będzie opisana w dalszej części opracowania.

Podkreślić należy, że bez względu na formę korekty stosowaną przez organ podatkowy, z deklaracji korygującej powinno jednoznacznie wynikać, iż została ona sporządzona przez organ podatkowy w ramach art. 274 § 1 pkt 1 o.p. Cel może być osiągnięty poprzez wskazanie tej informacji w adnotacjach urzędowych w deklaracji, jak i informacji. Dokument ten powinien być podpisany przez osobę pełniącą funkcję organu podatkowego lub upoważnionego pracownika tego podmiotu. Pracownikami uprawnionymi do sporządzania takich korekt są osoby, które w zakresie własnych obowiązków służbowych zajmują się m.in. realizacją czynności sprawdzających.

Organ podatkowy, przysyłając uwierzytelnioną kopię tak sporządzonej deklaracji wraz z informacją, w której wskazuje na dokonane zmiany, powinien poinformować podatnika o możliwości przysługującej mu na podstawie art. 274 § 3 o.p. Zgodnie z tym przepisem, na korektę sporządzoną przez podatnika podatnik może wnieść sprzeciw do organu, który dokonuje korekty, w terminie 14 dni od dnia doręczenia uwierzytelnionej kopii skorygowanej deklaracji. Co prawda obowiązek pouczenia o tym prawie nie jest bezpośrednio wskazany w analizowanym przepisie, przyjąć jednak należy, iż wynika on z potrzeby działania organu podatkowego w sposób wzbudzający zaufanie podatnika do organu podatkowego.

W przypadku, gdy podatnik złoży sprzeciw, korekta z mocy prawa jest anulowana na podstawie art. 274 § 3 o.p. Konsekwencją takiego stanu rzeczy jest powrót do sytuacji sprzed sporządzenia korekty deklaracji. Oznacza to konieczność podjęcia przez organ podatkowy innych działań, które doprowadzą do ustalenia prawidłowych danych rzutujących na kwotę podatku. Może to polegać na wezwaniu podatnika do skorygowania przez niego deklaracji na podstawie art. 274 § 1 pkt 2 o.p. lub zebrania tych danych w ramach wszczętego postępowania podatkowego.

W sytuacji, gdy sprzeciw nie zostanie złożony w terminie, korekta deklaracji sporządzona przez organ podatkowy wywołuje skutki prawne jak korekta deklaracji złożona przez podatnika²¹.

Art. 274 o.p. przewiduje także inny tryb działania organu podatkowego w przypadku zaistnienia błędów rachunkowych, innych oczywistych omyłek, bądź gdy wypełniono deklarację niezgodnie z ustalonymi wymogami. Ma on zastosowanie w przypadku uchybień o charakterze finansowym, których poprawa wywoła skutki w postaci zmiany wysokości zobowiązania podatkowego, nadpłaty o kwotę przekraczającą 1000 zł. W takim przypadku organ podatkowy powinien zwrócić się do składającego deklarację o jej skorygowanie oraz złożenie niezbędnych wyjaśnień, wskazując przyczyny, z powodu których informacje zawarte w deklaracji poddaje się w wątpliwość. Korekta deklaracji lub informacji na podstawie tego trybu realizowana może być jedynie przez podatnika.

21 Reguła ta wynika z art. 274 § 4 o.p.

3.3. Korekta deklaracji ze względu na jej nierzetelność

W przypadku, gdy organ podatkowy będzie miał wątpliwości co do poprawności złożonej deklaracji, może na podstawie art. 274a § 2 o.p. wezwać do udzielenia, w wyznaczonym terminie, niezbędnych wyjaśnień lub uzupełnienia deklaracji, wskazując przyczyny poddania w wątpliwość rzetelności danych w niej zawartych. Zastosowanie tej regulacji wymaga dysponowania przez organ podatkowy informacjami, które będą wskazywały na niezgodność z rzeczywistym stanem rzeczy deklaracji.

Jeżeli będzie istniała rozbieżność między danymi wynikającymi z deklaracji lub informacji złożonej przez podatnika a posiadanymi przez organ podatkowy z urzędu, powinien zostać zastosowany analizowany przepis. Należałoby postulować w takich przypadkach obligatoryjność jego stosowania. Obecnie formuła art. 274 § 2 daje organowi podatkowemu takie uprawnienie, nie nakazując podjęcia określonych działań. Podkreślić należy, że wezwanie przez organ podatkowy do korekty deklaracji lub informacji nie zobowiązuje podatnika do jej dokonania. Powinien on jednak w przypadku odmowy skorygowania deklaracji liczyć się ze wszczęciem wobec niego postępowania podatkowego, w którym dane z jego deklaracji lub informacji zostaną zakwestionowane.

Przepisem umożliwiającym korygowanie deklaracji lub informacji z inicjatywy organu podatkowego ze względu na ich nierzetelność jest także art. 290 § 2 pkt 7 o.p.²² Zgodnie z nim, protokół kontroli zawiera m.in. pouczenie o prawie złożenia zastrzeżeń lub wyjaśnień oraz prawie złożenia korekty deklaracji.

W tym miejscu podkreślić trzeba, że podatnik od 1 września 2005 r. ma prawo dokonać korekty deklaracji lub informacji w okresie między zakończeniem kontroli podatkowej a wszczęciem postępowania podatkowego²³.

Regulacja ta jest korzystna z punktu widzenia organu podatkowego jak i podatnika. W sytuacji, gdy kontrola wskaże, iż złożona deklaracja lub informacja była nierzetelna, organ podatkowy nie będzie musiał w każdym przypadku wszczynać postępowania podatkowego, w wyniku którego zostanie ustalony prawidłowo podatek. Nie trzeba będzie wszczynać postępowania, gdy cel w postaci ustalenia podatku w prawidłowej wysokości będzie mógł być zrealizowany na skutek korekty deklaracji²⁴.

Wnioski

Biorąc powyższe pod uwagę, należy postulować wprowadzenie następujących zmian w przepisach dotyczących korekty deklaracji.

Po pierwsze, należałoby wyeliminować art. 81 § 3 o.p., który uniemożliwia skorygowanie deklaracji w podatku od towarów i usług po kontroli podatkowej dotyczącej tego świadczenia, jeśli była ona prowadzona przez organy podatkowe.

Po drugie, należy sprecyzować art. 274 o.p. Powinno zostać jasno wskazane, że korekta deklaracji z urzędu ma miejsce zarówno gdy deklaracja wywołuje skutek w postaci zmiany wysokości zobowiązania podatkowego, kwoty nadpłaty, zwrotu podatku lub wysokości straty, jak i w sytuacji, gdy wada deklaracji lub informacji nie wywołuje skutków finansowych. Ustawodawca powinien wskazać, w jaki sposób organ podatkowy powinien dokonywać korekty deklaracji. Ustawodawca powinien zobowiązać organ podatkowy sporządzający z urzędu korektę deklarację do pouczenia podatnika o możliwości wniesienia sprzeciwu do organu, który dokonuje korekty, w terminie 14 dni od dnia doręczenia uwierzytelnionej kopii skorygowanej deklaracji.

Po trzecie, należy postulować wprowadzenie obligatoryjności stosowania art. 274a § 2 o.p. w przypadkach istnienia rozbieżności między danymi wynikającymi z deklaracji złożonej przez podatnika a posiadanymi przez organ podatkowy z urzędu.

²² Przepis ten w analizowanym brzmieniu funkcjonuje od 1 stycznia 2007 r.

²³ Związane jest to z brzmieniem art. 81b o.p., określającym sytuacje, w których prawo podatnika do korekty jest zawieszane.

²⁴ Reguła ta nie dotyczy kontroli podatkowej dotyczącej podatku od towarów i usług, o czym była mowa wyżej.

PRAWO DO KOREKTY DEKLARACJI PO ZAKOŃCZENIU POSTĘPOWANIA KONTROLNEGO

Art. 81 Ordynacji podatkowej (w brzmieniu aktualnie obowiązującym) stanowi ogólną zasadę – prawo do korekty deklaracji. Prawo, o którym mowa przyznano podatnikowi, płatnikowi i inkasentowi. Jednocześnie z przyznaniem prawa do korekty określone zostały szczególne przypadki, gdy ulega ono zawieszeniu. Stosownie do treści art. 81b o.p., uprawnienie do skorygowania deklaracji:

- 1) ulega zawieszeniu na czas trwania postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej – w zakresie objętym tym postępowaniem lub kontrolą;
- 2) przysługuje nadal po zakończeniu: a) kontroli podatkowej; b) postępowania podatkowego – w zakresie nieobjętym decyzją określającą wysokość zobowiązania podatkowego.

Zgodnie z § 2 omawianego przepisu, korekta złożona w trakcie postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej nie wywołuje skutków prawnych. Natomiast § 3 art. 81b o.p. wskazuje, że prawo do złożenia korekty po zakończeniu kontroli podatkowej nie przysługuje w zakresie rozliczeń podatku VAT. Brzmienie tego przepisu prowadzi do wniosku, że przeprowadzenie kontroli u podatnika VAT (nawet jeśli kontrola nie wykazała żadnych uchybień) wyłącza możliwość złożenia przez niego korekty deklaracji tego podatku za okres objęty kontrolą.

Wbrew pozorom, prosty zapis aktu prawnego stwarza organom podatkowym wiele wątpliwości i trudności w stosowaniu. Pomimo licznych wypowiedzi, komentarzy i opinii doktryny brak jest jednoznacznego stanowiska co do prawidłowości stosowania prawa podatkowego w zakresie uznawania bądź nie, skutków prawnych korekt rozliczeń podatku od towarów i usług, które *de facto* wpływają do organu podatkowego po zakończeniu kontroli i to wbrew pouczeniu zawartemu w protokole kontroli, iż brak jest takiej możliwości. Całość wątpliwości i trudności wydaje się sprowadzać do zakresu korekty.

Analiza treści przepisów Rozdziału 10 o.p. *Korekta deklaracji* prowadzi do następujących wniosków i spostrzeżeń:

1. Przepis art. 81b § 1 pkt 2 lit. a) o.p. nie przyznaje podatnikowi żadnych dodatkowych czy nowych uprawnień. Stanowi on doprecyzowanie, wręcz potwierdzenie prawa do złożenia korekty. Wobec tego, wyłączenie stosowania tego przepisu przez § 3 nie wnosi niczego nowego i pozostawia obowiązujący przepis art. 81 § 1 o.p. ustanawiający zasadę ogólną – prawo do korekty.
2. Powołany wyżej § 1 pkt 2 lit. a) art. 81b o.p. nie zawiera sformułowań, które odnosiłyby się wyłącznie do prawa do korekty w przypadku, gdy nie wykryto nieprawidłowości albo dotyczyły niekwestionowanych przez kontrolujących części rozliczeń VAT. Wobec tego, jeżeli przepis § 3 rozszerza wyjątek od ogólnej zasady prawa do korekty, to wyłącza prawo do korekty całkowicie albo nie wyłącza go w ogóle. Wydaje się być pewnością, że nie wyłącza go częściowo.
3. Art. 290 § 2 pkt 7 o.p. stanowi, iż protokół kontroli podatkowej zawiera w szczególności *pouczenie o prawie złożenia zastrzeżeń lub wyjaśnień oraz prawie złożenia korekty deklaracji*, przy czym z treści tego przepisu nie wynikają żadne ograniczenia przedmiotowe (ani podmiotowe) zakresu korekty deklaracji.
4. § 3 art. 81b o.p. formułuje w sposób ogólny zakres wyłączenia prawa do korekty, odnosząc się do rozliczeń w zakresie podatku od towarów i usług. Trudno zatem o stwierdzenie, że zakres wyłączenia obejmuje wyłącznie wybrane okoliczności i fakty. Wobec tego nie wydaje się właściwe stosowanie ww. § 3 w zakresie podatku od towarów i usług w niektórych tylko sytuacjach. Podkreślenia wymaga, iż w przepisie art. 81b § 1 pkt 2 lit. a) nie wskazano – analogicznie jak w § 1 pkt 2 lit. b) – że prawo przysługuje nadal w zakresie nieobjętym decyzją w podatku od towarów i usług. Ustawodawca zrezygnował z takiego zastrzeżenia formułując § 3 rozpatrywanego art. 81b.

Praktyka organów podatkowych wskazuje, że korekta (w tym w zakresie rozliczeń podatku od towarów i usług) może zostać złożona m.in. w wyniku:

- Kontroli podatkowej obejmującej zakresem – wywiązywanie się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego – rodzaj badanego podatku – podatek dochodowy oraz podatek od towarów i usług – zakończonej wynikiem negatywnym, tj. gdy nieprawidłowości nie stwierdzono;
- Kontroli podatkowej obejmującej zakresem – wywiązywanie się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego – rodzaj badanego podatku – podatek dochodowy oraz podatek od towarów i usług – zakończonej wynikiem pozytywnym w obydwu wskazanych podatkach, tj. stwierdzeniem nieprawidłowości w obydwu badanych podatkach, jednak nieskutkujących wszczęciem postępowania podatkowego;

- Kontroli podatkowej obejmującej zakresem – wywiązywanie się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego – rodzaj badanego podatku – podatek dochodowy oraz podatek od towarów i usług – zakończonej wynikiem pozytywnym w obydwu wskazanych podatkach, tj. stwierdzeniem nieprawidłowości w obydwu badanych podatkach – skutkujących wszczęciem postępowania podatkowego;
- Kontroli podatkowej obejmującej zakresem – wywiązywanie się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego – rodzaj badanego podatku – podatek dochodowy oraz podatek od towarów i usług – zakończonej wynikiem pozytywnym w jednym ze wskazanych podatków – w podatku dochodowym, tj. stwierdzeniem nieprawidłowości nieskutkujących wszczęciem postępowania podatkowego;
- Kontroli podatkowej obejmującej zakresem – wywiązywanie się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego – rodzaj badanego podatku – podatek dochodowy oraz podatek od towarów i usług – zakończonej wynikiem pozytywnym w jednym ze wskazanych podatków – w podatku od towarów i usług, tj. stwierdzeniem nieprawidłowości nieskutkujących wszczęciem postępowania podatkowego;
- Kontroli podatkowej obejmującej zakresem – wywiązywanie się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego – rodzaj badanego podatku – podatek dochodowy oraz podatek od towarów i usług – zakończonej wynikiem pozytywnym w jednym ze wskazanych podatków – w podatku dochodowym, tj. stwierdzeniem nieprawidłowości skutkujących wszczęciem postępowania podatkowego;
- Kontroli podatkowej obejmującej zakresem – wywiązywanie się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego – rodzaj badanego podatku – podatek dochodowy oraz podatek od towarów i usług – zakończonej wynikiem pozytywnym w jednym ze wskazanych podatków – w podatku od towarów i usług, tj. stwierdzeniem nieprawidłowości skutkujących wszczęciem postępowania podatkowego.

Na tle wskazanych przykładów dostrzeganych w praktyce organów podatkowych wydaje się, iż zasadniczy dylemat przy rozpatrywaniu skuteczności prawnej złożonej przez podatnika korekty powstaje w kontekście zakresu przedmiotowego dokonanej kontroli podatkowej oraz jej ustaleń zawartych w protokole kontroli podatkowej, nie umniejszając roli finansowego aspektu przeprowadzonej kontroli. Ustalenia kontroli podatkowej wskazywać mogą zarówno na znaczne kwotowo uszczuplenia Skarbu Państwa, jak też znikome (np. rzędu 2 zł, 5 zł czy 10 zł). W tym drugim przypadku organ podatkowy, kierując się zasadą gospodarności i racjonalności wydatków, może podjąć (niesformalizowaną, ponieważ niewynikającą ani z przepisów prawa, ani wewnętrznych aktów administracyjnych, choć powszech-

nie uznawaną za prawidłową i dopuszczalną) decyzję o odstąpieniu od wszczęcia postępowania podatkowego w sprawie, argumentując najczęściej – dokonaną analizą, iż koszty postępowania podatkowego znacznie przekroczą koszty postępowania, o którym mowa. Opinie doktryny (choć w ocenie autorów niniejszego opracowania nie do końca zasługujące na uwzględnienie) wskazują również, iż brak możliwości dokonania korekty w zakresie podatku VAT spowoduje brak odzyskania przez podatnika nadpłaconego przez niego podatku. Podatnik może wprawdzie skorygować deklarację po zakończeniu postępowania podatkowego, jednakże może się zdarzyć, iż postępowanie takie nie zostanie wszczęte pomimo przeprowadzonej kontroli podatkowej.

Liczne opinie doktryny, komentarze i opinie specjalistów prawa podatkowego publikowane w literaturze fachowej, także brzmienie art. 109 ust. 7 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług¹ wskazują, że brak możliwości dokonania przez podatnika korekty rozliczenia podatku od towarów i usług po zakończeniu postępowania kontrolnego ma na celu umożliwienie naczelnikowi urzędu skarbowego lub organowi kontroli skarbowej wydania decyzji ustalającej dodatkowe zobowiązanie podatkowe. Pozostawiając bez komentarza zasadność i samo zagadnienie ustalania dodatkowego zobowiązania w podatku od towarów i usług, autorzy niniejszego opracowania zasygnalizować pragną również fakt, że Kodeks karny skarbowy² zawiera regulację gwarantującą bezpieczeństwo złożenia skorygowanej deklaracji. Z przepisów tego kodeksu wynika, iż nie podlega karze za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe ten, kto złożył prawnie skuteczną, w rozumieniu przepisów ustawy – Ordynacja podatkowa, korektę deklaracji podatkowej wraz z uzasadnieniem przyczyny korekty i w całości uiścił, niezwłocznie lub w terminie wyznaczonym przez uprawniony organ, należność publicznoprawną uszczuploną lub narażoną na uszczuplenie.

Treść omawianych przepisów o.p. i opinie doktryny w tym zakresie, także zmiany prawa wprowadzane przez ustawodawcę wydają się wpływać na ewolucję stanowisk organów stosujących i odpowiedzialnych za prawidłowe stosowanie prawa podatkowego.

Ministerstwo Finansów w piśmie z dnia 8 sierpnia 2005 r. (nr SP1/618/8012–110–2024/05/EB), skierowanym do Dyrektorów Izb Skarbowych, Dyrektorów Izb Celných, Dyrektorów Urzędów Kontroli Skarbowej wskazuje, że brak jest merytorycznego i praktycznego uzasadnienia dla uznania bezwzględnej bezskuteczności korekty deklaracji VAT w każdej sytuacji po zakończeniu kontroli podatkowej. Wskazuje także, że dodany przepis art. 81b § 3 o.p. miał pozostawić podatnikom

1 Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz.U. z 2007 r., Nr 54, poz. 535 z późn. zm.).
 2 Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (tekst jedn. Dz.U. z 2007 r., Nr 111, poz. 765 z późn. zm.).

prawo do złożenia prawnie skutecznej korekty deklaracji VAT, gdy zakończona kontrola podatkowa nie wykazała nieprawidłowości. W piśmie tym podkreślono, iż korekta deklaracji złożona w tym przypadku będzie prawnie skuteczna. Natomiast jeżeli kontrola podatkowa wykaże nieprawidłowości, a zebrany w toku kontroli materiał dowodowy będzie przyczynkiem do wszczęcia postępowania podatkowego, korekta deklaracji w zakresie podatku od towarów i usług nie wywoła skutków prawnych.

Natomiast w piśmie Nr AP13–80–12/62/PZ/07/274 z dnia 13 lutego 2007 r. Ministerstwo Finansów stwierdza, co następuje. W dniu 11 listopada 2006 r. weszła w życie ustawa z dnia 22 września 2006 r. o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz o zmianie niektórych innych ustaw. Na mocy noweli w ustawie o kontroli skarbowej, dodany został art. 14c. Zgodnie z art. 14c ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej uprawnienie do skorygowania deklaracji, określone w art. 81 o.p., ulega zawieszeniu na czas trwania postępowania kontrolnego w zakresie objętym tym postępowaniem, z zastrzeżeniem ust. 2. Kontrolowany może, w terminie 14 dni od dnia doręczenia protokołu kontroli, o którym mowa w art. 290 o.p., skorygować w zakresie objętym postępowaniem kontrolnym uprzednio złożoną deklarację podatkową (art. 14c ust. 2 ustawy o kontroli skarbowej). Na możliwość skorygowania deklaracji kontrolujący wskazuje w protokole kontroli (art. 14c ust. 3 ustawy o kontroli skarbowej). Z przedmiotowego pisma wynika też, że celem wprowadzenia regulacji art. 14c ustawy o kontroli skarbowej było umożliwienie kontrolowanym korzystania z uprawnienia do skorygowania deklaracji po zakończeniu kontroli podatkowej, prowadzonej w ramach postępowania kontrolnego. Podkreślono, że art. 14c ustawy o kontroli skarbowej nie przewiduje ograniczeń wynikających z art. 81b § 3 o.p. (z uwzględnieniem interpretacji Ministra Finansów z dnia 8 sierpnia 2005 r. znak SP1/616/8012–110–2024/05/EB) w zakresie korzystania z prawa do korekty deklaracji dla podatku od towarów i usług po zakończeniu kontroli skarbowej prowadzonej w toku postępowania kontrolnego. Zgodnie z art. 31 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej, w zakresie nieuregulowanym w ustawie do postępowania kontrolnego stosuje się odpowiednio przepisy ustawy Ordynacja podatkowa, z wyłączeniem art. 54 tej ustawy, z zastrzeżeniem art. 14b ust. 1. Art. 14c ustawy o kontroli skarbowej kompleksowo reguluje kwestie korygowania deklaracji po zakończeniu kontroli skarbowej, w tym korygowania deklaracji w zakresie podatku od towarów i usług. Oznacza to, że art. 81b § 3 o.p. nie ogranicza prawa do korekty tych deklaracji po zakończeniu kontroli skarbowej, która wykazała nieprawidłowości.

Jeżeli zatem założymy (zgodnie z wykładnią literalną), że ustawodawca różnicuje uprawnienia składających deklarację w podatku od towarów i usług w zależności od tego, czy zostaną poddani kontroli podatkowej, czy też kontroli skarbowej, należy stwierdzić, że takie rażące różnicowanie ma niewątpliwie charakter sprzeczny z art. 32 Konstytucji. Aspekty proceduralne zasady równości, wyrażonej

w powoływanej regulacji, w zakresie prawa podatkowego oznaczają przede wszystkim potrzebę zagwarantowania podatnikom równych uprawnień i obowiązków w ramach postępowań kontrolnych. Nie da się wskazać merytorycznych przesłanek uzasadniających takie różnicowanie reżimów prawnych, którym podlegać mogą zbliżone stany faktyczne. Tymczasem niewątpliwie aktualny pozostaje pogląd wyrażony przez Trybunał Konstytucyjny jeszcze w roku 1988, według którego *konstytucyjna zasada równości wobec prawa polega na tym, że wszystkie podmioty prawa (adresaci norm prawnych), charakteryzujące się daną cechą istotną (relewantną) w równym stopniu, mają być traktowane równo. A więc według jednakowej miary, bez różnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących.*³ W toku ponad dwudziestoletniej działalności orzeczniczej polskiego sądu konstytucyjnego wypracowano szereg warunków, jakie spełniać powinna norma prawna, by być uznana za zgodną z zasadą równości⁴:

- 1) kryteria różnicowania muszą mieć *charakter relewantny, a więc pozostawać w bezpośrednim związku z celem i zasadniczą treścią przepisów, w których zawarta jest kontrolowana norma oraz służyć realizacji tego celu i treści, czyli wprowadzane różnicowania muszą mieć charakter racjonalnie uzasadniony. Nie wolno ich dokonywać według dowolnie ustalonego kryterium.*⁵
- 2) musi zostać zachowana odpowiednia proporcja pomiędzy ważnością interesu, któremu ma służyć różnicowanie sytuacji adresatów normy oraz interesów, które zostaną naruszone w wyniku nierównego potraktowania podmiotów podobnych,⁶
- 3) kryteria, według których dokonuje się różnicowania sytuacji podmiotów muszą pozostawać w jakimś związku z wyrażonymi w Konstytucji zasadami wartościami czy normami konstytucyjnymi, których treść uzasadnić może odmienne traktowanie podmiotów podobnych.⁷

W wytycznych do realizacji zadań w zakresie wybranych zagadnień związanych z działaniem dyrektorów izb skarbowych i naczelników urzędów skarbowych w 2007 r., na stronie 23 podkreślono, iż celem nadrzędnym administracji podatkowej jest uzyskanie jak najwyższego poziomu dobrowolnego wypełniania obowiązków

3 Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 marca 1988 r. (U.7/87), strona internetowa Trybunału Konstytucyjnego, www.trybunal.gov.pl z dnia 5 marca 2007 r.

4 Zostały one zebrane i zestawione w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 grudnia 1997 r. (K.8/97), strona internetowa Trybunału Konstytucyjnego, www.trybunal.gov.pl z dnia 5 marca 2007 r.

5 Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z 12 grudnia 1994 r. (K. 3/94), strona internetowa Trybunału Konstytucyjnego, www.trybunal.gov.pl z dnia 5 marca 2007 r.

6 Np. w uzasadnieniu wyroku, w którym TK uznał za zgodne z omawianą zasadą różnicowanie sytuacji prawnej podatników powstałe na skutek wprowadzenia dolnego limitu wydatków na cele remontu i modernizacji budynku lub lokalu mieszkalnego, polski sąd konstytucyjny porównywał tam ważność interesu skarbu państwa (poniósłby on koszty operacji rozliczania ulgi remontowej) z niewielkimi zyskami, jakie odnosiliby podatnicy, odliczając kwoty poniżej ustalonego progu – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 grudnia 1997 r. (K.8/97), strona internetowa Trybunału Konstytucyjnego, www.trybunal.gov.pl z dnia 5 marca 2007 r.

7 Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 23 października 1995 r. (K. 4/95), strona internetowa Trybunału Konstytucyjnego, www.trybunal.gov.pl z dnia 5 marca 2007 r.

podatkowych.⁸ Jednocześnie wskazano, iż: *ograniczeniu liczby kosztownych postępowań podatkowych oraz zwiększeniu wykorzystywania możliwości złożenia korekty deklaracji służyć też będzie dokonywanie oceny prawnej w protokole kontroli podatkowej i zamieszczanie już w protokole kontroli, a nie w zawiadomieniu o sposobie załatwienia zastrzeżeń pokontrolnych – pouczenia o prawie złożenia korekty deklaracji (...). Wszczywanie postępowania podatkowego może okazać się zbędne, jeżeli argumentacja podatnika zaprezentowana w zastrzeżeniach do protokołu kontroli okaże się trafna i przekonywująca dla organu podatkowego. Zamieszczanie oceny prawnej w protokole kontroli podatkowej, dopuszczalność korekt deklaracji po zakończeniu kontroli podatkowej (bez żadnych ograniczeń przedmiotowych) oraz niekaralność za uszczuplenia uregulowane przez podatnika wraz ze złożoną korektą, stymulować będą podatników do dobrowolnego wykonywania zobowiązań podatkowych bez potrzeby wszczynania postępowania podatkowego.*⁹

Wskazane działania stanowią ponadto wypełnienie w praktyce działalności administracji podatkowej konstytucyjnej zasady ochrony zaufania obywateli do działań organów państwa. Zasada ta, uznana za fundamentalną regułę demokratycznego państwa prawa i wywodzona obecnie z art. 2 Konstytucji RP, stanowi dyrektywę o potrzebie *takiego stanowienia i stosowania prawa, by nie stawało się ono swoistą pułapką dla obywatela. Powinien on móc działać w zaufaniu, że nie narazi się na skutki prawne, które w momencie podejmowania decyzji były nie do przewidzenia.*¹⁰ Stanowi ona podstawę bezpieczeństwa prawnego obywateli, sprzyjającą wiarygodności państwa i jego organów.¹¹ Przedmiotowa zasada odgrywa szczególną rolę w sferze stosunków prawnopodatkowych, gdzie staje się jednocześnie wyznacznikiem działań legislacyjnych (por. orzeczenie Trybunału z dnia 19 czerwca 1992 r. (U. 6/92), *z zasady demokratycznego państwa prawnego wynika, że każda regulacja prawna, nawet o charakterze ustawowym, dająca organowi państwowemu uprawnienia do wkraczania w sferę praw i wolności obywatelskich, musi spełnić wymóg dostatecznej określoności*¹²) i pełni funkcję podstawowej dyrektywy interpretacyjnej. Wydaje się, że analizowany przepis art. 81b o.p. nie spełnia konstytucyjnych standardów i powinien zostać możliwie szybko poprawiony.

Wydaje się, że zasad tych nie spełnia również praktyka nieuznawania przez organy podatkowe skuteczności prawnej korekty rozliczeń podatku od towarów i usług złożonej po zakończeniu postępowania kontrolnego. Warto w tym miejscu zauwa-

żyć, że interpretacja przepisów podatkowych następować powinna w ich kontekście konstytucyjnym, a nie w całkowitym oderwaniu od wyrażonych w ustawie zasadniczej zasad podstawowych dla całego systemu prawnego. Tym bardziej w tym przypadku – gdy wykładnia literalna prowadzi do wielu możliwych rozwiązań – interpretujący przepis organ winien obrać rozwiązanie zgodne z wykładnią systemową.

Wobec wyżej przedstawionych argumentów trudno uwierzyć, że wyłączenie wynikające z art. 81b § 3 o.p. wynika z woli ustawodawcy, a nie przeoczenia. Wydaje się bowiem, że upraszczając przepisy dotyczące korekty deklaracji, zamiarem ustawodawcy było wyjście naprzeciw oczekiwaniom podatników. Służyć temu ma również przywrócona zasada niekarania sankcjami karnymi skarbowymi podatników, którzy skutecznie skorygują swoje deklaracje.

Reasumując – w ocenie autorów niniejszego opracowania – prawo do korekty deklaracji po zakończeniu postępowania kontrolnego przyznane winno być wszystkim podatnikom, bez ograniczenia przedmiotowego (w tym w zakresie podatku od towarów i usług) i bez względu na wynik przeprowadzonej kontroli, ustalenia zawarte w protokole kontroli podatkowej (tj. ustalenie istnienia bądź nie nieprawidłowości). Ograniczenie zakresu przedmiotowego prawa do korekty nosić bowiem może (i z pewnością nosi) elementy świadczące:

- o działaniu organów podatkowych w sposób sprzeczny z zasadami ogólnymi postępowania podatkowego i
- o naruszaniu konstytucyjnej zasady ochrony zaufania obywateli do działań organów państwa.

Zasady te natomiast stanowią integralną część przepisów regulujących procedurę podatkową i ich nieprzestrzeganie lub nieprawidłowe stosowanie może stanowić o rażącym naruszeniu przepisów prawa. Zasady te pełnią także bardzo ważną rolę – dyrektyw interpretacyjnych przepisów prawa – co niejednokrotnie podkreślone zostało zarówno przez orzecznictwo sądowe, jak też specjalistów prawa podatkowego. Optując za prawem uznania skuteczności prawnej wszystkich korekt składanych po zakończeniu postępowania kontrolnego, podkreślić należy, iż organy podatkowe powinny posługiwać się możliwie najprostszymi środkami prowadzącymi do załatwienia sprawy, przy czym działanie to winno wzbudzać zaufanie do organów podatkowych. To ostatnie z kolei winno iść w parze z równym traktowaniem wszystkich podatników wobec prawa, co gwarantuje Konstytucja RP.

Ponadto, zwracając szczególną uwagę na misję administracji podatkowej określonej przez Ministra Finansów w Wytycznych do realizacji zadań w zakresie wybranych zagadnień związanych z działaniem dyrektorów izb skarbowych i naczelników urzędów skarbowych w 2007 r., a którą jest *pozyskiwanie dochodów podatkowych przy maksymalizacji poziomu dobrowolnego wypełniania obowiązków podatkowych oraz zapewnieniu podatnikom wysokiej jakości obsługi w warunkach jednolitego*

8 Wytyczne do realizacji zadań w zakresie wybranych zagadnień związanych z działaniem dyrektorów izb skarbowych i naczelników urzędów skarbowych w 2007 r., s. 23.

9 *Ibidem*, s. 24.

10 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 15 września 1998 r. (K. 10/98), wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 grudnia 1999 r. (K. 22/99), strona internetowa Trybunału Konstytucyjnego, www.trybunal.gov.pl z dnia 5 marca 2007 r.

11 Powoływany już wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 grudnia 1999 r. (K. 22/99), strona internetowa Trybunału Konstytucyjnego, www.trybunal.gov.pl z dnia 5 marca 2007 r.

12 Orzeczenie Trybunału z dnia 19 czerwca 1992 r. (U. 6/92), strona internetowa Trybunału Konstytucyjnego, www.trybunal.gov.pl z dnia 5 marca 2007 r.

stosowania przepisów prawa podatkowego wobec wszystkich podatników przy jednoczesnej racjonalizacji wydatków związanych z bieżącym funkcjonowaniem, wydaje się racjonalne, celowe i co najważniejsze zbieżne z założeniami polityki finansowej państwa – uznawanie przez organ podatkowy skuteczności prawnej korekty rozliczeń podatku od towarów i usług, złożonej po zakończeniu postępowania kontrolnego.

ROZPRAWA W POSTĘPOWANIU PODATKOWYM

Obowiązujące od 1 stycznia 2007 r. zmiany w Ordynacji podatkowej, wprowadziły między innymi rozprawę do odwoławczego postępowania podatkowego. Pomimo zamieszczenia całego nowego rozdziału 11a w dziale IV w tymże akcie prawnym, poświęconego tej instytucji, nader skąpa ilość unormowań prawnych odnoszących się do rozprawy może budzić wątpliwości przy ich stosowaniu w praktyce. Referat ten jest próbą zwrócenia uwagi na wybrane zagadnienia nie tylko natury prawnej, ale również technicznej, jakie mogą pojawić się przy realizacji tej instytucji.

1. Uwagi ogólne

Rozprawa nie jest instytucją nieznaną w polskiej tradycji postępowań administracyjno-podatkowych. W okresie międzywojennym możliwość przeprowadzenia ustnej rozprawy administracyjnej przewidywało rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 22 marca 1928 r. o postępowaniu administracyjnym.¹ Natomiast po wojnie taką możliwość odbycia rozprawy dawał organom finansowym dekret z dnia 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym², a następnie stosowany od 1981 r. do 1997 r. w sprawach podatkowych – Kodeks postępowania administracyjnego (k.p.a.).³ Ustawodawca nie zdecydował się od razu na wprowadzenie rozprawy w uchwalonej 29 sierpnia 1997 r. ustawie – Ordynacja podatkowa. Nastąpiło to dopiero w ostatnim czasie, tj. od 1 stycznia 2007 r.⁴ Wprowadzone przepisy o rozprawie, zgodnie z założeniami normodawcy, miały stanowić w dużej części odwołanie analogicznych przepisów k.p.a., ze zmianami dostosowawczymi uwzględniającymi specyfikę postępowania podatkowego.⁵ Niestety należy stwierdzić, iż

1 Dz.U. R.P. Nr 36, poz. 341.

2 Tekst jedn. Dz.U. z 1963 r., Nr 11, poz. 60, z późn. zm.

3 Tekst jedn. Dz.U. z 2000 r., Nr 98, poz. 1071, z późn. zm., cyt. dalej jako k.p.a.

4 Zmiany zostały dokonane ustawą z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 217, poz. 1590).

5 Zob. uzasadnienie rządowego projektu ustawy – Druk nr 731, 22 czerwca 2006 r., s. 11., www.sejm.gov.pl

regulacje te takiego „odwzorowania analogicznych przepisów k.p.a.” nie stanowią. Co więcej, obowiązujące w o.p. regulacje są na tyle ubogą wersją regulacji o rozprawie z k.p.a., że ich stosowanie wymaga częstego poszukiwania innych analogicznych unormowań (również zewnętrznych), niezbędnych do wypełniania powstałych luk prawnych. W takim przypadku szczególną rolę należy przypisać zasadom ogólnym postępowania podatkowego (art. 120 – art. 129 o.p.).⁶

2. Przesłanki uzasadniające przeprowadzenie rozprawy

W literaturze przedmiotu podkreśla się, że rozprawa jest zabiegiem organizacyjnym, przy pomocy którego organ prowadzący postępowanie administracyjne może osiągnąć koncentrację postępowania wyjaśniającego w określonym miejscu i czasie.⁷ Możliwość odbycia rozprawy uregulowanej w o.p., została ograniczona tylko do toku postępowania przed odwoławczymi organami podatkowymi (Minister Finansów, Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej, Dyrektor Izby Skarbowej, Dyrektor Izby Celnej, samorządowe kolegium odwoławcze – art. 200a § 1 o.p.). Takiego uprawnienia do wszczęcia i przeprowadzenia rozprawy nie otrzymały organy podatkowe I instancji. Zasadą jest, iż organ odwoławczy przeprowadzi rozprawę z urzędu albo na wniosek strony. Przy obu sposobach odbycia rozprawy, ustawodawca zakreślił przesłanki, pojawienie się których determinuje przeprowadzenie rozprawy (art. 200a § 1 pkt 1 o.p.). Należy podkreślić, iż nie mamy tu do czynienia z uznaniowością odwoławczych organów podatkowych. Element uznaniowy i to w okrojonym zakresie, pojawia się jedynie przy odmowie przeprowadzenia rozprawy (art. 200a § 3 o.p.). Organ odwoławczy jest zobligowany do przeprowadzenia rozprawy z urzędu, jeżeli zaistniałaby chociażby jedna z niżej wymienionych okoliczności:

- zachodzi potrzeba wyjaśnienia istotnych okoliczności stanu faktycznego sprawy przy udziale świadków lub,
- zachodzi potrzeba wyjaśnienia istotnych okoliczności stanu faktycznego sprawy przy udziale biegłych lub,
- zachodzi potrzeba wyjaśnienia istotnych okoliczności stanu faktycznego sprawy w drodze oględzin lub,
- zachodzi potrzeba sprecyzowania argumentacji prawnej prezentowanej przez stronę w toku postępowania.

Zaprezentowany wyżej katalog przesłanek do przeprowadzenia rozprawy z urzędu ma charakter *numerus clausus*, co skutkuje brakiem możliwości ich roz-

szerzania lub modyfikowania. Użycie w dwóch pierwszych przesłankach słowa „świadków, biegłych” w liczbie mnogiej nie oznacza, iż do przeprowadzenia rozprawy niezbędny jest udział co najmniej dwóch świadków czy dwóch biegłych.⁸ Należy tu bowiem stosować ogólną zasadę, że jeżeli wolno więcej, to i wolno mniej. Okoliczność wyjaśniania stanu faktycznego „w drodze oględzin” wymaga przypomnienia, iż oględziny polegają na bezpośrednim zbadaniu osoby, nieruchomości, miejsca bądź rzeczy ruchomej w celu poczynienia określonych spostrzeżeń.⁹ Zatem wymieniony tu „rodzaj oględzin”, w tym miejsce pobytu (osoba) lub znajdowania się (rzecz), powinien być dokładnie sprecyzowany przed wyznaczeniem rozprawy. Najwięcej budzi wątpliwości i wymaga wyjaśnienia przesłanka „potrzeby sprecyzowania argumentacji prawnej prezentowanej przez stronę w toku postępowania”. Zwroty „organ odwoławczy” oraz „w toku postępowania” czytane razem należy rozumieć w ten sposób, iż ta przesłanka może zaistnieć najwcześniej od dnia skutecznego wniesienia środka zaskarżenia (odwołania, zażalenia). Od tej chwili jednakże organy podatkowe powinny zwracać uwagę, aby elementy tej przesłanki, będącej podstawą przeprowadzenia rozprawy, nie „zdublowały się” z procedurą uzupełniania braków odwołania lub zażalenia (art. 169 w zw. z art. 222 o.p.). Należy bowiem podkreślić, że w sytuacji, gdy wniesione na przykład odwołanie nie zawiera któregoś z istotnych elementów, tj. zarzutów przeciw decyzji albo nie określa istoty i zakresu żądania będącego przedmiotem odwołania, to wówczas organ podatkowy I instancji (bo za jego pośrednictwem wnosi się odwołanie i musi on odpowiedzieć na zarzuty odwołania – art. 223 § 1 i art. 227 § 2 o.p.) wzywa wnoszącego do usunięcia braków w terminie 7 dni, z pouczeniem, że niewypełnienie tego warunku, spowoduje pozostawienie odwołania bez rozpatrzenia. Niedopełnienie tego warunku przez stronę postępowania będzie skutkowało tym, iż nie organ podatkowy I instancji, lecz organ podatkowy odwoławczy wyda postanowienie o pozostawieniu podania bez rozpatrzenia (art. 228 § 1 pkt 3 o.p.).¹⁰ Nie oznacza to jednak oczywiście, iż nigdy nie zaistnieje „potrzeba sprecyzowania argumentacji prawnej”, na przykład zawartej w samym uzasadnieniu odwołania. Wówczas z pewnością nieodzowna może okazać się rozprawa. Jednak wtedy wykluczone byłoby stosowanie przez organ odwoławczy art. 169 w zw. z art. 222 o.p.

Omówiony wyżej katalog przesłanek do przeprowadzenia rozprawy z urzędu, może być także „elementem do uzasadniania” przez stronę, przy przeprowadzaniu rozprawy na wniosek (art. 200a § 1 pkt 2 o.p.).¹¹ Organ odwoławczy jest bowiem

6 Zob. S. Presnarowicz, (w:) L. Etel (red.), R. Dowgier, G. Liszewski, M. Popławski, S. Presnarowicz, Prawo podatkowe, Warszawa 2005, s. 247–251 oraz S. Presnarowicz, (w:) C. Kosikowski i L. Etel (red.), R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2006, s. 591–510.
7 Zob. W. Dawidowicz, Zarys procesu administracyjnego, Warszawa 1989, s. 103.

8 Odmienny pogląd w tej kwestii wyraża B. Adamiak, (w:) Czy rozprawa uprości postępowanie odwoławcze?, Jurysdykcja Podatkowa 2007, nr 1, s. 41.

9 Zob. więcej na ten temat: P. Pietrasz, (w:) C. Kosikowski i L. Etel (red.), R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2006, s. 703–704.

10 Zob. S. Presnarowicz, (w:) C. Kosikowski i L. Etel (red.), R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2006, s. 778.

11 Tak też: A. Biegalski, Rozprawa w postępowaniu podatkowym – przebieg i konsekwencje, Prawo i Podatki 2007, nr 1, s. 9.

zobligowany do przeprowadzenia rozprawy na wniosek strony, jeżeli łącznie wystąpią takie okoliczności, że:

- strona złożyła stosowny wniosek (na piśmie lub ustnie do protokołu),
- strona we wniosku uzasadniła potrzebę przeprowadzenia rozprawy, wskazując, jakie okoliczności sprawy powinny być wyjaśnione,
- strona we wniosku uzasadniła potrzebę przeprowadzenia rozprawy, wskazując, jakie czynności powinny być dokonane na rozprawie,
- organ odwoławczy uprzednio nie skorzystał z możliwości odmowy przeprowadzenia rozprawy.

Wyznaczenie przez organ odwoławczy terminu rozprawy, po złożonym wniosku strony, oznacza iż organ ten nie skorzystał z przysługującego mu uprawnienia do odmowy przeprowadzenia rozprawy (art. 200a § 3 o.p.). Należy zwrócić uwagę, że złożony przez stronę wniosek o przeprowadzenie rozprawy, to podanie (art. 168 § 1 o.p.). Jeżeli zatem w tym podaniu strona nie uzasadniła potrzeby przeprowadzenia rozprawy, nie wskazując: jakie okoliczności sprawy powinny być wyjaśnione oraz jakie czynności powinny być dokonane na rozprawie (dwie przesłanki łącznie), wówczas organ odwoławczy jest zobligowany do zastosowania procedury uzupełniania braków podania. Nie uzupełnienie braków omawianego podania, powinno skutkować wydaniem przez organ odwoławczy postanowienia, o pozostawieniu tegoż podania (wniosku) bez rozpatrzenia, na które przysługuje zażalenie (art. 169 § 1 w zw. z art. 200a § 2 oraz art. 229 i art. 235 o.p.). W takim przypadku pozbawione byłoby jakichkolwiek podstaw prawnych, wszczynanie procedury w sprawie odmowy przeprowadzenia rozprawy (art. 200a § 4 o.p.). Postępowanie o uzupełnienie braków podania, ma bowiem charakter postępowania uprzedniego, w stosunku do odmowy przeprowadzenia rozprawy.

3. Przesłanki będące podstawą do odmowy przeprowadzenia rozprawy

Organ odwoławczy może odmówić przeprowadzenia rozprawy, jeżeli jej przedmiotem mają być okoliczności niemające znaczenia dla sprawy albo okoliczności te są wystarczająco potwierdzone innym dowodem (art. 200a § 3 o.p.). Ustawodawca zawarł tu dwie przesłanki rozłączne, do ewentualnej odmowy przeprowadzenia rozprawy. Zaistnienie zatem nawet jednej z podanych okoliczności, może (ale nie musi) powodować odmowne załatwienie wniosku strony. Przywołany tu przepis do-
wodzi, iż mamy do czynienia z działaniem odwoławczych organów podatkowych o charakterze uznaniowym.¹² O orzekaniu na zasadzie wyboru wskazuje w szcze-

¹² Na temat pojęcia uznania zob. M. Mincer, *Uznanie administracyjne*, Toruń 1983, s. 8 i n.

gólności użyte w regulacji określenie, iż organ odwoławczy „może” odmówić przeprowadzenia rozprawy.¹³ Przy rozstrzygnięciach o charakterze uznaniowym organy podatkowe zawsze powinny wykazać szczególną dbałość, o sporządzenie wyczerpującego uzasadnienia swojego orzeczenia. W sprawie odmowy przeprowadzenia rozprawy organ odwoławczy wydaje postanowienie (art. 200a § 4 o.p.). Na postanowienie to nie służy zażalenie, gdyż w tym miejscu Ordynacja podatkowa nic na ten temat nie stanowi (art. 236 § 1 o.p.). Postanowienie to będzie zatem mogło być zaskarżone dopiero w skardze do sądu administracyjnego.

4. Czynności poprzedzające przeprowadzenie rozprawy

Niestety, ustawodawca w sposób marginalny uregulował czynności niezbędne do wykonania przez organ odwoławczy, które powinny poprzedzać przeprowadzenie rozprawy. Właściwie wskazał jedynie, że termin rozprawy powinien być tak wyznaczony, aby doręczenie wezwania nastąpiło najpóźniej na 7 dni przed rozprawą (art. 200 b o.p.). Pominięto na przykład te unormowania, które mogłyby określać szczególne elementy wezwania na rozprawę. Nieprawdą jest zatem, co podkreślałem już na wstępie referatu, iż wprowadzono w tym zakresie odwzorowanie analogicznych przepisów k.p.a.¹⁴ W takiej sytuacji, w celu wypełnienia zaistniałych luk prawnych, organ odwoławczy tym bardziej może czuć się upoważniony do poszukiwania i stosowania analogicznych unormowań prawnych, zawartych zarówno w Ordynacji podatkowej, jak również znajdujących się w innych zewnętrznych aktach prawnych (np. k.p.a.).

Poza elementami natury ogólnej odnoszącymi się do rozprawy, **rodzaj zaistniałej przesłanki, będącej podstawą do przeprowadzenia rozprawy, a nawet rodzaj podmiotu wszczynającego rozprawę (organ lub strona), w znacznej mierze będzie wyznacznikiem zakresu czynności organu odwoławczego, niezbędnych do wykonania przed rozprawą.** Jeśli więc na przykład organ odwoławczy stwierdzi, iż zaszła potrzeba wyjaśnienia istotnych okoliczności stanu faktycznego sprawy przy udziale świadków (świadka) – ma obowiązek (nie występuje tu uznaniowość, o czym była mowa wyżej) przeprowadzenia rozprawy w toku postępowania odwoławczego (art. 200a § 1 pkt 1 o.p.). W takiej sytuacji organ odwoławczy powinien

¹³ Zdaniem J. Zimmermanna, „uznanie administracyjne polega (...) na przyznaniu organom administracji publicznej możliwości dokonania wyboru spośród dwóch lub więcej dopuszczalnych przez ustawę, a równowartościowych prawnie rozwiązań, przy czym wybór ten nie jest zupełnie dowolny i swobodny, ale jest ograniczony przez ustawodawcę w samej normie wprowadzającej uznanie...”, zob. (w:) *Polska jurysdykcja administracyjna*, Warszawa 1996, s. 116–117.

¹⁴ Stosownie do treści art. 90 § 1 i § 2 k.p.a., organ administracji publicznej podejmuje przed rozprawą czynności niezbędne do jej przeprowadzenia, a w szczególności wzywa strony do złożenia przed rozprawą wyjaśnień, dokumentów i innych dowodów oraz do stawienia się na rozprawę osobiście lub przez przedstawicieli albo pełnomocników oraz świadków i biegłych. Natomiast w myśl art. 91 § 1 k.p.a., w wezwaniu na rozprawę określa się termin, miejsce i przedmiot rozprawy.

wydać postanowienie o powołaniu osoby na świadka (art. 216 o.p.), na które nie służy zażalenie (art. 236 § 1 o.p.) oraz doręczyć je świadkowi i stronie. Jeśli w sprawie został przez stronę ustanowiony pełnomocnik, postanowienie doręczamy wyłącznie pełnomocnikowi (art. 145 § 2 o.p.). Oczywiście, jeżeli organ odwoławczy uzna za celowe, aby przy przesłuchaniu świadka obecna była strona (pomocna w ustaleniach mogłaby być konfrontacja), to wówczas powinien stronie doręczyć wezwanie. Nie ma przeszkód prawnych, aby jednocześnie w postanowieniu o powołaniu osoby na świadka, zawrzeć wezwanie świadka (strony) na rozprawę. Wezwanie powinno spełniać wymogi określone w art. 159 § 1 o.p., w tym między innymi zawierać informację o terminie, miejscu i przedmiocie rozprawy.¹⁵ Należy pamiętać, że termin rozprawy powinien być tak wyznaczony, aby doręczenie tegoż postanowienia (z wezwaniem) świadkowi i stronie (wyłącznie pełnomocnikowi, jeśli został ustanowiony), za potwierdzeniem odbioru, nastąpiło najpóźniej na 7 dni przed rozprawą (art. 200 b o.p.). W przypadku powołania na świadka więcej niż jednej osoby, postanowienia (z wezwaniem) powinny być sporządzane i doręczane oddzielnie dla każdego ze świadków (bez informacji o innych świadkach) oraz stronie, wyłącznie pełnomocnikowi lub stronie i pełnomocnikowi, w zależności od sytuacji (art. 129 o.p.). O terminie rozprawy powinien też być obligatoryjnie zawiadomiony organ podatkowy I instancji. W rozprawie bowiem obowiązkowo musi uczestniczyć upoważniony pracownik organu I instancji, od którego decyzji wniesiono odwołanie (art. 200c § 3 o.p.). Rozprawa powinna być wyznaczana w dogodnym czasie dla wszystkich jej uczestników. Wyjątkowo jednak rozprawa powinna być przeprowadzana w godzinach innych niż urzędowe godziny pracy organu odwoławczego.

5. Uczestnicy rozprawy

W zawartych w Ordynacji podatkowej unormowaniach o rozprawie nie określono bliżej pojęcia „uczestnik rozprawy”. Ustawodawca użył jednakże takiego zwrotu, w kontekście procedury zadawania pytania podczas rozprawy (art. 200d § 1 o.p.). Mając na uwadze regulacje prawne o rozprawie, pojęcie „uczestnika rozprawy” należy rozumieć bardzo szeroko. Takim podmiotem, w moim przekonaniu, będzie każdy, kto będąc do tego uprawnionym w świetle prawa, nawet w sposób bierny, wziął udział w rozprawie. Niewątpliwie do tego rodzaju podmiotów będziemy mogli między innymi zaliczyć: stronę (w tym małżonka), pełnomocnika strony, przedstawiciela strony, organizację społeczną (jej przedstawiciela na rozprawie), prokuratora, Rzecznika Praw Obywatelskich, kierującego rozprawą, upoważnionego pracownika organu I instancji, protokolanta, świadka, biegłego, osobę wezwaną

¹⁵ Analogicznie, jak stanowi przywoływany w przypisie poprzednim art. 91 § 1 k.p.a.

do złożenia wyjaśnień, zeznań lub dokonania określonej czynności oraz osobę trzecią wezwaną do okazania przedmiotu oględzin.

Bliższe określenie kręgu podmiotów zaliczonych do uczestników rozprawy jest istotne, nie tylko z powodu samej możliwości ich udziału lub braku udziału w rozprawie, ale również z powodu ich uprawnień i obowiązków, a nawet samej postawy tych osób na rozprawie. Należy bowiem podkreślić, iż stronę obciążają koszty stawienia uczestników postępowania na rozprawę, która nie odbyła się w wyniku nieusprawiedliwionego niestawienia strony, która złożyła wniosek o przeprowadzenie rozprawy (art. 267 § 1 pkt 1a o.p.). Regulacja ta daje podstawy obciążenia kosztami wyłącznie strony odwoławczego postępowania podatkowego. W innym miejscu o.p. ustawodawca wprowadza także możliwość zastosowania sankcji w stosunku do uczestników rozprawy. Mianowicie, każdy z uczestników rozprawy, który poprzez swoje niewłaściwe zachowanie utrudnia jej przeprowadzenie, może być ukarany przez kierującego rozprawą karą porządkową do 2.500 zł (art. 262 § 3 pkt 2 o.p.). Karę porządkową nakłada się w formie postanowienia, na które służy zażalenie (art. 262 § 5 o.p.).

6. Przebieg rozprawy

W postanowieniu (z wezwaniem) w sprawie rozprawy, oprócz określonego jej terminu (dzień, miesiąc, rok, godzina rozpoczęcia), powinno również zostać precyzyjnie określone miejsce przeprowadzenia rozprawy (dokładny adres). Ustawodawca nie wprowadził w zakresie wyznaczania miejsca rozprawy jakichkolwiek ograniczeń, pozostawiając to do uznania organu odwoławczego. Oczywiście, większość rozpraw będzie odbywać się w siedzibie podatkowego organu odwoławczego. Jeżeli jednak powstanie taka konieczność, rozprawa może zostać również przeprowadzona na przykład na terenie siedziby działalności strony postępowania. Może to nastąpić zwłaszcza wówczas, gdy będzie zachodzić potrzeba wyjaśnienia istotnych okoliczności stanu faktycznego sprawy w drodze oględzin, chociażby nieruchomości (art. 200a § 1 pkt 1 o.p.). Jeżeli rozprawa będzie odbywać się w siedzibie organu odwoławczego, brak jest podstaw prawnych do umieszczania w miejscu przed wejściem do sali (pokoju) rozpraw jakiegokolwiek informacji o rozprawie (np. wokandy). Należy bowiem pamiętać, iż postępowanie podatkowe jest jawne wyłącznie dla stron (art. 129 o.p.). Organ odwoławczy jest zobowiązany do sporządzenia zwięzłego protokołu z rozprawy (art. 172 § 2 pkt 5 o.p.). Wskazane by było, aby rozprawa była protokołowana przez inną osobę niż przez kierującego rozprawą. Kierujący rozprawą musi bowiem wyłącznie skupić się nad zapewnieniem jej prawidłowego przebiegu. Sporządzanie protokołu może odbywać się odręcznie lub przy użyciu urządzeń technicznych (komputer z drukarką). Ważne jest jednak, aby protokół z rozprawy był gotowy do podpisania przez jego uczestników od razu po zakońc-

niu rozprawy. Wszystkie zapisy do protokołu z przebiegu rozprawy powinien sporządzić protokolant pod wyraźne dyktando kierującego rozprawą. Nie ma wymogu protokolowania każdego słowa, jakie pada na rozprawie. Zapis powinien odzwierciedlać treść i sens zadawanych pytań oraz składanych przez uczestników wyjaśnień. Jednak na wyraźne żądanie zeznającego, należy zaprotokołować wypowiedź w dosłownym brzmieniu.

Rozprawą kieruje upoważniony do przeprowadzenia rozprawy pracownik organu odwoławczego. Gdy postępowanie toczy się przed samorządowym kolegium odwoławczym, rozprawą kieruje przewodniczący albo wyznaczony członek tego kolegium (art. 200c § 1 i § 2 o.p.). Najbardziej optymalnym rozwiązaniem byłoby, aby upoważnienie do przeprowadzenia rozprawy otrzymywał ten pracownik organu odwoławczego (przewodniczący lub członek kolegium), który prowadzi daną sprawę. Stwierdzenie to odnosi się również do uczestniczącego w rozprawie pracownika organu I instancji. Nie zawsze jednak, z różnych powodów, jest to możliwe. Moim zdaniem, upoważnienie do przeprowadzenia rozprawy może być udzielane pracownikowi organu odwoławczego (przewodniczącemu lub członkowi kolegium) każdorazowo do każdej sprawy (rozprawy) lub może być udzielone jednorazowo na stałe (do czasu odwołania lub wygaśnięcia).

Na salę rozpraw (pokój rozpraw) zaprasza się jednocześnie wszystkich obecnych uczestników rozprawy. Rozprawa rozpoczyna się od momentu, gdy kierujący rozprawą werbalnie stwierdzi, iż „otwiera rozprawę”. Rozprawa kończy się w chwili, gdy kierujący rozprawą oznajmi, iż „zamyka rozprawę”. Po otwarciu rozprawy kierujący rozprawą powinien przedstawić się (podać imię i nazwisko, stanowisko służbowe) oraz oznajmić, iż został upoważniony przez organ odwoławczy do kierowania rozprawą (upoważnienie na piśmie), co zostaje zaprotokołowane. Następnie kierujący rozprawą zwraca się do obecnych uczestników o podanie, kto się stawił, prosząc jednocześnie o okazanie dowodów tożsamości. Personalalia (imię i nazwisko oraz określenie, w jakim charakterze występuje) poszczególnych uczestników rozprawy wymagają dokładnego opisanie w protokole. Jeśli nie stawiła się wezwana na rozprawę strona (lub jedna ze stron) oraz nie ma potwierdzenia prawidłowości doręczenia wezwań, kierujący rozprawą powinien odroczyć jej termin. Potrzeba odroczenia terminu rozprawy może również wynikać z przyczyn niemożliwych do przewyciężenia, podważających sens przeprowadzania rozprawy (np. nie stawił się jedyny w sprawie świadek).

Kolejną czynnością kierującego rozprawą powinno być zapytanie jej uczestników, czy zgłaszają wnioski formalne. Jeśli wnioski zostaną zgłoszone, należy ten fakt również odnotować w protokole. W praktyce często pojawia się wniosek formalny strony o odroczenie terminu rozprawy. Kierujący rozprawą oczywiście jest uprawniony do odroczenia rozprawy. W takiej jednak sytuacji powody do odroczenia rozprawy powinny być poważne.

Z zasad ogólnych przeprowadzania rozpraw wynika, iż na sali rozpraw nie powinien przebywać i być przesłuchiwany więcej niż jeden świadek. Do przesłuchania świadków lub biegłych należy stosować przepisy zawarte w art. 195–197 o.p. Na sali rozpraw nie mogą też przebywać osoby towarzyszące stronie, świadkom (nie dotyczy to oczywiście ich pełnomocników czy przedstawicieli) lub osoby niepełnoletnie – niebędące uczestnikami rozprawy. W postępowaniu podatkowym takie obostrzenia można wywodzić także z zasady jawności postępowania wyłącznie dla stron (art. 129 o.p.). Zasada ta nie obowiązuje jednak na przykład przy konfrontacji dwóch biegłych. Kierujący rozprawą jest odpowiedzialny za prawidłowy przebieg rozprawy i to on decyduje o kolejności wystąpień uczestników rozpraw, czasie ich wystąpień, ukaraniu za niewłaściwe zachowanie się, czy uchylaniu zadawanych pytań (art. 200d § 2 o.p.). Na uchylenie pytania przez kierującego rozprawą nie przysługują zainteresowanemu żadne środki zaskarżenia. Jednakże na żądanie strony należy zamieścić w protokole treść uchylonego pytania (art. 200d § 2 o.p.).

Należy w tym miejscu podkreślić, iż ustawodawca szczególnie wyartykułował w Ordynacji podatkowej uprawnienia przyznane stronie postępowania. Na rozprawie bowiem strona może składać wyjaśnienia, zgłaszać żądania, propozycje i zarzuty oraz przedstawiać dowody na ich poparcie. Ponadto strona może wypowiadać się co do wyników postępowania dowodowego (art. 200d § 1 o.p.). Nie oznacza to jednak, iż zgłoszony na rozprawie przez stronę nowy wniosek dowodowy (na przykład o powołanie nowego świadka) musi być rozpatrzony na tejże rozprawie. Należy bowiem pamiętać, iż każdy „zawnioskowany nowy dowód” wymaga analizy i oceny z punktu widzenia całego materiału dowodowego zgromadzonego w sprawie. Ponadto kierujący rozprawą nie zawsze będzie również osobą upoważnioną do rozstrzygania tej kwestii w sprawie. Taki wniosek dowodowy powinien być rozpatrzony na zasadach ogólnych (po zakończonej rozprawie), nie wyłączając oczywiście możliwości odbycia kolejnej rozprawy – w ramach odwoławczego postępowania podatkowego.

Na zakończenie rozprawy kierujący nią pracownik powinien odczytać protokół z rozprawy. Uczestnicy rozprawy mają obowiązek podpisać ów dokument. Odnotowany również powinien zostać brak podpisu uczestnika rozprawy. Nie dotyczy to jednak na przykład świadków, których obecność na sali rozpraw powinna skończyć się wcześniej. Uprzednio zatem, od razu po złożeniu zeznań, każdy ze świadków z osobna powinien podpisać swoją część zeznań.

7. Czynności organu odwoławczego po przeprowadzeniu rozprawy

Po przeprowadzeniu rozprawy lub odmowie jej przeprowadzenia należy wyznaczyć nowy 7-dniowy termin do zapoznania się z aktami sprawy, ale tylko wówczas, gdyby prowadziło to do pozbawienia możliwości oceny przez stronę zebranego materiału dowodowego i zaferowania nowych dowodów, które mogłyby mieć wpływ na wynik sprawy.¹⁶ W każdej sprawie oceny takiej, zawsze indywidualnie, powinien dokonać organ odwoławczy przed wydaniem decyzji (art. 200 o.p.). Wprowadzenie instytucji rozprawy dało również organom odwoławczym możliwość wydłużenia w czasie załatwiania sprawy. W myśl bowiem art. 139 § 3 o.p., załatwienie sprawy w postępowaniu odwoławczym powinno nastąpić nie później niż w ciągu 2 miesięcy od dnia otrzymania odwołania przez organ odwoławczy, a sprawy, w której przeprowadzono rozprawę lub strona złożyła wniosek o przeprowadzenie rozprawy – nie później niż w ciągu 3 miesięcy. Należy jednak podkreślić, iż do terminów wyżej określonych (2–3-miesięcznych) nie wlicza się terminów przewidzianych w przepisach prawa podatkowego dla dokonania określonych czynności. Tu „czasokres wyłączenia” od terminów należy: zaliczyć 7 dni (przed rozprawą) oraz 1 dzień (rozprawa), czyli łącznie 8 dni. Trzeba wszak pamiętać, iż powyższe wyłączenia czasokresów od terminów załatwiania sprawy nie skutkują wstrzymaniem nienaliczania odsetek za zwłokę. Po upływie zatem terminu (3-miesięcznego), już nie nalicza się odsetek za zwłokę (art. 54 § 1 pkt 3 o.p.).

8. Rozprawa jako część składowa odwoławczego postępowania podatkowego

W myśl unormowań Ordynacji podatkowej, postępowanie podatkowe jest dwuinstancyjne (art. 127 o.p.). W orzeczeniu z dnia 25 stycznia 2005 r. WSA w Szczecinie podkreślał, iż istota administracyjnego toku instancji polega na dwukrotnym rozstrzygnięciu tej samej sprawy, nie zaś na kontroli zasadności argumentów postawionych w stosunku do orzeczenia organu I instancji.¹⁷ Niewątpliwie zatem rozprawa przeprowadzona w trakcie odwoławczego postępowania podatkowego ma być instytucją ułatwiającą ponowne rozstrzygnięcie tej samej sprawy. Moim zdaniem, obowiązek udziału pracownika organu I instancji w rozprawie nie stanowi o nowym elemencie kontradiktoryjności w odwoławczym postępowaniu podatkowym.¹⁸ Obecność w czasie rozprawy tego podmiotu nie powoduje bowiem, iż organ odwoławczy

¹⁶ Zob. uchwała 7 Sędziów NSA z dnia 25 kwietnia 2005 r. (FPS 6/04), ONSAIWSA 2005, nr 4, poz. 66.

¹⁷ Zob. wyrok WSA (SA/Sz 2273/03), Biuletyn Skarbowy 2005, nr 4, s. 30.

¹⁸ Odmienny pogląd prezentuje B. Adamiak, (w:) Czy rozprawa uprości postępowanie odwoławcze? Jurysdykcja Podatkowa 2007, nr 1, s. 39.

staje się arbitrem rozstrzygającym spór między podatnikiem (stroną) a organem podatkowym I instancji.¹⁹ Tezy przeciwnej nie potwierdza przepis, w którym stwierdza się, iż w rozprawie uczestniczy upoważniony pracownik organu I instancji, od którego decyzji wniesiono odwołanie (art. 200c § 3 o.p.). Należy zwrócić uwagę, że ustawodawca *expresiss verbis* nie nadał tym podmiotom (ani pracownikowi, ani organowi I instancji) statusu strony. W cytowanym przepisie nie stwierdza się bowiem, że podmioty te (lub któryś z tych podmiotów) działają na prawach strony.²⁰ Gdyby jednak taki element w unormowaniu tym pojawił się w przyszłości, wówczas pod znakiem zapytania stałaby istota i sens dwuinstancyjności postępowania podatkowego, jako zasady chronionej również przez Konstytucję RP (art. 78).

Powyższych wywodów nie można zakończyć bez udzielenia odpowiedzi na pytanie o status i rolę uczestniczącego w rozprawie upoważnionego pracownika organu I instancji, od którego decyzji wniesiono odwołanie. W moim przekonaniu, pomimo iż ów podmiot niewątpliwie ma status uczestnika rozprawy, to nie można mu przypisać praw strony postępowania odwoławczego, o czym wyżej była mowa. Jego uczestnictwo w rozprawie będzie miało zatem charakter ograniczony, żeby nie powiedzieć bierny. Na pewno będzie mógł odpowiadać na pytania zadawane przez kierującego rozprawą. Jego rola będzie zatem sprowadzać się do wyjaśniania tego (nawet nie do uzupełniania), co zostało ustalone przed organem I instancji. Te wyjaśnienia pracownika przed organem odwoławczym powinny odnosić się w szczególności do zarzutów zawartych w odwołaniu strony (art. 227 § 2 o.p.).

Rozprawa jako część składowa odwoławczego postępowania podatkowego mieści się w uprawnieniach organu odwoławczego do prowadzenia dodatkowego postępowania w celu uzupełnienia dowodów i materiałów w sprawie (art. 229 o.p.). Trzeba jednak pamiętać, że skorzystanie z tego uprawnienia w sposób znaczący ogranicza odwoławczy organ podatkowy w podejmowaniu rozstrzygnięć kasacyjnych (art. 233 § 2 o.p.). Przeprowadzenie rozprawy bowiem (czyli wyjaśnianie sprawy we własnym zakresie) co do zasady nie powinno powodować, iż organ odwoławczy uchyla w całości zaskarżoną decyzję i przekazuje sprawę do ponownego rozpatrzenia.

9. Wnioski de lege ferenda

Wnioski *de lege ferenda* nasuwają się same z uczynionych wyżej wywodów. Powrót rozprawy do postępowania podatkowego (choćby tylko odwoławczego) należy ze wszech miar ocenić pozytywnie, czego niestety nie można powiedzieć o sty-

¹⁹ Tak też: D. Strzelec, (w:) Rozprawa jako sposób wyjaśnienia okoliczności sprawy w podatkowym postępowaniu odwoławczym, Monitor Podatkowy 2007, nr 2, s. 29 oraz A. Biegański, Rozprawa w postępowaniu podatkowym – przebieg i konsekwencje, Prawo i Podatki 2007, nr 1, s. 10–11.

²⁰ Normodawca uczynił tak w stosunku do organizacji społecznej, gdzie wprost stwierdza się, że uczestniczy ona w postępowaniu na prawach strony (art. 133a § 3 o.p.).

lu legislacyjnym, w jakim to uczyniono. Ale tym już naprawdę nikt się nie przejmuje! Coraz częściej bowiem w obiegowej, szeptanej propagandzie legislatorów powiada się, iż czas uleczy rany. Mianowicie, dwa, trzy lata funkcjonowania przepisów w praktyce i będzie wiadomo, co należy zmienić. I wtedy poprawi się! Ale ktoś mógłby zapytać o tzw. koszty społeczne wadliwych, niepełnych rozwiązań prawnych?

Robert Suwaj

PROCESOWE KONSEKWENCJE WPROWADZENIA INSTYTUCJI ROZPRAWY DO POSTĘPOWANIA PODATKOWEGO

1. Zagadnienia wprowadzające

Ustawodawca, po ośmiu latach funkcjonowania Ordynacji podatkowej, postanowił wprowadzić od 1 stycznia 2007 r. do postępowania podatkowego nową, choć znaną ogólnemu postępowaniu administracyjnemu, instytucję rozprawy przed organem odwoławczym. W doktrynie podkreśla się, że rozprawa jest formą postępowania wyjaśniającego, umożliwiającą realizację „zasady kontradiktoryjności, koncentracji dowodów, bezpośredniości, szybkości, prostoty, oszczędności, jedności i celowości wszystkich czynności składających się na proces administracyjny”¹. Koncentracja materiału dowodowego w jednym miejscu i czasie jest z reguły czynnikiem upraszczającym i przyspieszającym postępowanie administracyjne, co stanowi przejaw zasady ekonomiki procesowej.

W ogólnym postępowaniu administracyjnym obowiązek przeprowadzenia rozprawy ciąży na organie administracji publicznej właściwym do orzekania w danej sprawie. Nie istnieją przeszkody w przeprowadzeniu rozprawy administracyjnej także przez organ współdziałający w rozumieniu art. 106 k.p.a. Skoro ma on obowiązek w razie potrzeby przeprowadzić postępowanie wyjaśniające (art. 106 § 4), formą tego postępowania, w przypadkach określonych w art. 89 k.p.a. jest rozprawa administracyjna. W postępowaniu podatkowym ustawodawca zdecydował się na wprowadzenie instytucji rozprawy wyłącznie do postępowania przed organem odwoławczym. Jest to rozwiązanie ciekawe, choć znane w procedurach europejskich², które jednak na polskim gruncie budzić może pewne wątpliwości interpretacyjne.

1 E. Iserzon, J. Starościak, Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, teksty, wzory i formularze, wyd. IV, Warszawa 1970, s. 181.

2 Holenderska ustawa z dnia 4 czerwca 1992 r. – ogólne prawo administracyjne (AWB) przewiduje w dziale 7 szczególne rozwiązania dotyczące rozpatrywania środków zaskarżenia, dla którego przyjęto formę rozprawy, z której przebiegu sporządza się protokół. Szerzej o rozprawie w ustawie holenderskiej: A. Korzeniowska, (w:) Postępowanie administracyjne w Europie, pod red. Z. Kmieciaka, Kraków 2006, s. 213–214.

Szczególnie istotny jawi się problem usytuowania tej formy postępowania wyjaśniającego wyłącznie na etapie postępowania odwoławczego. Powstaje pytanie – czy to oznacza, że organ I instancji nie ma prawa przeprowadzić rozprawy? W sensie formalnym oczywiście nie, gdyż nie został on upoważniony do zwoływania rozprawy przez ustawodawcę wprost, zaś w państwie prawa niedopuszczalne jest domniemywanie kompetencji organu. Nie zmienia to jednak faktu, iż organ I instancji może – w każdym czasie (oczywiście w toku postępowania) – przeprowadzić wszystkie czynności dowodowe, które mogą mieć miejsce na rozprawie. Praktycznie więc te same czynności dowodowe: przesłuchanie świadków, biegłych czy stron postępowania podatkowego, organ podatkowy I instancji może przeprowadzić również w jednym miejscu i w jednym czasie, jeżeli tylko taka konieczność zaistnieje. Zobowiązuje go wręcz do tego wyrażona w art. 125 o.p. zasada ekonomiki procesowej, zwana też zasadą szybkości postępowania.

W uzasadnieniu projektu ustawy wprowadzającej instytucję rozprawy wskazano, że przepisy o rozprawie mają stanowić w dużej części odwzorowanie analogicznych przepisów k.p.a. ze zmianami dostosowawczymi uwzględniającymi specyfikę postępowania podatkowego³. Stwierdzenie powyższe wydaje się być dość luźno powiązane z faktycznymi intencjami ustawodawcy. Najczęstszą przyczyną zwołania rozprawy w ogólnym postępowaniu administracyjnym (poza wymogami przepisów prawa materialnego) jest konieczność uzgodnienia interesów stron. Rozprawa pozwala więc na doprowadzenie do konfrontacji, która umożliwi organowi wyważenie słusznych interesów stron w danej sprawie. Postępowanie podatkowe – z uwagi na jego specyfikę – z dużo mniejszą częstotliwością zawiera w sobie element sporu między stronami tego samego postępowania. Stąd też odstępianie ustawodawcy od formy procesowej rozprawy na etapie postępowania podatkowego w I instancji należy ocenić jako słuszne.

2. Obowiązki organu odwoławczego związane z rozprawą

Na organie odwoławczym spoczywa obowiązek zbadania z urzędu, czy nie zachodzą przesłanki wymienione w art. 200a § 1 pkt 1 o.p., czyli: bądź to potrzeba wyjaśnienia istotnych okoliczności stanu faktycznego sprawy przy udziale świadków lub biegłych albo w drodze oględzin, lub sprecyzowania argumentacji prawnej prezentowanej przez stronę w toku postępowania.

W sytuacji zaś, gdy strona złożyła wniosek o przeprowadzenie rozprawy, organ podatkowy dokonuje oceny zasadności podania z punktu widzenia przedmiotu rozprawy. Ocena powyższego żądania należy wyłącznie do organu załatwiającego sprawę, który winien jest rozpatrywać zasadność wniosku dowodowego mając na

względnie – z jednej strony – konieczność zebrania całokształtu materiału dowodowego, z drugiej zaś strony – dyrektywy zasady racjonalności postępowania administracyjnego. Idzie tu o szybkość i sprawność działań organu, jednakże z koniecznością przeprowadzenia wszystkich niezbędnych czynności procesowych. Zadaniem organu załatwiającego sprawę jest więc wyważenie tych dwóch – sprzecznych ze sobą – przesłanek działania⁴.

Organ podatkowy jest związany wnioskiem strony o przeprowadzenie rozprawy z trzema wyjątkami. Po pierwsze, niewątpliwą przyczyną odmowy realizacji wniosku strony będzie sytuacja, w której strona wnosi o zwołanie rozprawy w celu przeprowadzenia dowodu sprzecznego z prawem, poprzez co rozumieć należy taką sytuację, gdy niezgodne z przepisami prawa jest źródło dowodowe, na którym ma być przeprowadzona czynność dowodowa, prowadząca do uzyskania środka dowodowego, jak i gdy sama czynność dowodowa jest niezgodna z przepisami prawa. Przykładem sytuacji, w której źródło dowodowe jest niezgodne z przepisami prawa jest okoliczność, gdy źródłem dowodowym jest rzecz lub osoba wyłączona przez ustawę. W przypadku rzeczy możemy mówić o niemożliwości uznania za dowód dokumentu prywatnego, który został uznany przez sąd za podrobiony lub przerobiony. W przypadku osobowych źródeł dowodowych istnieje zakaz wezwania np. duchownego, który ma być przesłuchiwany co do faktów stanowiących tajemnicę spowiedzi. Czynność dowodowa jest niezgodna z przepisami prawa wtedy, gdy jest wadliwie przeprowadzona. Wada taka może dotyczyć zarówno sposobu jej przeprowadzenia (np. przesłuchanie świadka z użyciem przemocy bądź groźby, oględziny nieruchomości bez zgody i wiedzy właściciela) jak i wadliwości jej udokumentowania (np. sporządzenie na rozprawie adnotacji z rozmowy telefonicznej ze świadkiem przebywającym za granicą, potwierdzającym istotną okoliczność faktyczną).

Organ podatkowy obowiązany jest odmówić przeprowadzenia rozprawy także wtedy, gdy jej przedmiotem miałyby być okoliczności, które nie mają znaczenia dla sprawy. Przesłankę tę należy rozpatrywać równie szeroko, jak poprzednie, tym bardziej, że jest ona oparta na swobodnej ocenie organu. O tym, czy okoliczność, na którą strona zgłasza dowód, ma znaczenie dla sprawy, decydować będzie bowiem organ prowadzący postępowanie. W razie, gdy organ podatkowy stwierdzi, że żądanie przeprowadzenia dowodu na rozprawie złożono w celu np. przewleczenia sprawy, to może takowego nie uwzględnić⁵. Fakt niedopuszczenia dowodu, a w konsekwencji odstąpienia od przeprowadzenia rozprawy, powinien mieć miejsce tylko w przypadkach zupełnie niewątpliwych, gdy jest oczywiste, że okoliczność, która ma być udowodniona, nie ma i mieć nie może żadnego wpływu na treść rozstrzygnięcia.

4 R. Suwaj, Postępowanie dowodowe w świetle przepisów Kodeksu postępowania dowodowego, Ostrołęka 2005, s. 212.

5 Por. wyrok NSA z dnia 2 października 1998 r. (U I SA/Gd 1863/96), niepublikowany.

3 Por. uzasadnienie rządowego projektu ustawy – Druk nr 731, z dnia 22 czerwca 2006 r., s. 11, www.sejm.gov.pl

Podstawę do odmowy przeprowadzenia rozprawy stanowi również sytuacja, w której okoliczność, w oparciu o którą podatnik wnosi o zwołanie rozprawy, została już wystarczająco potwierdzona innym dowodem. Wymaga to jednak pewnego sprecyzowania. Jak zauważa bowiem E. Iserzon: organ może nie uwzględnić żądania strony, jeżeli żądanie dotyczy tezy dowodowej już stwierdzonej, ale pod warunkiem, że stwierdzono ją na korzyść strony, która dowód zgłasza⁶. Jeśli więc strona zgłasza wniosek o zwołanie rozprawy powołując się na okoliczność mającą znaczenie dla sprawy, a dotyczącą tezy przeciwnej niż udowodniona, to obowiązkiem organu jest wniosek ten rozpatrzyć pozytywnie i rozprawę zwołać. Uzasadnieniem odmowy zwołania rozprawy będą sytuacje zmierzające do przewlekłości postępowania i niewnoszące nic nowego do sprawy.

Zgodnie z treścią art. 200a § 4 o.p., w sprawie odmowy przeprowadzenia rozprawy wydaje się postanowienie, na które zażalenie nie przysługuje. Jest to rozwiązanie zasadne, przyznanie prawa zaskarżalności tego postanowienia mogłoby doprowadzić do nieuzasadnionego opóźnienia w prowadzonym postępowaniu na skutek wielokrotnego skarżenia postanowień przez podatnika. Niezaskarżalność idzie tu w parze z jednoczesną możliwością wielokrotnego składania wniosków o przeprowadzenie rozprawy przez podatnika. Zgodnie bowiem z treścią art. 187 § 2 o.p., organ podatkowy może w każdym stadium postępowania zmienić, uzupełnić lub uchylić swoje postanowienie dotyczące przeprowadzenia dowodu, a w konsekwencji również – w kwestii przeprowadzenia rozprawy.

3. Czynności poprzedzające rozprawę

Rozwiązania prawne dotyczące rozprawy w postępowaniu podatkowym mają charakter dość ogólny. Wydaje się, że uznać to należy za niewątpliwą zaletę wprowadzonej regulacji. Nie wprowadza ona bowiem żadnych sztywnych reguł, które mogłyby wpływać na niepotrzebne sformalizowanie prowadzonego postępowania. Z drugiej strony ustawodawca daje pracownikom organów podatkowych pełną swobodę w kształtowaniu treści samej rozprawy. Wśród czynności poprzedzających rozprawę, ustawodawca wprowadza w art. 200 b o.p. obowiązek takiego sposobu wyznaczenia terminu rozprawy, aby doręczenie wezwania nastąpiło najpóźniej na 7 dni przed rozprawą. Jest to rozwiązanie pozwalające uczestnikom należyte zaplanowanie zajęć w sposób umożliwiający prawidłowe przygotowanie się do czynności na rozprawie zaplanowanych.

Czynności poprzedzające rozprawę organ podatkowy podejmuje oczywiście wtedy, gdy w wyniku analizy przesłanek organ prowadzący postępowanie stwierdza konieczność jej zwołania. Jednocześnie organ winien jest na wstępie ustalić cel

6 E. Iserzon, J. Starościk, Kodeks..., *op. cit.*, s.166.

rozprawy oraz zakres jej niezbędnych czynności. Do rozprawy trzeba się bowiem przygotować, musi jej służyć konkretny cel, jakim jest ustalenie faktów istotnych w sprawie. Organ podatkowy musi więc ustalić:

- jakie okoliczności – fakty istotne, wymagają ustalenia na rozprawie oraz
- przy pomocy jakich dowodów fakty te najłatwiej będzie można zgromadzić.

Przygotowanie rozprawy należy do organu prowadzącego postępowanie i ma na celu jej przygotowanie pod względem porządkowym i merytorycznym.

W piśmiennictwie podkreśla się, że: „organ powinien tak przygotować rozprawę, by w miarę możliwości w ciągu jednej rozprawy zostało zakończone postępowanie dowodowe, stronom umożliwiono ustosunkowanie się do całości zebranego materiału dowodowego i po rozprawie wydano decyzję załatwiająca sprawę”⁷.

W szczególności, nic nie stoi na przeszkodzie, by stosując się do standardów przyjętych w ogólnym postępowaniu administracyjnym, organ wezwał strony do złożenia wyjaśnień, dokumentów i innych dowodów oraz do stawienia się na rozprawę, a także wezwał świadków i biegłych. Wezwanie na rozprawę doręczyć należy na piśmie wszystkim podmiotom zainteresowanym (zarówno stronom, świadkom i biegłym) określając w nim termin, miejsce i przedmiot rozprawy, mając na uwadze treść art. 200b o.p.

4. Uczestnicy rozprawy i ich rola

Rozprawę przeprowadza podatkowy organ odwoławczy, kieruje nią zaś – zgodnie z treścią art. 200c § 1 o.p. – upoważniony do przeprowadzenia rozprawy pracownik organu odwoławczego. Gdy postępowanie toczy się przed samorządowym kolegium odwoławczym, rozprawą kieruje przewodniczący albo wyznaczony członek tego kolegium (najczęściej jest to przewodniczący składu orzekającego⁸). Kierującemu rozprawą ustawodawca przyznał uprawnienia o charakterze organizatorskim – może on uchylić pytanie zadane uczestnikowi rozprawy, jeżeli nie miało ono istotnego znaczenia dla sprawy. Jednakże na żądanie strony należy zamieścić w protokole treść uchylonego pytania. Kierujący rozprawą sprawuje też tzw. policję sesyjną. Ustawodawca wyposażył go bowiem w możliwość zastosowania sankcji, w stosunku do tych uczestników rozprawy, którzy poprzez swoje niewłaściwe zachowanie utrudniają jej przeprowadzenie, mogą być ukarani przez kierującego rozprawą karą porządkową do 2.500 zł (art. 262 § 3 pkt 2 o.p.), która jest nakładana w formie postanowienia, na które służy zażalenie.

7 E. Iserzon, J. Starościk, Kodeks..., *op. cit.*, s. 184.

8 Zgodnie z art. 17 ustawy z dnia 12 grudnia 1994 r. z późn. zm. o samorządowych kolegiach odwoławczych (tekst jedn. Dz.U. z 2001 r., Nr 79, poz. 856).

Element kontradiktoryjności pojawia się w rozprawie przed organem podatkowym głównie dzięki konstrukcji przyjętej w art. 200c § 3 o.p., zgodnie z którą w rozprawie uczestniczy upoważniony pracownik organu pierwszej instancji, od którego decyzji wniesiono odwołanie. Przyjęcie powyższego rozwiązania powoduje sytuację, w której – przed organem odwoławczym – pojawiają się strony postępowania w znaczeniu dosłownym, czyli podatnik, który nie zgadza się z treścią decyzji podatkowej i pracownik organu, który tę decyzję wydał. Rola organu odwoławczego urasta tu do rangi decydenta rozstrzygającego swoisty spór podatkowy.

Obok podatnika, w rozprawie mogą uczestniczyć także inne strony (małżonek strony) i podmioty na prawach stron, o ile uczestniczą w postępowaniu. Natomiast obowiązek uczestnictwa w rozprawie dotyczyć będzie także – obok przedstawiciela organu podatkowego I instancji – wezwanych przez organ w razie konieczności: świadków, biegłych oraz innych osób, których udział w rozprawie jest uzasadniony (osoby wezwane do złożenia wyjaśnień, zeznań lub dokonania określonej czynności oraz osoby trzeciej wezwanej do okazania przedmiotu oględzin).

5. Przebieg rozprawy

Podkreślić należy, że zarówno przepisy ogólnego postępowania administracyjnego, jak i o postępowaniu podatkowym nie określają zasad i trybu przeprowadzania rozprawy, co powodować może utrudnienia w jej skutecznym przeprowadzeniu. W piśmiennictwie ukształtował się pogląd, iż w zakresie nieuregulowanym w k.p.a. mogą mieć zastosowanie reguły przyjęte w kodeksie postępowania cywilnego⁹. Z oczywistych względów reguły postępowania sądowego powinny mieć zastosowanie odpowiednie, w sposób niewpływający na zbytnie sformalizowanie czynności. W ramach postępowania cywilnego wyróżnia się następujące stadia przebiegu rozprawy¹⁰:

- a) wywołanie rozprawy,
- b) przedstawienie i wyjaśnienie stanowisk stron,
- c) postępowanie dowodowe,
- d) roztrząsanie wyników postępowania,
- e) zamknięcie rozprawy.

Istotne jest przy tym, by powyższe etapy rozprawy następowały w wyżej wskazanej kolejności.

⁹ Por. B. Adamiak, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, Polskie postępowanie administracyjne i sądowniczo-administracyjne, wyd. IV, Warszawa 1997 s.159, która twierdzi, iż w zakresie przeprowadzania dowodów należałoby przyjąć „wzory z postępowania sądowego”.

¹⁰ Z. Resich, Postępowanie cywilne, Warszawa 1996, s. 289.

Wywołanie rozprawy ma na celu powiadomienie stron o przystąpieniu do rozpatrzenia ich sprawy. W ramach wywołania należałoby wskazać przedmiot postępowania, jak i podmioty (strony) biorące udział w postępowaniu będącym przedmiotem rozprawy. Wywołanie rozprawy pozwala też na sprawdzenie obecności osób wezwanych na rozprawę oraz prawidłowości dokonanych doręczeń. Sprawdzenie obecności polega na ustaleniu tożsamości osób wezwanych na rozprawę. W związku z powyższym, należy już na etapie wezwania na rozprawę pouczyć o tym fakcie wszystkich wzywanych, aby poprzez okazanie dokumentu ze zdjęciem, mogli potwierdzić przed organem swoją tożsamość.

Następnie, koniecznym wydaje się ocena prawidłowości doręczeń wezwań na rozprawę. Kierujący rozprawą powinien ją odroczyć (wyznaczając nowy jej termin z zachowaniem siedmiodniowego terminu na doręczenie wezwania) w przypadku, gdy stwierdzi poważne nieprawidłowości w wezwaniu na rozprawę, do których – z uwagi na istotne naruszenie uprawnień procesowych osób wzywanych – zaliczyć należy:

- brak określenia przedmiotu rozprawy, np. poprzez wskazanie jedynie sygnatury akt sprawy w wezwaniu, bez wskazania przedmiotu postępowania i celu rozprawy (także celu i charakteru wezwania),
- naruszenie siedmiodniowego terminu do stawienia się na wezwanie,
- brak określenia terminu i miejsca rozprawy,
- wadliwość dokonanego doręczenia, np. doręczenie wezwania stronie zamiast przedstawicielowi lub ustanowionemu wcześniej pełnomocnikowi lub z naruszeniem przepisów o wezwaniach.

Obowiązkiem organu jest dokonanie oceny prawidłowości wezwań w stosunku do wszystkich stron postępowania z jednakową, należytą starannością. Stwierdzenie nieprawidłowości choćby jednego wezwania zobowiązuje organ do odroczenia rozprawy, gdyż naraża to na zarzut uniemożliwienia skorzystania przez stronę wadliwie wezwaną z prawa do czynnego udziału w rozprawie.

Przedstawienie i wyjaśnienie stanowisk stron polegać powinno na sprawozdaniu przez pracownika organu II instancji stanu faktycznego i prawnego sprawy oraz – jeśli strona zaprezentowała swoje stanowisko w odwołaniu, a organ w odpowiedzi na zarzuty odwołania – zaprezentowaniu go w sposób konkretny, choć możliwie skrótowy. W przypadku, gdy strona nie podtrzymuje swego stanowiska, może się okazać, że konieczne będzie dokonanie zmian w przebiegu rozprawy.

Kolejny krok to umożliwienie stronom przedstawiania żądań i składania wniosków. Organ podatkowy obowiązany jest stworzyć stronom możliwości przedstawienia dowodów na poparcie swych żądań i wniosków, dążąc do ustalenia istotnych okoliczności sprawy. Obowiązkiem organu jest też informowanie stron o jej uprawnieniach i obowiązkach w trakcie rozprawy, a także równe i bezstronne traktowanie

wszystkich uczestników postępowania. Podatnik powinien być informowany o tym, kiedy może zabrać głos (zadać pytanie bądź złożyć oświadczenie), aby zasada czynnego udziału w postępowaniu nie została naruszona.

W pierwszej kolejności, jak to przyjęto w postępowaniach kontradiktoryjnych, organ powinien udzielać głosu stronie postępowania, która złożyła odwołanie (strona czynna). W drugiej kolejności należy udzielać głosu przedstawicielowi organu I instancji, który wydał decyzję w sprawie. Chodzi o to, by zarówno organ I, jak i organ II instancji miały możliwość pełnego zapoznania się z celem i motywacją działania oraz zarzutami podatnika. Przedstawiciel organu I instancji, aby mógł odnieść się do zarzutów, powinien poznać w pełni intencję odwołującego się.

W tym momencie można już przejść do etapu przeprowadzania dowodów, który polegać może na przesłuchaniu wezwanych świadków, wysłuchaniu opinii biegłych oraz ewentualnych wyjaśnień stron. Zasadą przyjętą na gruncie procesu sądowego jest przesłuchiwanie świadków bez obecności pozostałych osób wezwanych w sprawie w charakterze świadka. Chodzi o to, aby świadek zeznawał według swojej najlepszej wiedzy i nie sugerował się stwierdzeniami innych świadków. Podobnie należałoby uczynić w stosunku do biegłych (jeśli jest ich kilku), jednakże nie zmienia to faktu, iż w przypadku rozbieżności w zeznaniach należałoby dokonać konfrontacji (tak świadków, jak i biegłych), oczywiście po wcześniejszym przesłuchaniu indywidualnym. Na tym etapie szczególnie ważnym jest moment umożliwienia stronom zadawania pytań przesłuchiwanym świadkom, biegłym i stronom. Wydaje się jednak, że należy to uczynić po wcześniejszym zadaniu pytań przez organ procesowy. W związku z tym pracownik prowadzący rozprawę po przesłuchaniu kolejnego świadka (biegłego bądź strony), obowiązany jest zwrócić się z zapytaniem, czy pozostałe strony chcą zadawać pytania. W przypadku uzyskania odpowiedzi twierdzącej, należy stronie udzielić głosu i umożliwić zadawanie pytań świadkowi.

Ostatnim merytorycznym etapem rozprawy w postępowaniu sądowym jest roztrząsanie wyników postępowania, w ramach którego strony wypowiadają się co do wyników przeprowadzonego postępowania dowodowego (tzw. wywody końcowe), czym zmierzają do przekonania organu o zasadności swoich żądań i twierdzeń (art. 210 § 3 kpc.)¹¹. Racjonalność, jaka powinna przyświecać przeprowadzeniu rozprawy w pełni uzasadnia wyodrębnienie takiego etapu także w rozprawie podatkowej. Powyższy etap ma charakter podsumowujący i zadaniem organu jest udzielenie głosu wszystkim stronom postępowania. Strony powinny mieć zapewnione prawo do złożenia wyjaśnień co do kwestii będących przedmiotem rozprawy oraz złożyć nowe wnioski i żądania dowodowe.

Z procesowego punktu widzenia można wyróżnić też moment zamknięcia rozprawy. Powinno ono nastąpić po stwierdzeniu, iż cel rozprawy został osiągnięty

¹¹ Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. Nr 43, poz. 296 z późn. zm.).

i ustalono wszystkie istotne okoliczności sprawy. Formalnie zakończenie rozprawy winno wiązać się z odczytaniem protokołu, którego sporządzenie na okoliczność rozprawy administracyjnej ma charakter obligatoryjny (art. 172 § 2 pkt 5 o.p.). Protokół odczytuje się wszystkim osobom obecnym na rozprawie, które powinny następnie protokół podpisać. Protokół przesłuchania powinien być odczytany i przedłożony do podpisu osobie zeznającej niezwłocznie po złożeniu zeznania. Odmowę lub brak podpisu uczestnika rozprawy należy omówić w protokole. W przypadku jednak fizycznej niemożności złożenia podpisu (np. nagłej nieobecności uczestnika rozprawy), omówienia tego faktu dokonuje pracownik sporządzający protokół.

Obowiązkiem organu administracji publicznej jest sporządzenie protokołu w taki sposób, aby wynikało z niego kto, kiedy, gdzie i jakich czynności dokonał, kto i w jakim charakterze był przy tym obecny, co i w jaki sposób w wyniku tych czynności ustalono i jakie uwagi zgłosiły obecne osoby (art. 173 § 1 o.p.). Jeśli więc świadek zeznał co innego lub użył innych słów niż znajdujące się w protokole z rozprawy, to ma on pełne prawo do żądania jego sprostowania, które powinno nastąpić w trybie art. 176 o.p.

Jak już wcześniej wskazano, stronie postępowania przysługuje prawo zadawania pytań przesłuchiwanym na rozprawie świadkom, biegłym i – jak się wydaje – także pracownikowi organu I instancji, zaś kierujący rozprawą może pytania strony uchylać. Pamiętać należy bowiem, że zgodnie z zasadą ekonomiki procesowej, organ ma stać na straży szybkości i prostoty postępowania, zapobiegając zbędnej przewlekłości czynności dowodowych. Jednakże uprawnienie do uchylania pytań zadawanych przez stronę nie powinno być nadużywane, gdyż naruszałoby czynny udział strony w postępowaniu. Kierujący rozprawą może więc uchylić pytanie strony, jeżeli odpowiedź na to pytanie dotyczy okoliczności już stwierdzonych innymi dowodami oraz gdy odpowiedź nie ma znaczenia dla rozstrzygnięcia sprawy. Uchylenie pytania powinno być jednak poprzedzone przekonującym wyjaśnieniem stronie braku związku pytania z rozpatrywaną sprawą. Jednakże na żądanie strony (o którym należy stronę pouczyć) osnovę treści uchylonego pytania należy odnotować w protokole.

6. Wpływ rozprawy na czynności organu podatkowego I instancji

Pomimo wprowadzenia instytucji rozprawy do postępowania podatkowego na etapie postępowania odwoławczego, w istotny sposób zmienia się zakres zadań pracowników organów podatkowych I instancji. Najbardziej dolegliwą konsekwencją zmiany przepisów procesowych jest bowiem to, że udział pracowników organów I instancji w postępowaniu zostanie rozciągnięty w czasie i może się zakończyć dopiero z chwilą wydania decyzji przez organ odwoławczy. Jak już wcześniej wskaza-

no, ustawodawca przewidział obowiązek uczestnictwa w rozprawie przedstawiciela organu I instancji, który wydał decyzję w sprawie. Powoduje to sytuację, w której pracownik ten zmuszony zostaje do dodatkowej, szczególnej dbałości o podjęcie działań, zmierzających do wszechstronnego zgromadzenia materiału dowodowego oraz do dbałości o prawidłową formę dokumentowania czynności dowodowych. Uczestnicząc w rozprawie przed organem odwoławczym będzie musiał bowiem uzasadnić słuszność swoich działań i przekonać o przesłankach, którymi kierował się dokonując wyboru czynności dowodowych i oceny okoliczności faktycznych. Uczestnictwo w rozprawie pracownika organu I instancji, który wydał w sprawie decyzję, będzie pociągało za sobą konieczność:

- stawienia się na rozprawę w wyznaczonym terminie (pozostaje wątpliwość co do możliwości ukarania za bezzasadne niestawienie się na rozprawie)
- składania wyjaśnień,
- udzielania odpowiedzi na pytania podatnika,
- przekonywania o słuszności czynności i działań podjętych przez organ I instancji.

Oceniając powyższe rozwiązanie należy stwierdzić, że powinno ono wpłynąć na poprawę jakości postępowań prowadzonych przez organy podatkowe I instancji. Oczywiście w sytuacji, gdy właściwe ukształtowane instrumenty kontroli instancyjnej będą stosowane zgodnie z założeniami ustawodawcy. Do negatywnych konsekwencji wprowadzonej zmiany zaliczyć należy wydłużenie terminu rozpatrzenia odwołania. Zgodnie ze znowelizowanymi przepisami, jeżeli strona wystąpiła o przeprowadzenie rozprawy to – nawet jeśli organ odwoławczy odmówi jej przeprowadzenia – termin na załatwienie sprawy wynosi nie dłużej niż 3 miesiące. Warto także zauważyć, iż stroną będą obciążały koszty stawiennictwa uczestników na rozprawę, która nie odbyła się na skutek nieusprawiedliwionego niestawiennictwa strony, jeżeli to ta strona wnioskuje o przeprowadzenie rozprawy.

PROCEDURY KONTROLNE – PROBLEMY PRAKTYCZNE

I. Niniejszy referat poświęcony jest dwóm zagadnieniom problemowym, z którymi spotykają się organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej, a mianowicie zasadom wzruszania domniemania zgodności z prawdą ksiąg podatkowych oraz zasadom dokonywania korekt deklaracji po kontroli podatkowej.

II. W orzecznictwie sądów administracyjnych wyrażono opinię, iż organy podatkowe nie mogą uznać fikcyjnego charakteru transakcji bez jednoczesnego stwierdzenia nierzetelności ksiąg podatkowych, w których te transakcje były zaewidencjonowane¹. Nie mogą dokonywać ustaleń sprzecznych z treścią ksiąg podatkowych, o ile nie stwierdzą ich wadliwości lub nierzetelności².

Podstawą do zajęcia przedstawionego powyżej stanowiska jest art. 193 o.p. Zgodnie z § 1 tego artykułu, księgi podatkowe prowadzone rzetelnie i w sposób niewadliwy stanowią dowód tego, co wynika z zawartych w nich zapisów. Księga podatkowa korzysta zatem z domniemania zgodności z prawdą. Wskazany przepis daje podatnikowi bardzo poważny przywilej w postaci zagwarantowania, iż określenie zobowiązania podatkowego przez organ podatkowy nie zostanie dokonane odmiennie, niż wynika to z rzetelnej i niewadliwej księgi podatkowej. Wyłącznie uprzednie wzruszenie domniemania zgodności księgi z prawdą otwiera organowi podatkowemu możliwość dokonania swobodnej oceny księgi. Swobodna ocena księgi podatkowej korzystającej z domniemania zgodności z prawdą doznaje bowiem istotnych ograniczeń.

Dyskwalifikacja domniemania zgodności z prawdą księgi podatkowej wymaga nieodzownie zachowania trybu określonego w art. 193 § 6–8 o.p. Zatem jeżeli organ podatkowy stwierdzi, że księgi podatkowe są prowadzone nierzetelnie lub w sposób wadliwy, to w protokole badania ksiąg określa, za jaki okres i w jakiej części nie uznaje ksiąg za dowód tego, co wynika z zawartych w nich zapisów (§ 6). Odpis takiego protokołu organ podatkowy doręcza stronie (§ 7). Strona natomiast, w terminie 14 dni od dnia doręczenia protokołu, może wnieść zastrzeżenia do zawartych

¹ Wyrok WSA z dnia 8 marca 2006 r. (III SA/Wa 281/05), Monitor Podatkowy 2006, nr 4, s. 4.

² Wyrok WSA z dnia 23 listopada 2006 r. (III SA/Wa 3078/06), Monitor Podatkowy 2007, nr 1, s. 3.

w nim ustaleń, przedstawiając jednocześnie dowody, które umożliwią organowi podatkowemu prawidłowe określenie podstawy opodatkowania (§ 8).

Protokół, o którym mowa w art. 193 § 6 o.p., posiada zatem istotny walor informacyjny. Organ podatkowy powiadamia w nim o nieprzyjęciu księgi jako dowodu tego, co wynika z zawartych w niej zapisach. Protokół o treści określonej w ww. przepisie jest jedynie dopuszczalną formą wzruszenia domniemania zgodności z prawdą księgi podatkowej. Domniemanie to może być wzruszone tylko wyraźnie, o czym podatnik winien być poinformowany w treści protokołu. Nie sposób tego domniemania zakwestionować w sposób dorozumiany, gdyż takiej formy nie przewiduje Ordynacja podatkowa. Nie ma tu bowiem metody zastępczej. Brak takiego protokołu albo też brak zapisu w protokole o zakwestionowaniu mocy dowodowej księgi podatkowej nie powoduje wzruszenia domniemania wynikającego z art. 193 § 1 o.p.

W tym miejscu zasadne jest przypomnienie, że prawo o postępowaniu podatkowym pełni trzy zasadnicze funkcje: ochronną, porządkującą oraz instrumentalną. Należy mieć na uwadze, że każde postępowanie, w tym i podatkowe, musi być sprawnym instrumentem organu administracji publicznej, który służy do osiągnięcia celu procesu. Nie jest zatem celem samym w sobie. Tym przejawia się funkcja instrumentalna prawa procesowego. Nie można jednak tracić z pola widzenia funkcji ochronnej tego prawa. Sprowadza się ona do ochrony interesu publicznego oraz, co jest szczególnie istotne, interesu indywidualnego. Mając na uwadze treść art. 193 o.p., uwidacznia się w sposób istotny funkcja ochronna jednostki w toku postępowania podatkowego.

Zasadne jest zwrócenie uwagi na to, że już Ordynacja podatkowa z 1935 r.³ przewidywała obowiązek powiadomienia podatnika o nierzetelności ksiąg podatkowych. Zgodnie z art. 95 tej ustawy, o nieprzyjęciu ksiąg za podstawę przy wymiarze podatku zawiadomić należało podatnika jednocześnie z doręczeniem nakazu płatniczego. W zawiadomieniu tym należało wyszczególnić materialne i formalne zarzuty uzasadniające nieprzyjęcie księgi. Ówczesne orzecznictwo NTA uznawało powiadomienie podatnika o nieprzyjęciu ksiąg jako rzecz konieczną, gdyż inaczej zachodziła wadliwość postępowania⁴.

Niepowiadomienie podatnika o nierzetelności lub wadliwości księgi podatkowej w protokole i w konsekwencji niewskazanie na art. 193 o.p. skutkuje również naruszeniem ogólnej zasady postępowania podatkowego, nakładającej na organy podatkowe obowiązek informowania o przepisach prawa pozostających w związku z przedmiotem postępowania (art. 12 § 2 o.p.). Warto dodać, że zgodnie z art. 290

³ Ustawa z dnia 15 marca 1934 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. R.P. z 1936 r., Nr 14, poz. 134).

⁴ Wyrok NTA z dnia 29 kwietnia 1925 r. L. rej. 1185/24 i z dnia 30 grudnia 1931 r. L. rej. 1896/30, opubl. (w:) W. Runcewicz, Ordynacja podatkowa, szkic systemu ordynacji podatkowej, ustawa, rozporządzenia wykonawcze, komentarz, Warszawa 1935, s. 299.

§ 2 pkt 6a o.p., protokół kontroli zawiera między innymi ocenę prawną sprawy będącej przedmiotem kontroli. Wzruszenie domniemania wynikającego z art. 193 § 1 o.p. jest wyrazem dokonania przez organ podatkowy oceny prawnej księgi podatkowej. Dlatego też pominięcie w protokole kontroli powiadomienia, o którym traktuje art. 193 § 6 o.p., gdy księga jest nierzetelna lub wadliwa, prowadzi wprost do naruszenia art. 290 § 2 pkt 6a o.p.

Kończąc tę część referatu, zasadne jest również przywołanie opinii wyrażonej przez Trybunał Konstytucyjny w jednym z orzeczeń. Otóż jakiegokolwiek odstępstwa od zasad procedury, a w tym ograniczenia w korzystaniu z uprawnień strony czy też gwarancji procesowych, mogą być wyprowadzone wyłącznie przez przepisy ustawowe⁵. Należy zauważyć, że domniemanie zgodności z prawdą księgi podatkowej stanowi jedną z istotniejszych gwarancji procesowych podatnika będącego stroną postępowania. Nie można jednak tracić z pola widzenia tego, że również tryb wzruszenia tego domniemania ma charakter gwarancyjny, chroniący interes jednostki w toku postępowania.

III. Przed przystąpieniem do omówienia zagadnień związanych z korektą deklaracji po poprzednim przeprowadzeniu kontroli podatkowej, tytułem wstępu nieodzowne jest skrótkowe przedstawienie swoistego modelu procedury kontroli skarbowej. Postępowanie kontrolne prowadzone przez organ kontroli skarbowej można określić mianem procedury specyficznej. Wszczyna się je na podstawie postanowienia organu kontroli skarbowej. Zgodnie z art. 31 ust. 1 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej⁶, w zakresie nieuregulowanym w ustawie do postępowania kontrolnego stosuje się odpowiednio przepisy Ordynacji podatkowej. Z art. 31 ust. 1 pkt 3 u.k.s. wynika, że użyte w ustawie określenie „postępowanie kontrolne” oznacza postępowanie podatkowe, o którym mowa w dziale IV o.p. Tym samym postępowanie kontrolne jest procedurą, do której mają zastosowanie przepisy Ordynacji podatkowej regulujące jurysdykcyjne postępowanie podatkowe. Natomiast z art. 31 ust. 1 pkt 4 u.k.s. wynika, że użyte w ustawie określenie „kontrola podatkowa” oznacza kontrolę, o której mowa w dziale VI o.p.

W myśl art. 13 ust. 3 u.k.s., organ kontroli skarbowej może w ramach prowadzonego postępowania kontrolnego przeprowadzić kontrolę podatkową. W toku kontroli skarbowej można zatem przeprowadzić kontrolę podatkową, do której mają zastosowanie przepisy Ordynacji podatkowej regulujące zasady prowadzenia kontroli podatkowej. Zgodnie z art. 291 § 4 o.p., kontrola podatkowa – również ta, która ma miejsce w toku kontroli skarbowej (postępowania kontrolnego) – zostaje zakończona w dniu doręczenia protokołu kontroli.

⁵ Zob. orzeczenie TK z dnia 10 czerwca 1987 r., (P 1/87), Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego 1987, nr 1, poz. 1.

⁶ Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz.U. z 2004 r., Nr 8, poz. 65 z późn. zm.), cyt. dalej jako u.k.s.

Korekta deklaracji ma na celu wyeliminowanie błędu, który popełniono przy sporządzaniu pierwotnej deklaracji. Regulacje w tym zakresie zwiera Ordynacja podatkowa oraz ustawa o kontroli skarbowej. Na mocy art. 81 § 1 o.p. podatnicy, płatnicy i inkasenci mogą skorygować uprzednio złożoną deklarację. Uprawnienie to nie jest jednak nieograniczone w czasie i w pewnych okolicznościach ulega zawieszeniu. Zgodnie z art. 81b § 1 pkt 1 o.p., uprawnienie do skorygowania deklaracji ulega zawieszeniu na czas trwania postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej – w zakresie objętym tym postępowaniem lub kontrolą. Uprawnienie do skorygowania deklaracji przysługuje nadal po zakończeniu kontroli podatkowej, a także postępowania podatkowego. Przy czym w tym drugim przypadku przysługuje ono w zakresie nieobjętym decyzją określającą wysokość zobowiązania podatkowego.

Uprawnienie do skorygowania deklaracji przysługuje zatem również w okresie pomiędzy zakończeniem kontroli podatkowej a ewentualnym wszczęciem postępowania podatkowego. Jeżeli więc podatnik zgodzi się ze stanowiskiem organu wyrażonym w protokole kontroli i dokona korekty złożonej uprzednio deklaracji, nie nastąpi wszczęcie postępowania podatkowego, gdyż zbędna jest ingerencja organu podatkowego w formie decyzji celem zmiany wysokości zobowiązania podatkowego. Wysokość zobowiązania podatkowego w takim przypadku została już zmieniona przez podatnika.

Uprawnienie do skorygowania deklaracji uregulowane w Ordynacji podatkowej doznaje jednak istotnego ograniczenia. Z art. 81b § 3 o.p. wynika bowiem, iż skorygowanie deklaracji nie przysługuje po zakończeniu kontroli podatkowej w zakresie podatku od towarów i usług. W tym przypadku każdorazowe stwierdzenie nieprawidłowości w tym podatku skutkuje koniecznością wszczęcia postępowania podatkowego celem decyzyjnego określenia wysokości zobowiązania podatkowego, nawet wówczas, gdy z ustaleniami zawartymi w protokole zgadza się kontrolowany. Nie może on w takim przypadku złożyć prawnie skutecznej korekty deklaracji po zakończeniu kontroli.

Odmienne zasady korygowania deklaracji przewiduje ustawa o kontroli skarbowej. Ustawa z dnia 22 września 2006 r. o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz o zmianie niektórych innych ustaw⁷, która weszła w życie w dniu 11 listopada 2006 r., wprowadziła możliwość korygowania deklaracji podatkowych w toku kontroli skarbowej. Z mocy art. 14c u.k.s., uprawnienie do skorygowania deklaracji, określone w art. 81 o.p., ulega zawieszeniu na czas trwania postępowania kontrolnego w zakresie objętym tym postępowaniem, z zastrzeżeniem ust. 2. Zgodnie zaś z ust. 2 art. 14 u.k.s. kontrolowany może, w terminie 14 dni od dnia doręczenia pro-

⁷ Dz.U. Nr 191, poz. 1413.

tookołu kontroli, o którym mowa w art. 290 o.p., skorygować w zakresie objętym postępowaniem kontrolnym uprzednio złożoną deklarację podatkową.

W przeciwieństwie do art. 81b § 3 o.p., ustawa o kontroli skarbowej nie zawiera ograniczenia w uprawnieniu do korygowania deklaracji po kontroli podatkowej w zakresie podatku od towarów i usług. Art. 14c u.i.e k.s. stanowi zatem *lex specialis* w odniesieniu do art. 81b o.p., który to przepis określa ogólne reguły realizacji prawa do korekty deklaracji.

Dokonując porównania art. 14c u.k.s. oraz art. 81b o.p., nasuwa się wniosek o nieuzasadnionym odmiennym traktowaniu podatników, przynajmniej w zakresie postępowań dotyczących podatku od towarów i usług. Owa odmienność sprowadza się do tego, że podmiot kontrolowany przez organy kontroli skarbowej może dokonać skorygowania deklaracji w podatku od towarów i usług po kontroli podatkowej przeprowadzonej przez ten organ. Uprawnienia takiego nie ma podmiot kontrolowany przez organ podatkowy. Tym samym organ podatkowy po zakończeniu kontroli podatkowej wszczyna postępowanie podatkowe celem określenia zobowiązania podatku od towarów i usług w innej wysokości niż zadeklarowana przez podatnika. Istotnymi dolegliwościami, które mogą dotknąć podatnika skontrolowanego przez organ podatkowy, a których może uniknąć podatnik kontrolowany przez organ kontroli skarbowej, są dodatkowe zobowiązanie podatkowe, określone w art. 109 ust. 4 i 5 ustawy o podatku od towarów i usług⁸ oraz odpowiedzialność karna skarbowa. Tej ostatniej można uniknąć z uwagi na art. 16a kodeksu karnego skarbowego.⁹

Jak już wcześniej zasygnalizowano, kontrola podatkowa przeprowadzana przez organ kontroli skarbowej kończy się doręczeniem protokołu kontroli, co wynika z art. 291 § 4 o.p. w związku z art. 31 ust. 1 u.k.s. Kontrola skarbowa (postępowanie kontrolne) toczy się jednak w dalszym ciągu. Pomimo tego, kontrolowany w terminie 14 dni od dnia doręczenia protokołu kontroli podatkowej, może dokonać korekty deklaracji podatkowej. Wydaje się, że umożliwienie dokonania korekty przez kontrolowanego w toku kontroli skarbowej, po zakończeniu kontroli podatkowej, jest w pewnym sensie namiastką instytucji porozumienia w postępowaniu podatkowym. Chodzi tu oczywiście o porozumienie pomiędzy stroną a organem administracji skarbowej. Wszak porozumienie to jednomysłność poglądów, wspólna zgoda. Skoro zaś za sugestią organu kontroli skarbowej wyrażoną w protokole kontroli kontrolowany dokonuje korekty, oznacza to nic innego jak tylko to, że podziela poglądy tego organu.

⁸ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.).

⁹ Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz.U. Nr 83, poz. 930 z późn. zm.); zgodnie z art. 16a tej ustawy, nie podlega karze za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, kto złożył prawnie skuteczną, w rozumieniu przepisów ustawy – Ordynacja podatkowa lub ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej, korektę deklaracji podatkowej wraz z uzasadnieniem przyczyny korekty i w całości uiszczył, niezwłocznie lub w terminie wyznaczonym przez uprawniony organ, należność publicznoprawną uszczuploną lub narażoną na uszczuplenie.

Jak już wspomniano, do postępowania kontrolnego stosuje się przepisy działu IV o.p., czyli przepisy regulujące podatkowe postępowanie jurysdykcyjne. Zasadniczym celem takiego postępowania jest rozstrzygnięcie indywidualnej sprawy w formie decyzji. Można zatem zaryzykować stwierdzenie, że w przypadku złożenia korekty deklaracji kontrolowany wyręcza organ kontroli skarbowej w rozstrzygnięciu sprawy. Składając korektę zeznania to kontrolowany decyduje o swojej sytuacji prawnopodatkowej. Nie czyni tego organ kontroli skarbowej w drodze decyzji, zaś postępowanie kontrolne kończy się w formie wyniku kontroli. W takim układzie korekta zeznania dokonana przez kontrolowanego w toku kontroli prowadzi również do alternatywnej formy rozstrzygnięcia sprawy, zaś wynik kontroli jedynie kończy postępowanie w sensie formalnym.

Kolejny problem, który wiąże się z zagadnieniem korekty deklaracji dotyczy możliwości dokonania korekty, w przypadku, gdy w toku kontroli podatkowej organ prowadzący kontrolę podatkową dokona wzruszenia domniemania zgodności z prawdą księgi podatkowej i w konsekwencji tego zaistnieje konieczność ustalenia podstawy opodatkowania w drodze oszacowania.

Zgodnie z art. 290 § 1 o.p., przebieg kontroli kontrolujący dokumentuje w protokole. W myśl postanowień art. 290 § 5 o.p., w protokole kontroli mogą być zawarte również ustalenia dotyczące badania ksiąg w zakresie przewidzianym w art. 193 o.p. W tym przypadku nie sporządza się odrębnego protokołu badania ksiąg, o którym mowa w art. 193 § 6 o.p. Wzruszenie domniemania zgodności z prawdą księgi podatkowej może zatem nastąpić już w protokole kontroli podatkowej. Pamiętać jednak warto o konieczności zachowania w tym przypadku zasady wzruszania tego domniemania określonych w art. 193 o.p.

W toku kontroli podatkowej, za sprawą art. 292 o.p., mają zastosowanie ogólne zasady postępowania podatkowego. Kontrola podatkowa winna być prowadzona w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych (art. 121 § 1 o.p.). Ponadto, w toku kontroli podatkowej istnieje obowiązek wnikliwego i szybkiego działania, przy zastosowaniu możliwie najprostszych środków prowadzących do załatwienia sprawy (art. 125 § 1 o.p.). Zgodnie z treścią art. 290 § 2 pkt 6a i 7 o.p., protokół kontroli zawiera w szczególności ocenę prawną sprawy będącej przedmiotem kontroli oraz pouczenie o prawie złożenia zastrzeżeń lub wyjaśnień oraz o prawie złożenia korekty deklaracji. Ocena prawna to swoisty sąd o wartości samoobliczenia dokonanego przez kontrolowanego.

Mając na uwadze powyższe zasady oraz obowiązek pouczenia kontrolowanego o prawie złożenia korekty deklaracji, można dojść do wniosku, że protokół powinien zawierać wyliczenia umożliwiające kontrolowanemu łatwe dokonanie korekty. Nieprawidłowości dotyczące podstawy opodatkowania, odliczeń od podatku, a także samego podatku powinny być zatem skwantyfikowane. Kwotowe określenie nieprawidłowości, np. uszczupień podatkowych już w protokole nie oznacza wcale, że

mamy tu do czynienia *de facto* z aktem rozstrzygającym sprawę. Chodzi tu wyłącznie o udogodnienie kontrolowanemu dokonania korekty deklaracji. Przepisy Ordynacji podatkowej nie wskazują jako elementu protokołu kontroli kwotowego określenia nieprawidłowości podatkowych. Niemniej jednak należy zwrócić uwagę, że art. 290 § 2 o.p. określa otwarty katalog składników protokołu. Nie stoi zatem na przeszkodzie, ażeby protokół taki zawierał również te informacje, jakże przydatne podatnikowi, który zechce skorzystać z uprawnienia do dokonania korekty deklaracji.

W przypadku błędnego stosowania prawa materialnego przez podatnika, ustalenie kwoty nieprawidłowości nie powinno przysporzyć większych problemów. Inaczej przedstawia się sytuacja w przypadku nierzetelności księgi podatkowej. Jeżeli organ podatkowy wzruszy domniemanie prawne wynikające z art. 193 § 1 o.p., a nadto brak będzie danych niezbędnych do ustalenia podstawy opodatkowania, to tym samym uzyska uprawnienie do dokonania oszacowania podstawy opodatkowania, zgodnie z art. 23 ust. 1 o.p. Należy jednak zwrócić uwagę na to, że zgodnie z art. 193 § 8 o.p., strona, 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. W tym samym terminie, zgodnie z art. 14 ust. 2 u.k.s., kontrolowany może skorygować w zakresie objętym postępowaniem kontrolnym uprzednio złożoną deklarację podatkową. I w tym miejscu pojawia się zasadniczy problem. Otóż w tym samym terminie, licząc od dnia otrzymania protokołu kontroli, kontrolowany ma możliwość zarówno dokonania korekty, jak również przedstawienia dowodów, które umożliwią organowi podatkowemu prawidłowe określenie podstawy opodatkowania. Skoro po doręczeniu protokołu kontroli kontrolowany ma prawo przedstawić dowody, które umożliwią organowi podatkowemu prawidłowe określenie podstawy opodatkowania, to z pewnością w protokole tym nie mogą znaleźć się obliczenia dotyczące uszczupień podatkowych będących konsekwencją nierzetelności księgi podatkowej. Byłoby to po prostu przedwczesne. Zatem również oszacowanie podstawy opodatkowania nie może zostać ujęte już w protokole kontroli. Należy pamiętać o tym, że kontrolowany w stosownym terminie może uzupełnić materiał dowodowy, co pozwoli organowi podatkowemu na odstąpienie od ustalenia podstawy opodatkowania w drodze oszacowania, zgodnie z treścią art. 23 § 2 o.p.

Podsumowując tę część referatu, pozytywnie należy ocenić wprowadzenie możliwości złożenia korekty zeznania podatkowego przez kontrolowanego w toku kontroli skarbowej. Niezrozumiałe jest jednak odmienne traktowanie podatników na gruncie przepisów regulujących kontrolę skarbową oraz kontrolę podejmowaną przez organy podatkowe, co godzi w konstytucyjną zasadę równości wobec prawa,

przewidzianą w art. 32 Konstytucji RP¹⁰. Co więcej, mamy w opisanym przypadku do czynienia z naruszeniem zasady równości wobec prawa na etapie tworzenia prawa. Na marginesie można dodać, że w konsekwencji wprowadzonych zmian, po raz pierwszy w historii skarbowości polskiej przepisy, w oparciu o które działają organy kontroli skarbowej, są korzystniejsze dla podatników, w porównaniu do przepisów regulujących zasady działania organów podatkowych.

Umożliwienie skorygowania zeznania podatkowego w toku kontroli skarbowej wyłącznie w krótkim okresie 14 dni, tuż po doręczeniu protokołu kontroli, może budzić pewne wątpliwości co do realizacji tego uprawnienia. Problem ten jest jasnym widocznym w przypadku konieczności ustalenia podstawy opodatkowania w drodze oszacowania, gdyż organ podatkowy nie może na tym etapie wskazać już w protokole kontroli własnych ustaleń w zakresie podstawy opodatkowania oraz kwoty podatku. Należy natomiast zauważyć, że fakt ustalenia podstawy opodatkowania w drodze oszacowania nie powinien mieć zasadniczo wpływu na realizację prawa do dokonania korekty przez podatnika. Oszacowania podstawy opodatkowania nie można bowiem utożsamiać z sankcją. Ponadto przyczyny oszacowania podstawy opodatkowania mogą być niezależne od podatnika.

UWAGI DO REFERATU PT. „PROCEDURY KONTROLNE – PROBLEMY PRAKTYCZNE”

I. Poniżej pragnę przedstawić kilka uwag, tytułem uzupełnienia referatu dr Piotra Pietrasza, na temat: „Procedury kontrolne – problemy praktyczne”, zaprezentowanego na konferencji „Ordynacja podatkowa w praktyce” w części dotyczącej zasad dokonywania korekt deklaracji po kontroli podatkowej.

II. Regulacja artykułu 14c ustawy o kontroli skarbowej¹ wprowadza możliwość skorygowania w terminie 14 dni od doręczenia protokołu kontroli, o którym mowa w art. 290 Ordynacji podatkowej, przez kontrolowanego w zakresie objętym postępowaniem uprzednio złożonej deklaracji podatkowej. Skutek złożenia takiej korekty jest wymierny dla podatnika, a argumentacja organu prowadzącego kontrolę podatkową o niepodleganiu karze za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe w związku z art. 16a kks.,² a co za tym idzie brakiem dodatkowego obciążenia finansowego strony postępowania, powoduje zwiększenie aktywności w składaniu przez kontrolowanych podatników korekt deklaracji. Tym bardziej, iż wraz ze złożeniem korekty w trybie art. 16a kks. podatnik nie jest zobowiązany do wyrażenia czynnego żalu, o którym mowa w art. 16 kks. Samo złożenie prawnie skutecznej korekty deklaracji podatkowej z uzasadnieniem, iż nastąpiło to na skutek przeprowadzonego postępowania kontrolnego prowadzonego przez organ kontroli skarbowej wraz z uiszczeniem w całości uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej, o której podatnik poinformowany jest w protokole z kontroli, jest gwarantem niekaralności. Ważnym jest, by korekta deklaracji doprowadzała do stanu zgodnego z rzeczywistością (o którym mowa w protokole, a z którym podatnik zgadza się, korygując deklarację), w innym bowiem przypadku nadal będzie istnieć część uszczuplona należności publicznoprawnej, a co za tym idzie, możliwa będzie odpowiedzialność strony postępowania w trybie kks. Trudno sobie wyobrazić sytuację, w której nierzetelną deklarację podatnik koryguje składając nierzetelną

10 Ustawa z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. Nr 78, poz. 483; sprost. Dz.U. z 2001 r., Nr 28, poz. 319).

1 Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (tekst jedn. Dz.U. z 2004 r., Nr 8, poz. 65 z późn. zm.), cyt. dalej jako u.k.s.

2 Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz.U. Nr 83, poz. 930 z późn. zm.), cyt. dalej jako kks.

korektę. Charakter umyślny takiego postępowania wydaje się bezsprzeczny, a samo takie postępowanie bezcelowe z uwagi na fakt, iż weryfikacja prawidłowości złożonej korekty następuje każdorazowo poprzez skonfrontowanie informacji skierowanej niezwłocznie przez organ podatkowy do właściwego organu kontroli skarbowej o złożeniu korygującej deklaracji.

W sytuacji, kiedy korekta deklaracji uwzględnia jedynie część nieprawidłowości, o których mowa w protokole kontroli, organ kontroli skarbowej wydaje decyzję, o której mowa w art. 24 u.k.s., kończąc tym samym postępowanie kontrolne. Kwota zobowiązania z decyzji pomniejszona zostaje o kwotę zobowiązania uregulowanego w złożonej korekcie deklaracji.

Należy również pamiętać, iż podatnik ma prawo do złożenia korekty deklaracji (na zasadach rozdziału 10 o.p.) już skorygowanej, czym może powrócić do stanu pierwotnego – sprzed kontroli podatkowej. Brak jest regulacji, która mówiłaby o informowaniu organu kontroli skarbowej przez organ podatkowy odnośnie do dalszych korekt składanych przez podatników za okresy objęte kontrolą podatkową.

III. W sytuacji, kiedy zakres kontroli skarbowej, o którym mowa w upoważnieniu do przeprowadzenia kontroli podatkowej, wydawanego przez dyrektora urzędu kontroli skarbowej, dotyczy rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz obliczania i wpłacania jednego z podatków, np. podatku od towarów i usług, a w wyniku stwierdzonych nieprawidłowości powstaje również zobowiązanie podatkowe, powoduje powstanie przychodu w podatku dochodowym od osób fizycznych czy też prawnych, strona postępowania ma możliwość po doręczeniu protokołu (a także w trakcie trwania postępowania kontrolnego w zakresie nieobjętym tym postępowaniem) złożyć korektę deklaracji zarówno z zakresu kontroli, jak i z zakresu nieobjętego upoważnieniem do przeprowadzenia kontroli podatkowej, co skutkuje odzwierciedleniem stanu rzeczywistego i co ważniejsze, w takiej sytuacji organ kontroli skarbowej nie wszczyna kolejnego postępowania kontrolnego. Zarówno jedna, jak i druga strona postępowania powinna być zadowolona z takiego obrotu sprawy i razem winny starać się, kiedy tylko wydaje się to możliwe, dochodzić do szerszego porozumienia na gruncie dokonywanej korekty.

IV. Na kolejne pojawiające się pytanie, czy w protokole kontroli należy umieszczać pouczenie o prawie do złożenia korekty deklaracji w trybie art. 14c u.k.s., nawet w sytuacji, gdy przeprowadzona kontrola podatkowa nie stwierdza w protokole kontroli nieprawidłowości w zakresie, o którym mowa w upoważnieniu do przeprowadzenia kontroli podatkowej, odpowiada art. 290 § 2 pkt 7, który mówi, iż protokół kontroli zawiera w szczególności pouczenie o prawie złożenia zastrzeżeń lub wyjaśnień oraz prawie złożenia korekty deklaracji. Ustawodawca nie uzależnienia zamieszczenia takiego pouczenia od wystąpienia możliwych do skorygowania nieprawidłowości.

V. Przepis art. 14c u.k.s. rodzi również zapytanie, czy dla złożenia prawnie skutecznej korekty ważne jest istnienie uprzednio złożonej deklaracji podatkowej. Sytuacja tym bardziej komplikuje się na gruncie nowych regulacji z zakresu podatku dochodowego od osób fizycznych³.

Zgodnie z art. 3 pkt 5 o.p., ilekroć w ustawie jest mowa o deklaracjach, rozumie się przez to również zeznania, wykazy oraz informacje, do których składania obowiązani są, na podstawie przepisów prawa podatkowego, podatnicy, płatnicy i inkasenci. Nie ma wątpliwości, iż deklaracja jest oświadczeniem wiedzy dotyczącym określonego stanu rzeczywistego. Natomiast uprawnienie do korekty deklaracji jest zasadą wynikającą z art. 81 § 1, a sposób jej dokonania określony został w art. 81 § 2 o.p. Samo korygowanie dotyczy sytuacji, które wcześniej zostały już urzeczywistnione w złożonej deklaracji, bowiem nie można skorygować czegoś, czego nie było.

Warto podkreślić w tym miejscu, iż wysokość zobowiązania podatkowego określona w deklaracji jest wiążąca do momentu, kiedy nie zostanie wydana w danym przedmiocie decyzja podatkowa. W związku z tym, jeżeli organ wyda decyzję, w której określi inny stan rzeczywisty niż w deklaracji, wielkości przedstawione w deklaracji przestają być wiążące.

Brak wskazania wprost możliwości złożenia pierwotnej deklaracji w trybie art. 14c u.k.s., na zasadach identycznych co złożenie korekty, wydaje się legislacyjnym niedopatrzaniem, a zastosowanie wyłączenie wykładni językowej co do interpretowania tego przepisu niewystarczające.

W podatku dochodowym zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa, a co za tym idzie – powstanie zaległości podatkowej może być następstwem uchylania się od opodatkowania, przez nieujawnianie właściwemu organowi podatkowemu przedmiotu lub podstawy opodatkowania bądź też niezłożenia w ogóle deklaracji. Z opisywanego powyżej art. 14c u.k.s. wynika w takim razie, iż nie ulega zawieszeniu sama możliwość złożenia deklaracji, co faworyzowałoby podatnika nieskładającego w ogóle deklaracji.

Należy zaznaczyć, iż prawo do korekty rozliczenia z fiskusem jest niczym innym jak prawem do korekty samoobliczenia podatku, którego dopiero następstwem jest złożenie deklaracji. W podatku dochodowym od osób fizycznych obowiązuje zasada, w myśl której podatek wynikający z rozliczenia za dany okres rozliczeniowy jest podatkiem należnym, chyba że właściwy organ podatkowy (organ kontroli skarbowej) określi w drodze decyzji inną wysokość podatku (w myśl art. 45 ust. 6

3 Od dnia 1 stycznia 2007 r. na mocy nowelizacji ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z dnia 26 lipca 1991 r. (tekst jedn. Dz.U. z 2000 r., Nr 14, poz. 176 z późn. zm.), cyt. dalej jako u.p.d.o.f., mamy do czynienia ze zmianami w poborze podatku dochodowego od osób fizycznych. Od tej daty nastąpiło generalne zwolnienie podatników z obowiązku składania deklaracji w odniesieniu do zaliczek (miesięcznych, jak i kwartalnych), a przez płatników do deklaracji składanych w trakcie roku podatkowego. Należne zaliczki wykazywane będą przez podatników w rocznym zeznaniu podatkowym.

u.p.d.o.f.). Odstępstwa od tej zasady tyczą się wyłącznie karty podatkowej oraz łącznego zobowiązania pieniężnego w podatkach lokalnych – podatek w ww. przypadkach wynika z decyzji wydanej przez organ podatkowy.

W konsekwencji należy stwierdzić, iż podatnik po przeprowadzonej kontroli podatkowej winien mieć prawo zarówno do skorygowania wcześniej złożonej deklaracji, jak i złożenia pierwotnej deklaracji.

Wojciech Stachurski

ORDYNACJA PODATKOWA W ŚWIETLE NAJNOWSZEGO ORZECZNICTWA WOJEWÓDZKIEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO W BIAŁYMSTOKU

1. Uwagi wprowadzające

Niewątpliwym sukcesem wprowadzonej 1 stycznia 2004 r. reformy sądownictwa administracyjnego w Polsce¹ jest fakt, iż w niektórych wojewódzkich sądach administracyjnych skargi na działalność organów administracji publicznej, w tym także organów podatkowych, rozpoznawane są praktycznie na bieżąco². W rezultacie wyrażane w orzeczeniach tych sądów poglądy w większym, niż dotychczas stopniu zachowują aktualność na tle ciągle zmieniającego się prawa podatkowego.

Taka sytuacja wykształciła się także w Wojewódzkim Sądzie Administracyjnym w Białymstoku. Należy przy tym dodać, że po krótkim okresie znaczącego spadku ilości skarg wnoszonych do tego Sądu na rozstrzygnięcia organów podatkowych, obecnie zauważalny jest już w tym zakresie pewien wzrost³. W dużej mierze wynika on z narastającej ilości skarg na decyzje Dyrektora Izby Celnej wydawane w przedmiocie odmowy stwierdzenia nadpłaty w podatku od towarów i usług z tytułu wewnątrzspółnotowego nabycia samochodów osobowych, a głównym zagadnieniem prawnym przy orzekaniu w tego typu sprawach jest kwestia zgodności przepisów materialnego prawa krajowego z prawem wspólnotowym. Niemniej jednak, w przekroju wszystkich spraw podatkowych w najnowszym orzecznictwie WSA w Białymstoku pojawiły się również wyroki, w których bezpośrednio poru-

- 1 Na kształt tej reformy składają się przepisy trzech ustaw: z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. Nr 153, poz. 1269 z późn. zm.), z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270 z późn. zm.), z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo o ustroju sądów administracyjnych i ustawę – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1271).
- 2 Zob. Informację o działalności sądów administracyjnych w roku 2005, Naczelny Sąd Administracyjny, Warszawa 2006.
- 3 Zob. Informację o działalności Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku w 2006 roku, Białystok, styczeń 2007.

szona została problematyka stosowania przepisów Ordynacji podatkowej. W dalszej części zaprezentowane zostaną te orzeczenia, w których wyrażone poglądy – w ocenie autora niniejszego opracowania – mają pewien walor „nowości”. Dotyczą one zarówno kwestii materialnych, jak i procesowych.

2. Orzekanie o odpowiedzialności płatnika

W wyroku z dnia 20 grudnia 2006 r.⁴ sąd podjął rozważania na temat określonych w art. 30 § 1 i 5 o.p. zasad odpowiedzialności płatnika za podatek niepobrane lub pobrane, a niewpłacony. W ocenie orzekającego w tej sprawie Sądu, wykładnia językowa oraz systemowa wewnętrzna tych przepisów pozwala wywieść wniosek, iż organ podatkowy jest zobligowany do wszczęcia postępowania o odpowiedzialności płatnika, ale dopiero wówczas, gdy odrębne przepisy nie stanowią inaczej albo jeżeli podatek nie został pobrany z winy podatnika. Oznacza to, że jeszcze przed wszczęciem postępowania zmierzającego do określenia odpowiedzialności płatnika, organ podatkowy ma obowiązek z urzędu rozważyć obie wyżej opisane przesłanki, mogące stanowić przeszkodę do wszczęcia przedmiotowego postępowania. Zdaniem tego Sądu rozważania te, zgodnie z zasadą pisemności, powinny znaleźć swoje odzwierciedlenie w adnotacji (art. 126 w zw. z art. 177 o.p.), włączonej następnie do akt sprawy, jak również w uzasadnieniu decyzji o odpowiedzialności płatnika (art. 210 § 4 o.p.). Sąd przywołując poglądy doktryny skonstatował, że ustalenia organów podatkowych w zakresie istnienia, bądź nieistnienia przesłanek z art. 30 § 5 o.p., stanowią rodzaj „szczególnego zagadnienia wstępnego” dla sprawy o odpowiedzialności płatnika.

Uchylając w tej sprawie zaskarżoną decyzję, sąd stwierdził, że w aktach administracyjnych brak było śladów jakichkolwiek pisemnych rozważań organów podatkowych (adnotacje, protokoły, inne pisma) na temat, czy odrębne przepisy nie stanowią inaczej odnośnie do ewentualnej odpowiedzialności płatnika oraz czy podatek został, czy też nie został pobrany z winy podatnika. Zabrakło tego również w uzasadnieniu decyzji organów obu instancji. Ponadto w podstawach prawnych obu decyzji nie przywołano art. 30 § 5 o.p. Nastąpiło więc w tej sprawie naruszenie przepisów postępowania, mogące mieć istotny wpływ na wynik tejże sprawy.

Powyższy wyrok nie był skarżony i stał się prawomocny.

4 Sygn. akt I SA/Bk 378/06, opubl. <http://www.bialystok.wsa.gov.pl>

3. Kompetencje organów skarbowych w sprawach określenia (stwierdzenia) i zwrotu nadpłaty w podatku od towarów i usług z tytułu importu towarów

W sprawie zakończonej wyrokiem z dnia 8 grudnia 2005 r.⁵ powstały między podatnikiem a organami podatkowymi spór dotyczył oprocentowania nadpłaty w podatku od towarów i usług z tytułu importu towarów. U jego źródła leżał jednak problem rozgraniczenia kompetencji w zakresie określenia i zwrotu nadpłaty między naczelnikiem urzędu celnego a naczelnikiem urzędu skarbowego. W przedmiotowej sprawie naczelnik urzędu celnego wydaną decyzją określił należny podatek od towarów i usług w kwocie mniejszej od pobranej od podatnika. Na tej podstawie naczelnik urzędu skarbowego oddzielną decyzją stwierdził nadpłatę w tym podatku. Jednak podatnik domagał się także oprocentowania od tej nadpłaty, bowiem uważał, że nadpłata ta wynikała już z decyzji naczelnika urzędu celnego. Organ podatkowy uznał jednak, że oprocentowanie nie przysługuje, gdyż nadpłata zastała zwrócona podatnikowi w ciągu 30 dni od wydania decyzji przez naczelnika urzędu skarbowego o stwierdzeniu nadpłaty.

Sąd uchylił zaskarżoną w tej sprawie decyzję organu odwoławczego. W uzasadnieniu stwierdził, że od dnia 1 września 2003 r. zaszły istotne zmiany w podziale kompetencji organów skarbowych dotyczących weryfikacji dokonywanego przez podatników obliczenia podatku od towarów i usług z tytułu importu towarów⁶. Odtąd, uprawnienia w sprawach dotyczących wymiaru i poboru podatku od towarów i usług z tytułu importu towarów przypisane zostały co do zasady organom administracji celnej, które uzyskały w tym zakresie status organów podatkowych. Natomiast naczelnikom urzędów skarbowych ustawodawca pozostawił jedynie uprawnienia związane z odroczeniem terminu płatności podatku, rozłożeniem na raty zapłaty podatku lub zaległości podatkowej, umorzeniem zaległości podatkowych, a także zwrotem nadpłaty – art. 11g ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym.⁷ Zdaniem Sądu, użyte nieprzypadkowo w tym przepisie pojęcie „zwrot nadpłaty” nie może być jednak utożsamiane z odróżnianymi przez ustawodawcę podatkowymi pojęciami „stwierdzenie nadpłaty” – art. 75 § 1 o.p. lub „określenie nadpłaty” – art. 74a o.p. Ustawodawca rozróżnia przy tym prawo podatnika do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty i prawo podatnika do złożenia wniosku o zwrot nadpłaty – art. 75 § 1 o.p. i art. 80 § 1–3 o.p.

5 Sygn. akt I SA/Bk 296/05, opubl. <http://www.bialystok.wsa.gov.pl>

6 Zmiany wprowadzone na mocy przepisów ustawy z dnia 27 czerwca 2003 r. o utworzeniu Wojewódzkich Kolegiów Skarbowych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zadania i kompetencje organów oraz organizację jednostek organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych (Dz.U. Nr 137, poz. 1302).

7 Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm. Ustawa ta w dalszej części zwana jest jako ustawa o VAT z 1993 r. Analogiczny zapis zawarty jest w art. 39 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.), cyt. dalej jako u.p.t.u.

Stwierdzenie lub określenie nadpłaty wiąże się z koniecznością określenia zobowiązania podatkowego w prawidłowej wysokości i porównanie go do kwoty podatku zapłaconej przez podatnika. Określenie zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług z tytułu importu towaru bezsprzecznie należy zaś do kompetencji organów administracji celnej. Organy te są również właściwe w zakresie poboru tego podatku. Zatem dwa niezbędne dla określenia lub stwierdzenia nadpłaty elementy leżą poza właściwością naczelników urzędów skarbowych.

Na tle powyższego orzekający w tej sprawie sąd stwierdził, że po 1 września 2003 r. organy administracji celnej, jako organy podatkowe są uprawnione do określenia lub stwierdzenia nadpłaty w podatku od towarów i usług z tytułu importu towarów. Wynikającą z decyzji tych organów nadpłatę naczelnik urzędu skarbowego winien był – o ile nie zachodziły negatywne przesłanki z art. 11h pkt 1 ustawy o VAT z 1993 r., a także o ile nie podlegała ona z urzędu zaliczeniu na poczet bieżących lub zaległych zobowiązań podatkowych – zwrócić podatnikowi w terminie 30 dni – art. 77 § 1 pkt 2 o.p. Tym samym, skoro w przedmiotowej sprawie nadpłata została zwrócona po tym terminie, to podatnikowi przysługiwało od niej oprocentowanie, stosownie do treści art. 78 § 1 pkt 3 lit. a) o.p.

Wyrok ten nie był skarżony i stał się prawomocny.

4. Odmowa wydania dokumentów z akt sprawy

W sprawie zakończonej wyrokiem z dnia 26 października 2006 r.⁸ powstały między podatnikiem a organami podatkowymi spór dotyczył odmowy wydania z akt sprawy dokumentów z uwagi na „interes publiczny”. Naczelnik urzędu skarbowego włączył do akt prowadzonego wobec podatnika postępowania otrzymane z urzędu kontroli skarbowej bazy danych, zawierające informacje o przekroczeniu granicy Wspólnoty przez „podróżnych”, którym podatnik dokonywał sprzedaży towarów, a następnie zwrotu podatku VAT w tzw. systemie Tax Free. Pełnomocnik podatnika wniósł o wydanie i doręczenie uwierzytelnionych odpisów tych baz danych wskazując, iż niedołączenie ich do protokołu z kontroli spowodowało, że pozbawiono podatnika prawa do obrony. Po rozpatrzeniu powyższego wniosku, organ podatkowy, powołując się na interes publiczny, wyłączył z akt kontroli podatkowej powyższe bazy danych i jednocześnie odmówił stronie wydania ich uwierzytelnionych odpisów. Postanowienie to zostało następnie utrzymane w mocy przez Dyrektora Izby Skarbowej.

Rozpoznając skargę wniesioną na postanowienie organu odwoławczego, sąd nie dopatrył się w tej sprawie naruszeń prawa i skargę oddalił. Stwierdził, że analiza przepisu art. 179 § 1 o.p. wskazuje na dwie przesłanki odmowy udostępnienia

8 Sygn. akt I SA/Bk 325/06, niepublikowany.

stronie dokumentów sprawy. Pierwsza to ochrona tajemnicy państwowej, a druga to ochrona interesu publicznego. Sąd uznał argumentację organów podatkowych, że przedmiotowa baza danych zawiera nie tylko dane „podróżnych” opisane w protokole z przeprowadzonej u podatnika kontroli podatkowej, ale także dane innych osób przekraczających granicę. W przedmiotowych bazach danych znajdują się również informacje, które wykraczają poza zakres danych ujawnianych przez kupujących w trakcie dokonywania zakupów w systemie Tax Free. W tym kontekście sąd zwrócił uwagę, że zarówno w literaturze przedmiotu, jak też w orzecznictwie sądowym, w sposób jednoznaczny akcentuje się potrzebę szczególnej ochrony jakichkolwiek informacji odnoszących się do osób trzecich, niezwiązanych bezpośrednio z prowadzoną sprawą podatkową. Stwierdził, że w sytuacji, gdy organ podatkowy prowadzi postępowanie dotyczące kilku stron, powinien im udostępniać materiały dotyczące wspólnej dla nich sytuacji procesowej w granicach określonych przedmiotem orzekania. Jeżeli natomiast zakres materiałów uzyskanych od różnych stron przekracza ramy wspólnego dla nich stanu faktycznego, to organ podatkowy ma obowiązek zachowania w tajemnicy danych, które nie są dla stron wspólne.

Wydany w tej sprawie wyrok nie był skarżony i stał się prawomocny.

5. Postępowanie dowodowe w sprawach dotyczących Tax Free

W wyroku z dnia 12 grudnia 2006 r.⁹ sąd wyraził podgląd, który choć dotyczy bezpośrednio interpretacji przepisów regulujących opodatkowanie podatkiem od towarów i usług sprzedaży w tzw. systemie Tax Free, to jednak może rzutować na sposób prowadzenia przez organy skarbowe postępowania dowodowego w tego typu sprawach.

Odwołując się do dorobku orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego i zwracając na tym tle uwagę na potrzebę dokonywania przez organy i sądy prokonstytucyjnej wykładni przepisów prawa podatkowego, sąd postawił tezę, że bez wykazania, iż podatnik wiedział lub przy zachowaniu należytej staranności mógł i powinien przypuszczać, że na wystawionym przez niego dokumencie Tax Free nie znajduje się odcisk stempla urzędu celnego lub też wymieniony w tym dokumencie towar nie został faktycznie wywieziony za granicę, nie można go pozbawiać prawa do zastosowania 0% stawki podatku. W ocenie tego Sądu tylko taka wykładnia przepisów art. 21c ust. 2 i 3 oraz art. 21d ust. 1 pkt 2 i ust. 2 ustawy o VAT z 1993 r.¹⁰ może być uznana za zgodną z zasadą demokratycznego państwa prawnego urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej – art. 2 Konstytucji RP. Podatnik nie

9 Sygn. akt I SA/Bk 312/06, niepublikowany.

10 Podobnie regulacje zawarte są w przepisach art. 126–129 obowiązującej obecnie u.p.t.u.

może bowiem ponosić negatywnych konsekwencji zdarzeń całkowicie od niego niezależnych.

Na powyższy wyrok Dyrektor Izby Skarbowej złożył skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego.

6. Czynności sprawdzające a kontrola podatkowa i postępowanie podatkowe

W jednej z rozpatrzonych przez WSA w Białymstoku spraw pojawił się problem wzajemnej relacji opisanych w przepisach o.p. procedur „Czynności sprawdzających” i „Kontroli podatkowej”. W złożonej dla potrzeb podatku od towarów i usług deklaracji VAT-7, podatnik wykazał nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym do zwrotu na rachunek bankowy. W celu sprawdzenia zgodności danych zawartych w tej deklaracji z dokumentami źródłowymi została u tego podatnika wszczęta kontrola podatkowa. Następnie organ podatkowy wydał postanowienie, w którym powołując się na przepisy art. 87 ust. 2 u.p.t.u. oraz art. 274b o.p. przedłużył termin zwrotu zadeklarowanej różnicy podatku do czasu zakończenia postępowania wyjaśniającego. Na powyższe postanowienie, zgodnie z zawartym w nim pouczeniem, podatnik wniósł zażalenie do Dyrektora Izby Skarbowej. Organ odwoławczy uznał jednak, że zażalenie to jest niedopuszczalne, a to z uwagi na fakt, że zostało wydane w trakcie prowadzonej u podatnika kontroli podatkowej i nie ma do niego zastosowania art. 274b o.p., stanowiący w § 2 o prawie do wniesienia zażalenia.

W złożonej do Sądu skardze podatnik zarzucił postanowieniu organu odwoławczego naruszenie przepisu art. 274b § 2 o.p. Odpowiadając na ten zarzut organ argumentował, że uprawnienie do sprawdzenia dokumentacji podatkowej wynika wprost z przepisów o.p. i może być dokonane w toku czynności sprawdzających (dział V o.p.) lub kontroli podatkowej (dział VI o.p.). Są to dwa odrębne tryby postępowania organu.

Wydanym w tej sprawie wyrokiem z 1 grudnia 2005 r.¹¹ sąd uchylił powyższe postanowienie Dyrektora Izby Skarbowej. W uzasadnieniu stwierdził, że użyte w art. 87 u.p.t.u. określenie „postępowanie wyjaśniające” jest pojęciem szerokim, które obejmować może zarówno czynności sprawdzające, jak również postępowanie kontrolne, czy też postępowanie podatkowe, w ramach którego ustalany jest stan faktyczny. Zdaniem Sądu, art. 274b o.p. należy zastosować z uwzględnieniem specyfiki prowadzonego postępowania, w tym także w przypadku złożenia wniosku o zwrot podatku do czasu zakończenia postępowania kontrolnego, w wyniku którego weryfikowana jest zasadność zwrotu (zadeklarowanego przez podatnika).

11 Sygn. akt I SA/Bk 313/05, niepublikowany.

Po rozpoznaniu wniesionej w tej sprawie przez Dyrektora Izby Skarbowej skargi kasacyjnej, Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z dnia 14 grudnia 2006 r.¹² uchylił powyższy wyrok WSA w Białymstoku. W uzasadnieniu skład orzekający NSA stwierdził, że „nie może ulegać wątpliwości tryb, w jakim prowadzić należy postępowanie uregulowane przepisem art. 87 ust. 2 zdanie 2 u.p.t.u”. Z przywołanych w tym względzie poglądów wynika, że chodzi tu o opisany w dziale V o.p. tryb „Czynności sprawdzających”. W dalszej części uzasadnienia NSA stwierdził jednak, że skoro „(...) postępowanie wyjaśniające prowadzone w ramach przepisów działu V o.p. jest trybem konkurencyjnym dla postępowania uregulowanego w dziale IV tej ustawy (postępowanie podatkowe), to trybów tych nie można ze sobą mieszać. Tak samo trybem konkurencyjnym wobec czynności sprawdzających jest kontrola (...). W konsekwencji tego przejście na kolejny etap procedowania w sprawie, wyznaczone przez wszczęcie kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego, siłą rzeczy oznaczać musi zakończenie etapu wcześniejszego – tj. czynności sprawdzających”. Zdaniem NSA „nie do przyjęcia jest sytuacja równoległego prowadzenia w sprawie zasadności zwrotu czynności sprawdzających i kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego. W konsekwencji, z chwilą wszczęcia kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego kończy się możliwość stosowania przepisów regulujących czynności sprawdzające i należy stosować przepisy działu VI lub IV Ordynacji podatkowej”.

Wyrażony w tej sprawie przez NSA pogląd, o ile zostanie utrwalony w dalszych orzeczeniach tego Sądu, będzie miał doniosłe znaczenie dla praktyki organów podatkowych i to nie tylko w kwestii dotyczącej przedłużania terminu do zwrotu podatku od towarów i usług. Dotyczy to w szczególności postawianej przez NSA tezy, że przejście na kolejny etap procedowania w sprawie podatkowej, wyznaczone przez wszczęcie kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego, oznaczać musi zakończenie etapu wcześniejszego – tj. czynności sprawdzających. Oto bowiem zwrócić należy uwagę na uregulowane w przepisach działu V o.p. czynności tzw. „kontroli krzyżowej”. Zgodnie z art. 274c o.p., organ podatkowy, w związku z prowadzonym postępowaniem podatkowym lub kontrolą podatkową, może zażądać od kontrahentów podatnika wykonujących działalność gospodarczą przedstawienia dokumentów, w zakresie objętym kontrolą u podatnika, w celu sprawdzenia ich prawidłowości i rzetelności. Trzymając się tezy, że z chwilą wszczęcia kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego kończy się możliwość stosowania przepisów regulujących czynności sprawdzające, czynności kontroli krzyżowej należałoby przeprowadzać jeszcze przed wszczęciem u podatnika kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego. Podobnie, po uchyleniu decyzji podatkowej przez organ odwoławczy i przekazaniu sprawy do ponownego rozpatrzenia z zaleceniem uzupełnienia materiału dowodowego w drodze kontroli krzyżowej lub któ-

12 Sygn. akt I FSK 315/06, niepublikowany.

rejs z czynności kontrolnych opisanych w dziale VI o.p., organ pierwszej instancji musiałby chyba najpierw umorzyć postępowanie podatkowe, żeby następnie podjąć na nowo czynności sprawdzające lub czynności kontroli podatkowej. Tak samo w przypadku konieczności wznowienia postępowania, które w świetle cyt. orzeczenia NSA powinno nastąpić dopiero po uprzednim przeprowadzeniu ponownej kontroli podatkowej (zob. art. 282a o.p.). Wydaje się, że te, a także inne przykłady uzasadniają podjęcie oddzielnej, niemieszczącej się w konwencji i ramach niniejszego opracowania dyskusji na temat wzajemnych relacji między procedurami postępowania podatkowego, czynności sprawdzających i kontroli podatkowej.

7. Czynności rektyfikacyjne a wynik kontroli skarbowej

W wyroku z dnia 18 października 2006 r.¹³ sąd rozważał problem możliwości zastosowania przepisów o.p. dotyczących tzw. czynności rektyfikacyjnych do wydawanych przez organy kontroli skarbowej wyników kontroli. Problem ten pojawił się w związku ze skargą na bezczynność Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej, który w ocenie strony skarżącej nie wykonywał żądania o sprostowanie wydanego przez siebie wyniku kontroli.

Sąd, oddalając powyższą skargę zaznaczył na wstępie, że dla rozstrzygnięcia tej sprawy kluczowe znaczenie miało ustalenie charakteru prawnego wydanego przez organ kontroli skarbowej wyniku. Sąd zauważył, że stosownie do art. 24 ust. 1 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej,¹⁴ wynik kontroli jest jedną z form zakończenia postępowania kontrolnego. W związku z tym, że wynik kontroli nie jest władczym rozstrzygnięciem organu administracji publicznej, nie służą od niego żadne zwyczajne środki odwoławcze. Skoro jednak wynik kontroli jest jedną z form rozstrzygnięcia postępowania kontrolnego, to zgodnie z przepisem art. 31 ust. 1 tej ustawy mają do niego, w zakresie nieuregulowanym, odpowiednie zastosowanie przepisy o.p. Oznacza to, że zgodnie z art. 213 § 1 w zw. z art. 217 o.p., strona może żądać uzupełnienia bądź sprostowania wyniku kontroli.

Na tle tych uwag sąd wskazał, że złożone w tej sprawie żądanie strony należało uznać jako wniosek o dokonanie sprostowania wyniku kontroli. Z uwagi na to, że wynik kontroli nie jest uznawany za decyzję administracyjną, należało przyjąć, stosując wykładnię celowościową i systemową, że orzeczenie w sprawie sprostowania wyniku kontroli powinno mieć formę postanowienia, stosownie do treści art. 219 w zw. z art. 213 § 1 o.p. W przedmiotowej sprawie Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej odpowiedział na żądanie strony pismem, które – mimo iż nie zostało nazwane postanowieniem – może być za takie uznane. O istocie aktu prawnego powin-

na bowiem przesądzać jego treść, a nie forma. Przedmiotowe pismo nie zawierało wszystkich elementów, które zgodnie z art. 217 § 1 o.p. powinno zawierać postanowienie. Tym niemniej, w ocenie sądu, akt ten zawierał niezbędne, podstawowe elementy, które pozwalają na przyjęcie, iż pismo to było postanowieniem. Powołując się w tym zakresie na wyrok NSA z dnia 20 lipca 1981 r.,¹⁵ sąd stwierdził, że do takich niezbędnych elementów zalicza się: oznaczenie organu administracji państwowej wydającego akt, wskazanie adresata aktu, rozstrzygnięcie o istocie sprawy oraz podpis osoby reprezentującej organ administracji. Przedmiotowe pismo Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej zawierało wszystkie te elementy, dlatego też sąd nie zgodził się ze stroną skarżącą, że w tej sprawie miała miejsce bezczynność organu administracji publicznej.

Wyrok ten nie był przedmiotem skargi kasacyjnej i stał się prawomocny.

13 Sygn. akt I SA/Bk 1/06, niepublikowany.

14 Tekst jedn. Dz.U. z 2004 r., Nr 8, poz. 65 z późn. zm.

15 Sygn. akt SA 1163/81, Orzecznictwo Sądów Polskich 1982, z. 9, poz. 169.

ULGI W SPŁACIE ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH A SOLIDARNA ODPOWIEDZIALNOŚĆ ZA ZOBOWIĄZANIE PODATKOWE

Uwagi ogólne

W polskim systemie podatkowym, w niektórych ustawach szczegółowego prawa podatkowego, ustawodawca zdecydował się na ukształtowanie obowiązku podatkowego w sposób solidarny, z czym wiąże się także solidarna odpowiedzialność za wynikające z tego obowiązku zobowiązanie. Rozwiązanie takie, z pewnością korzystne z punktu widzenia organów podatkowych, występuje na gruncie:

- art. 5 ust. 2 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych¹, w odniesieniu do stron umowy zamiany oraz umowy spółki cywilnej;
- art. 5 ust. 2 ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej², w przypadku złożenia wspólnego zgłoszenia lub dokonania na ich wspólny wniosek czynności urzędowej albo wydania na ich wspólny wniosek zaświadczenia, zezwolenia (pozwolenia, koncesji), a w przypadku złożenia dokumentu stwierdzającego udzielenie pełnomocnictwa lub prokury albo jego odpisu, wypisu lub kopii – na mocodawcy i pełnomocniku lub przedsiębiorcy i prokurencie;
- art. 3 ust. 5 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym³, gdy grunty podlegające opodatkowaniu podatkiem rolnym stanowią współwłasność lub znajdują się w posiadaniu dwóch lub więcej podmiotów, z wyjątkiem sytuacji, gdy stanowią gospodarstwo rolne prowadzone w całości przez jednego ze współwłaścicieli (współposiadaczy);

1 Tekst jedn. Dz.U. z 2005 r., Nr 41, poz. 399 z późn. zm.

2 Dz.U. Nr 225, poz. 1635.

3 Tekst jedn. Dz.U. z 1993 r., Nr 94, poz. 431 z późn. zm.

- art. 2 ust. 4 ustawy z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym⁴, w odniesieniu do współwłaścicieli lub współposiadaczy lasu;
- art. 3 ust. 4 oraz art. 9 ust. 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych⁵, w zakresie podatku od nieruchomości – w przypadku dwóch lub więcej współwłaścicieli lub współposiadaczy gruntów, budynków lub budowli, z wyjątkiem obowiązku podatkowego z tytułu władania wspólnym gruntem oraz wspólną częścią budynku przy wyodrębnieniu własności lokali, a także w zakresie podatku od środków transportowych – jeżeli środek transportowy stanowi współwłasność dwóch lub więcej osób fizycznych lub prawnych;
- art. 1a ust. 14 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych⁶, w zakresie spółek tworzących podatkową grupę kapitałową, z tytułu podatku dochodowego należnego za okres obowiązywania umowy na podstawie, której utworzono grupę.

Na mocy wyraźnego przepisu art. 92 § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa solidarny charakter ma także odpowiedzialność małżonków opodatkowanych wspólnie na podstawie art. 6 ust. 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁷, a na podstawie art. 107 o.p. również odpowiedzialność podatnika i osób trzecich.

Generalne zasady odpowiedzialności solidarnej za zobowiązania podatkowe w sposób bardzo ogólny reguluje art. 91 o.p., który w tym zakresie odsyła do przepisów kodeksu cywilnego⁸ właściwych dla zobowiązań cywilnoprawnych (art. 366–378). Podkreślić przy tym należy, iż ustawodawca nie zdecydował się w tym zakresie na stosowanie przepisów kc. w sposób „odpowiedni”, a więc z uwzględnieniem specyfiki wynikającej z norm prawa podatkowego. W efekcie w niektórych przypadkach stosowanie wskazanych wyżej regulacji kc. do instytucji prawa podatkowego jest bardzo problematyczne. Przykładem takiej sytuacji jest zwolnienie z odpowiedzialności jednego z dłużników solidarnych. Zwolnienie z długu lub zrzeczenie się solidarności przez wierzyciela względem jednego z dłużników solidarnych nie ma skutku względem współdłużników (art. 373 kc.). Na gruncie regulacji o.p. zwolnienie z długu może przybrać formę umorzenia zaległości podatkowej, w przepisach ustaw szczegółowego prawa podatkowego postać zwolnienia lub wyłączenia podmiotowego.

Istotę zasygnalizowanego wyżej problemu można sprowadzić do kilku zasadniczych pytań.

4 Dz.U. Nr 200, poz. 1682 z późn. zm.

5 Tekst jedn. Dz.U. z 2006 r., Nr 121, poz. 844 z późn. zm.

6 Tekst jedn. Dz.U. z 2000 r., Nr 54, poz. 654 z późn. zm.

7 Tekst jedn. Dz.U. z 2000 r., Nr 14, poz. 176 z późn. zm.

8 Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. Nr 16, poz. 93 ze zm.), cyt. dalej jako kc.

Po pierwsze, czy umorzenie zaległości podatkowej może mieć miejsce jedynie z wniosku jednego podatnika odpowiedzialnego solidarnie?

Po drugie, czy stroną postępowania w sprawie umorzenia wszczętego z wniosku tylko jednego dłużnika solidarnego, są także pozostali współdłużnicy?

Po trzecie, czy umorzenie zaległości podatkowej, o które wnioskował jedynie jeden ze zobowiązanych solidarnie, może wywierać skutek także wobec pozostałych współzobowiązanych?

I. Czy umorzenie zaległości podatkowej może mieć miejsce jedynie z wniosku jednego podatnika odpowiedzialnego solidarnie?

Umorzenie zaległości podatkowej jako rodzaj ulgi w spłacie zobowiązania podatkowego co do zasady ma miejsce w następstwie złożenia odpowiedniego wniosku przez podmiot uprawniony. Jedynie wyjątkowo, w sytuacjach wskazanych w art. 67d § 1 o.p., umorzenie może nastąpić z urzędu.

Skoro ulgi uregulowane w rozdziale 7a o.p., w tym umorzenie zaległości podatkowej, są przyznawane z wniosku, to wydaje się, że nie można ich przyznać bez czy też wbrew woli podatnika. Konsekwencją przyjęcia takiego założenia byłoby stwierdzenie, że umorzenie zaległości podatkowej wynikającej ze zobowiązania o charakterze solidarnym jest możliwe jedynie w następstwie złożenia zgodnego wniosku przez wszystkich zobowiązanych. Zatem brak wniosku chociażby jednego ze współpodatników oznacza, że ulgi udzielić nie można.

Z drugiej jednak strony przyjąć można, iż wskazanie przez ustawodawcę w art. 67a wniosku zobowiązanego należy odczytywać jako *sine qua non* prowadzenia postępowania w sprawie ulgi, a więc (z wyjątkiem sytuacji z art. 67d) zakaz podejmowania tego rodzaju postępowań z urzędu. W tym zakresie wniosek jest traktowany jako żądanie wszczęcia postępowania w rozumieniu art. 165 § 1 o.p. Nie przeczy to więc sytuacji, w której postępowanie jest wszczynane z wniosku tylko jednego z podatników odpowiedzialnych solidarnie za zobowiązanie podatkowe. Przedmiotem tego postępowania jest umorzenie zaległości podatkowej wynikającej z niewykonania zobowiązania o charakterze solidarnym. W tym kontekście podkreślić więc trzeba, że w przypadku zobowiązania solidarnego wielość dłużników nie przesądza o wielości zobowiązań. Zatem kilku współzobowiązanych solidarnie w dalszym ciągu odpowiada za jedno i tylko jedno zobowiązanie i wynikającą z tego zobowiązania zaległość podatkową.

Reasumując, w mojej ocenie, postępowanie w sprawie umorzenia zaległości podatkowej wynikającej ze zobowiązania o charakterze solidarnym, może być za-

inicjowane nawet wtedy, gdy stosowny wniosek w tym zakresie nie został złożony przez wszystkich dłużników solidarnych.

II. Czy stroną postępowania w sprawie umorzenia wszczętego z wniosku tylko jednego dłużnika solidarnego są także pozostali współdłużnicy?

Zakładając, że postępowanie w sprawie umorzenia zaległości podatkowej wynikającej ze zobowiązania solidarnego może zostać skutecznie wszczęte z wniosku jedynie jednego z współzobowiązanych, postawić należy w dalszej kolejności pytanie o to, kto jest stroną tego postępowania? Definicja strony postępowania zawarta w art. 133 o.p. pozwala uznać, że stroną będzie ten, kto znajduje się w kręgu ustawowo wymienionych podmiotów spraw regulowanych przepisami prawa podatkowego i z racji swojego interesu prawnego z tych przepisów wynikającego, może lub musi brać udział w postępowaniu podatkowym i być adresatem decyzji organu podatkowego.⁹ Interes prawny, którego istnienie warunkuje przyznanie osobie przymiotu strony w określonej sprawie, musi być realny, powinien bezpośrednio dotyczyć sfery prawnej podmiotu. Brak bezpośrednio wpływu sprawy na sferę prawną osoby nie pozwala na uznanie jej za stronę.¹⁰ Wywarcie przez decyzję administracyjną bezpośredniego skutku w sferze praw i obowiązku określonego podmiotu oznacza, że postępowanie administracyjne, w którym decyzja taka została wydana, dotyczy interesu prawnego lub obowiązku tego podmiotu w rozumieniu art. 28 k.p.a.¹¹ Uzasadnia to konkluzję, że interes prawny przysługuje podmiotowi tylko w jego „własnej” sprawie administracyjnej.¹²

Pytanie o istnienie interesu prawnego w przypadku decyzji umorzeniowej to w istocie rzeczy pytanie o charakter prawny tej decyzji. W literaturze przedmiotu spotkać się można z poglądem, wedle którego decyzje w sprawie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych to tzw. decyzje okołozobowiązaniowe, zwane też decyzjami w sprawie wykonania zobowiązania.¹³ Decyzje te, jak wskazują zwolennicy wskazanej tezy H. Dzwonkowski i Z. Zgierski, nie modyfikują treści obowiązku podatkowego, czyli wzorca zobowiązania. Nie dochodzi przez umorzenie do uchylenia ani zmiany pierwotnego stosunku prawnego obowiązku podatkowego, który powstał na mocy ustawy i zdarzeń prawnopodatkowych. Zatem umorzenie to znie-

9 J. Borkowski, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. Komentarz 2005, s. 554.

10 Postanowienie NSA z dnia 30 maja 1984 r. (II SA 789/84), powołane (w:) H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, Procedury podatkowe, Warszawa 2006, s. 692.

11 Wyrok NSA z dnia 21 czerwca 1993 r. (V SA 1497/92), Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego 1993, nr 4.

12 Por. H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, Procedury..., *op. cit.*, s. 692.

13 *Ibidem*, s. 121.

sienie obowiązku zapłaty (w całości lub w części), a nie stosunku prawnego obowiązku czy zobowiązania podatkowego, które mają charakter materialny.

W istocie rzeczy więc wg wskazanego wyżej stanowiska, umorzenie nie dotyczy zobowiązania, lecz zaległości podatkowej. W związku z tym stwierdzić należy, iż dopuszczalne jest, zgodnie z art. 91 o.p. w związku z art. 373 kc., ograniczenie postępowania w sprawie umorzenia zaległości podatkowej jedynie do osoby wnioskodawcy, skoro ewentualne wydanie decyzji o umorzeniu nie będzie w tej sytuacji w żaden sposób modyfikowało ani obowiązku, ani też zobowiązania podatkowego. W tej sytuacji należałoby więc przyjąć, że pozostali współdłużnicy solidarni, którzy nie złożyli wniosków o umorzenie, nie posiadają interesu prawnego, gdyż decyzja o umorzeniu nie ingeruje bezpośrednio w sferę ich praw i obowiązków. Zatem nie mogą być oni uznani za stronę postępowania w sprawie umorzenia zaległości podatkowej, o ile postępowanie to nie zostało podjęte z ich wniosku.

Zaprezentowany wyżej pogląd, w świetle którego należy wyraźnie oddzielić decyzję umarzającą (z zakresu wykonalności zobowiązania) od decyzji z zakresu wymiaru, pozostaje jednak w sprzeczności z literalnym brzmieniem art. 59 § 1 pkt 8 o.p., który wskazuje wprost, iż umorzenie skutkuje wygaśnięciem zobowiązania podatkowego. Zgodzić się można, iż decyzja taka nie może modyfikować ustawowo określonego obowiązku podatkowego, gdyż rozstrzygnięcia organów podatkowych tej materii dotyczyć nie mogą, ale kontrowersyjne jest także uznanie, iż umorzenie nie modyfikuje zobowiązania podatkowego. W mojej ocenie, umorzenie zaległości w całości lub w części wygasa w analogiczny sposób zobowiązanie podatkowe. Skoro takie zobowiązanie, nawet jeżeli ma charakter solidarny, jest jednak tylko jedno, to jego zmiana dotyczy interesu prawnego każdego z dłużników solidarnych. Oznacza to, że jako posiadający interes prawny, są oni stroną tak postępowania w sprawie ustalenia czy określenia wysokości zobowiązania podatkowego, jak i postępowania w sprawie umorzenia zaległości podatkowej, a także innych ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. W praktycznym wymiarze oznacza to, że nawet w przypadku złożenia wniosku o umorzenie zaległości podatkowej przez tylko jednego z dłużników solidarnych, stroną wszczętego z wniosku postępowania są wszyscy podatnicy solidarnie zobowiązani do uiszczenia podatku. Konsekwencją takiego stanu rzeczy jest konieczność ustalenia istnienia przesłanek zastosowania ulgi, tj. interesu publicznego lub ważnego interesu podatnika, z uwzględnieniem sytuacji każdej ze stron postępowania. Na tle tak ustalonego stanu faktycznego organ podatkowy w ramach uznania powinien dokonać stosownego rozstrzygnięcia.

III. Czy umorzenie zaległości podatkowej, o które wnioskował jedynie jeden ze zobowiązanych solidarnie, może wywierać skutek także wobec pozostałych współzobowiązanych?

Przyjęcie stanowiska, wedle którego decyzje w sprawie ulg uznaniowych nie modyfikują zobowiązania podatkowego prowadziłyby do przyjęcia, iż na podstawie art. 91 o.p. w związku z art. 373 kc. możliwe jest umorzenie zaległości podatkowej jedynie jednemu z podatników zobowiązanych solidarnie, co nie wywiera żadnego wpływu na treść obowiązków ciążących na pozostałych pomiotach zobowiązanych. Teza ta, z którą trudno jednak wobec zaprezentowanych powyżej rozważań zgodzić się, nadawałaby instytucji umorzenia cech odstąpienia od realizacji świadczenia, a więc zrywałaby wyraźną więź z samym istnieniem zobowiązania, o której mowa w art. 59 o.p. Podkreślić też należy, iż konstrukcja ta nie wytrzymuje krytyki w przypadku innych ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, tj. rozłożenia na raty lub odroczenia terminu płatności. Nie sposób bowiem dopuścić sytuacji, w której organ podatkowy dokonuje rozłożenia na raty lub odroczenia terminu płatności tylko wybranym podatnikom solidarnie zobowiązanym do zapłaty podatku, z wyłączeniem skutków tej decyzji wobec pozostałych.

Zakładając, że decyzja w sprawie umorzenia dotyczy interesu prawnego wszystkich dłużników solidarnych, a zatem stroną postępowania w tym zakresie wszczętego nawet z wniosku tylko niektórych z nich są wszyscy, to konsekwentnie adresatem decyzji kończącej postępowanie będzie każdy z podatników solidarnie zobowiązanych do uiszczenia zaległości podatkowej. Decyzja taka zatem, identycznie jak decyzja ustalająca wysokość zobowiązania podatkowego o charakterze solidarnym, powinna przez organ podatkowy wskazywać wszystkich adresatów. Wskazanie w art. 59 o.p. umorzenia zaległości podatkowej jako sposobu wygaśnięcia zobowiązania podatkowego przesądza o tym, iż zobowiązanie to wygasa w stosunku do wszystkich podmiotów zobowiązanych solidarnie. Nie jest możliwe wygaśnięcie tego zobowiązania przez umorzenie jedynie w zakresie ciążącym na jednym podatniku solidarnym. Zatem, tak jak wpłata całości kwoty pokrywającej zobowiązanie przez jednego zobowiązanego wygasa je w całości, tak umorzenie zaległości podatkowej w całości także wygasa zobowiązanie. Tak jak w przypadku zapłaty części należnego podatku przez jednego z dłużników solidarnych, dokonana wpłata pomniejsza zobowiązanie ciążące na wszystkich dłużnikach, które ma charakter niepodzielny, tak umorzenie zaległości podatkowej w części nie może oznaczać zwolnienia z długu jedynie wybranego podatnika (wnioskodawcy). W tym więc zakresie odesłanie w art. 91 o.p. do przepisów kc. nie pozwala jednak na stosowanie art. 373 kc. Nie jest w świetle art. 59 § 1 pkt 8 o.p. możliwe umorzenie zaległości podatkowej tylko jednemu z podatników, na których ciąży solidarnie zobowiązanie podatkowe bez takiego samego skutku względem pozostałych.

IV. Umorzenie zaległości podatkowej osoby trzeciej

Zgodnie z art. 67c § 2 o.p. przepisy dotyczące stosowanych na wniosek ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, w tym umorzenia zaległości podatkowych, stosuje się odpowiednio do należności przypadających od osób trzecich. W tym kontekście może pojawić się istotna wątpliwość związana po pierwsze z sytuacją, w której umarza się zaległości pierwotnie zobowiązanego, po drugie, gdy umarza się należności osobie trzeciej.¹⁴ Problemy te wynikają z solidarnego charakteru odpowiedzialności tych podmiotów oraz odpowiedniego stosowania do tej odpowiedzialności art. 373 kc., na co wskazuje art. 91 o.p. Bezpośrednie stosowanie tej zasady skutkowałoby tym, że umorzenie zaległości podatkowej podmiotu pierwotnie zobowiązanego nie rzutuje na zakres odpowiedzialności osoby trzeciej i odwrotnie. Teza ta jest jednak nie do obrony, biorąc pod uwagę jedynie akcesoryjny charakter odpowiedzialności osoby trzeciej. Skoro osoba trzecia odpowiada za cudzy dług, to wygaśnięcie zobowiązania pierwotnego dłużnika oznacza także wygaśnięcie zobowiązania osoby odpowiadającej obok takiego podmiotu. Skoro nie istnieje dług, to nie może istnieć odpowiedzialność podmiotu odpowiadającego za taki dług.¹⁵

Gdy natomiast wniosek o umorzenie składa osoba trzecia, dotyczy on w istocie rzeczy kwestii jej odpowiedzialności, a nie zaległości ciążącej na pierwotnie zobowiązanym. Odpowiednie stosowanie przepisów o umorzeniu zaległości podatkowych do osób trzecich pozwala uznać, że wniosek takiej osoby dotyczy „umorzenia odpowiedzialności”. Chodzi więc w istocie rzeczy o umorzenie obowiązku świadczenia, a nie zaległości jako takiej, która ciąży na pierwotnym dłużniku, a osoba trzecia jedynie za nią posiłkowo odpowiada.¹⁶ Umorzeniu podlega więc zobowiązanie osoby trzeciej do uiszczenia solidarnie z podatnikiem jego zobowiązania podatkowego, co oznacza, że ustaje odpowiedzialność za cudze zobowiązania, a nie samo zobowiązanie podatkowe.¹⁷

Wnioski

Problematyka stosowania instytucji umorzenia w przypadku zaległości podatkowych wynikających ze zobowiązań solidarnych jest złożona. Wydaje się, że pod-

stawowym źródłem wątpliwości w tym zakresie jest wadliwa konstrukcja art. 91 o.p. Odesłanie w tym przepisie w zakresie odpowiedzialności solidarnej wprost do przepisów kodeksu cywilnego dotyczących zobowiązań cywilnoprawnych, w tym do art. 373 kc., jest wadliwe w tym znaczeniu, iż powinno uwzględniać specyfikę prawa podatkowego, a więc mieć charakter odpowiedni. Jako wniosek *de lege ferenda* wskazać też można uregulowanie kwestii stosowania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych w zakresie tych z nich, które mają charakter solidarny w sposób bezpośredni w przepisach o.p. W obecnym brzmieniu przepisów tej ustawy przyjąć można założenie, iż wskazanie w art. 59 o.p. umorzenia zaległości podatkowej jako sposobu wygaśnięcia zobowiązania podatkowego przesądza o tym, iż zobowiązanie to wygasa w całości, nawet gdy ma charakter solidarny. Nie jest możliwe wygaśnięcie tego zobowiązania przez umorzenie jedynie w zakresie ciążącym na jednym podatniku solidarnym. W rezultacie stwierdzić trzeba, że wniosek o zastosowanie ulgi, złożony przez jednego z podatników solidarnych wszczyna postępowanie, którego stroną są wszyscy. W konsekwencji organ podatkowy nie może poprzestać na badaniu przesłanek udzielenia ulgi tylko w stosunku do wnioskodawcy. Decyzja kończąca postępowanie wywiera skutek materialny wobec każdej ze stron postępowania.

14 Zob. R. Dowgier (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2006, s. 450–451.

15 A. Mariański, Skutki umorzenia zaległości podatkowej osobie trzeciej, Przegląd Podatkowy 2003, nr 8.

16 Zob. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, Umorzenie zaległości podatkowej na wniosek osoby trzeciej, Przegląd Podatkowy 2004, nr 2.

17 A. Mariański, Skutki umorzenia..., *op. cit.*, s. 46. Odmienny pogląd prezentuje D. Szubielska, w ocenie której jeżeli zobowiązanie podatkowe wygasa wskutek umorzenia zaległości podatkowej, to sprawą drugorzędną staje się okoliczność, kto jest adresatem decyzji o umorzeniu zaległości podatkowych – osoba trzecia czy podatnik i czy postępowanie w przedmiocie umorzenia prowadzone było na wniosek podatnika, osoby trzeciej czy z urzędu – por. D. Szubielska, Skutki umorzenia zaległości podatkowej osobie trzeciej, Przegląd Podatkowy 2003, nr 5.

ORGANY PODATKOWE I QUASI-PODATKOWE – PROBLEMY WYNIKAJĄCE Z WADLIWEJ LEGISLACJI ORDYNACJI PODATKOWEJ

Celem opracowania jest wskazanie podstawowych problemów wynikających z nieprecyzyjnych norm Ordynacji podatkowej określających status organów podatkowych. Krytycznej ocenie zostaną poddane regulacje zawarte w przepisach art. 13–13a o.p. określające organy podatkowe, a także art. 2 § 3 i 3 o.p. wskazujący na organy korzystające z uprawnień organów podatkowych ze względu na charakter danin, którymi administrują.

1. Wadliwa legislacja art. 13 o.p.

Dział II o.p. „Organy podatkowe i ich właściwość” tworzą trzy rozdziały: Rozdział 1 „Organy podatkowe” (art. 13–14), Rozdział 1a „Interpretacje przepisów prawa podatkowego” (art. 14a–14p), Rozdział 2 „Właściwość organów podatkowych” (art. 15–20).¹ Treść tytułu Działu II wyczerpują dwa z wyżej wymienionych rozdziałów. Wyodrębnienie rozdziału dotyczącego interpretacji przez organy podatkowe przepisów prawa podatkowego uznać należy za błąd legislacyjny. Słusznie zauważa się, że nie zawiera on norm prawnych dotyczących żadnej z powszechnie znanych właściwości organów podatkowych (rzeczowej, miejscowej, instancyjnej).² Stąd przepisy dotyczące procedury wydawania interpretacji nie powinny być zawarte w dziale dotyczącym organów podatkowych.

W literaturze podkreśla się, że materię zawartą w Dziale II o.p. tworzą instytucje należące do postępowania podatkowego i tam też powinny być unormowane. Są to zagadnienia typowe dla problematyki prawnej postępowania przed organami ad-

1 Od dnia 1 lipca 2007 r. wskutek nowelizacji o.p. z dnia 16 listopada 2006 r. (Dz.U. Nr 217, poz. 1590); poprzednio materia dotycząca interpretacji prawa podatkowego stanowiła część Rozdziału 1 „Organy podatkowe”.
2 Zob. H. Dzwonkowski, Opinia o projekcie ustawy z dnia 22 czerwca 2006 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (druk nr 731), opubl. www.sejm.gov.pl

ministracji, stąd ich umieszczenie w strukturze Ordynacji bezpośrednio po przepisach natury ogólnej jest niefortunnym posunięciem ustawodawcy.³

Z perspektywy czasu Ordynację podatkową można ocenić jako dość nieudolną próbę kodyfikacji prawa podatkowego, stanowiącą niezbyt udane połączenie instytucji ogólnych zawartych w ustawie o zobowiązaniach podatkowych z instytucjami procedury podatkowej regulowanymi uprzednio przez k.p.a. Zgrupowanie tych przepisów w jednym akcie prawnym, przy jednoczesnej jego aspiracji do regulacji typu kodeksowego powoduje, że przepisy określające ustrój i zasady funkcjonowania organów administracji podatkowej stają się niezbędnym wymogiem stawianym dla tego typu aktów normatywnych. Dyskusyjne jest natomiast samo ich umiejscowienie i konstrukcja. W doktrynie podkreśla się, że przedmiotem reformy polskiego systemu podatkowego należy objąć organizację i zasady działania administracji podatkowej oraz postępowanie podatkowe, a punktem wyjścia wszelkich zmian powinny być reguły poprawnej legislacji.⁴

Metoda określenia organów podatkowych przyjęta przez ustawodawcę w art. 13 o.p. Nie nawiązuje do konstrukcji definicji organu administracji publicznej znanej z k.p.a. – przeciwnie – odbiega od niej, chociaż organy administracji podatkowej zajmują ważne miejsce w strukturze organów administracji publicznej. Wydaje się, że rozwiązanie przyjęte w k.p.a. jest bardziej poprawne. Art. 5 § 2 pkt 3–6 k.p.a. zawiera legalną definicję organów administracji publicznej, nieco rozbudowaną, ale wyczerpującą i stworzoną wyłącznie na użytek postępowania administracyjnego. Ustawodawca najpierw określił, co należy rozumieć pod pojęciem organów administracji publicznej używanym w przepisach k.p.a., przedstawiając ich zamknięty katalog. Następnie dokonał wyjaśnienia terminów: minister, organizacje społeczne, organy jednostek samorządu terytorialnego, które uprzednio zaliczył do tych organów. Po wskazaniu z nazwy podmiotów uznawanych za organy administracji publicznej, w rozdziale 2 zostały określone zasady ogólne, które każdy z wymienionych organów administracji publicznej zobowiązany jest przestrzegać w toku prowadzonego postępowania. W dalszej części k.p.a. została zindywidualizowana pozycja wymienionych organów administracji publicznej w postępowaniu administracyjnym przez jednoznaczne ustalenie ich hierarchicznego podporządkowania i podziału na organy załatwiające sprawy w I instancji, organy wyższego stopnia i organy naczelne.

Przepis art. 13 o.p. nadanym mu kształtem aspiruje do umieszczenia go w tej części o.p., która dotyczy procedury podatkowej. Przesądza o tym scharakteryzowanie organów podatkowych przez procesową instytucję właściwości. Kwestią pierwszoplanową i znaczącą w konstrukcji tego przepisu jest wskazanie pozycji procesowej

3 R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa, Komentarz, wyd. III, Wrocław 2000, s. 33.
4 R. Mastalski, Podstawowe założenia reformy polskiego systemu podatkowego. Przegląd Podatkowy 2003, nr 3, s. 4; Jak zreformować polski system podatkowy. Omówienie dyskusji na konferencji. Przegląd Podatkowy 2003, nr 8, s. 9 i n.; B. Brzeziński, Ordynacja podatkowa – perspektywy zmian, Prawo i Podatki 2006, nr 1, s. 35 i n.

wej organów prowadzących postępowanie podatkowe w dwóch instancjach. Stąd właściwość instancyjna stanowi element różnicujący organy podatkowe i określający ich kompetencje. Z jednej strony prowadzi ona do sklasyfikowania organów podatkowych na orzekające w I instancji i na organy odwoławcze, świadcząc przy tym odrębność obu instancji. Z drugiej – wyznacza zakres rozstrzygnięcia sprawy przez organ II instancji w podatkowym postępowaniu odwoławczym wyłącznie do rozstrzygnięcia organu I instancji. Taki zamysł ustawodawcy jest zrozumiały i nie budzi wątpliwości w przeciwieństwie do kontrowersji związanych z ulokowaniem materii uregulowanej w art. 13 o.p. w materialnej części Ordynacji. Odpowiednim miejscem dla tej regulacji, a także dla przepisów określających właściwość organów podatkowych, jest Dział IV o.p. Postępowanie podatkowe, zaraz po rozdziale dotyczącym zasad ogólnych postępowania, a bezpośrednio przed Rozdziałem 2 dotyczącym instytucji wyłączenia pracownika organu podatkowego oraz organu podatkowego.

Koncepcję ustawodawcy w pewien sposób tłumaczy dążenie do stworzenia w tej samej jednostce redakcyjnej aktu prawnego zamkniętego katalogu podmiotów uznawanych niezbitnie za organy podatkowe. Zrezygnowano z zamieszczenia pozytywnej definicji organu podatkowego, w której zostałyby wskazane funkcje tych organów związane z wymiarem i określaniem zobowiązań podatkowych, kontrolą podatkową, czynnościami sprawdzającymi. Jest to wynikiem szerokiego zakresu czynności wykonywanych przez organy podatkowe – innego w przypadku organów działających w I instancji – odmiennego po stronie organów odwoławczych.

Wyróżnienie wśród organów podatkowych wymienionych w art. 13 o.p. organów I instancji i organów odwoławczych jest o tyle ważne, że pozwala na ustalenie kompetencji poszczególnych organów odnośnie do konkretnych czynności w postępowaniu podatkowym. Przykładowo, jeśli w świetle art. 228 § 1 o.p. organ odwoławczy stwierdza w formie postanowienia niedopuszczalność odwołania, uchybienie terminowi do wniesienia odwołania lub pozostawienie odwołania bez rozpatrzenia, jeśli nie spełnia określonych warunków, to oczywiście jest, że kompetencja ta przypisana jest dyrektorowi izby skarbowej, dyrektorowi izby celnej, ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych oraz samorządowemu kolegium odwoławczego, ponieważ tylko te organy są w świetle art. 13 o.p. organami odwoławczymi. Podział kompetencji wynika także z przepisów Działu V o.p. „Czynności sprawdzające” i VI „Kontrola podatkowa” które odnoszą się wyłącznie do organów podatkowych I instancji – wyraźnie wskazanych w art. 272 i 281 § 1 o.p.

Gorzej, jeśli ustawodawcy brakuje konsekwencji w posługiwaniu się wcześniej przyjętą terminologią i dla wskazania kompetencji posługuje się określeniami niejednorodnymi bądź zbyt ogólnymi. Takie postępowanie w o.p. nie należy do rzadkości i świadczy o niedbalstwie legislacyjnym. Skomplikowane staje się przypisanie kompetencji organom konkretnego stopnia, jeśli w przepisach używa się zwrotu

„organ podatkowy” bez sprecyzowania, o jaki organ chodzi. Taka sytuacja zachodzi w niemal wszystkich przepisach Działu III o.p. (np. w art. 21 § 3, § 3a, art. 21b, art. 22 § 2, art. 23–24, art. 38 § 1, art. 48 § 1, art. 67a–67d, art. 74a, art. 82 § 1, art. 100, art. 108 § 1) i w wielu przepisach Działu IV (m.in. w art. 120–125, art. 140, art. 143, art. 144, art. 155 § 1, art. 157 § 1, art. 165 § 3a, art. 171–172, art. 178, art. 187, art. 189, art. 207–215).⁵ Można by sądzić, że skoro ustawodawca w przepisach zawartych w wymienionych wyżej częściach o.p. używa pojęcia „organ podatkowy” bez bliższego określania, o jaki organ chodzi, to kompetencje w nich wskazane przysługują wszystkim organom podatkowym wymienionym w art. 13 o.p. Takie rozumowanie jest nieprawidłowe i stanowi daleko idące uogólnienie. Niektóre instytucje prawne uregulowane w o.p. znajdują zastosowanie do wszystkich organów podatkowych niezależnie od ich właściwości instancyjnej (jak chociażby zasady ogólne postępowania podatkowego, przepisy dotyczące wezwań, doręczeń, niektóre przepisy dotyczące postępowania dowodowego, decyzji). Istnieją natomiast unormowania zarezerwowane wyłącznie dla organów I instancji, np. przepisy dotyczące decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego (art. 21 § 1 pkt 2 o.p.), ulg w spłacie zobowiązań podatkowych (art. 67a–67d o.p.), określania i zwrotu nadpłat oraz nadpłaconych zaliczek na podatek, wszczęcia z urzędu postępowania podatkowego – mimo że nie wskazuje się w nich kategorii tych organów.

W wielu przepisach o.p., przydzielających organom podatkowym kompetencje do wykonywania poszczególnych czynności, używa się terminologii niejednorodnej – odmiennej od przyjętej w art. 13 o.p. zgodnie z właściwością instancyjną. Używa się pojęć: organ właściwy (art. 243 § 2, art. 252 § 1), organ, który wydał decyzję (art. 212, art. 224 § 4, art. 240 § 1 pkt 5, art. 253, art. 253a § 1), organ wyższego stopnia (art. 244 § 2, art. 248 § 2), organ rozpatrujący odwołanie – zamiast organ odwoławczy (art. 230 § 1), organ podatkowy, który wydał postanowienie (art. 238), organ celny (art. 147a). Z powyższego wynika, że nazewnictwo organów w art. 13 o.p. nie jest bezwzględnie przyjęte i nie zawsze znajduje zastosowanie w dalszych rozdziałach tego aktu normatywnego, co skutkuje zupełnie niepotrzebnym bałaganem terminologicznym.

O wątpliwej poprawności legislacyjnej art. 13 o.p. świadczy słabość, a nawet fikcyjność przyjętych w nim regulacji. Od uchwalenia Ordynacji przepis ten był nowelizowany dziesięciokrotnie, a kierunkiem zmian było zwykle dopisanie nowych organów, którym przyznawano status organów podatkowych oraz określenie ich właściwości instancyjnej⁶ bądź też zmiana nazewnictwa organów.⁷ Przede wszystkim

5 C. Kosikowski, (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, Ordynacja..., *op. cit.*, s. 85.
6 Od dnia 1 stycznia 1999 r. starosty i marszałka województwa; od dnia 1 września 2003 r. naczelnika urzędu skarbowego i dyrektora izby celnej.
7 Od dnia 1 września 2003 r. formalnie przestano uważać za organ podatkowy urząd skarbowy i izbę skarbową, przyjmując w art. 13 o.p., że organami podatkowymi są kierownicy tych jednostek, tj. naczelnik urzędu skarbowego i dyrektor izby skarbowej.

kim zbędnie zaliczono do organów podatkowych starostę i marszałka województwa, nie powierzając im przy tym administrowania podatkami. Można je uznać za ułomne (fikcyjne) organy podatkowe, gdyż powiat i województwo nie mają własnych podatków, co uniemożliwia określenia tym organom właściwości rzeczowej. Regulacja ta jest całkowicie niepotrzebna i tworzy utrzymujący się od kilku lat stan fikcji prawnej. Wśród organów podatkowych zostały bowiem wymienione takie podmioty, które nie mogą pełnić funkcji organów podatkowych, do której przecież zostały powołane. Byłoby to możliwe dopiero w przypadku przydzielenia im konkretnych podatków do realizacji, zasilających budżet powiatu (województwa), co stanowiłoby odpowiedni moment do poszerzenia katalogu organów podatkowych o starostę i marszałka.⁸ Nie ma więc zasadności utrzymywania takiej regulacji, która niepotrzebnie gmatwa strukturę samorządowych organów podatkowych w Polsce.

Innym zbędnym unormowaniem, tym razem o charakterze reliktu, jest art. 13 § 1 pkt 2 lit b). Przewiduje się w nim, że dyrektor izby skarbowej i dyrektor izby celnej mogą być organami I instancji na podstawie odrębnych przepisów. W chwili obecnej nie sposób wskazać takie przepisy szczególne, które przyznawałyby kompetencje orzecznicze w I instancji wymienionym organom. W przeszłości takie przykłady można było wskazać w odniesieniu do dyrektora izby skarbowej. Niektóre kompetencje, np. w zakresie umarzania zaległości podatkowych powyżej pewnej określonej kwotowo granicy, zastrzeżone były dla tego organu.⁹ Uznając dyrektora izby celnej za organ podatkowy ujęto go, przez wzgląd na ten sam poziom w hierarchii organów, w już istniejącej regulacji dotyczącej możliwości występowania dyrektora izby skarbowej w I instancji, bez rzeczywistego powierzenia kompetencji w tym zakresie.

Od dnia 1 września 2005 r. w kolejnych nowelizacjach art. 13 o.p. obserwuje się poszerzenie kompetencji Ministra Finansów przez dopisanie takich uprawnień, które nie wykazują związku z jego funkcjonowaniem jako organu podatkowego. Niewątpliwie Minister Finansów jest organem podatkowym z urzędu jako organ I instancji w sprawach stwierdzenia nieważności decyzji, wznowienia postępowania, zmiany lub uchylecia decyzji lub stwierdzenia jej wygaśnięcia, a także organem odwoławczym od decyzji wydanych w powyższych sprawach. Kompetencje Ministra Finansów w których nie działa jako organ podatkowy, chociaż treść przepisu sugeruje co innego, zostały wskazane w art. 13 § 2 pkt 3–5. Stwierdza się w nich, że jest on organem właściwym w sprawach porozumień dotyczących ustalenia cen transakcyjnych, interpretacji przepisów prawa podatkowego,¹⁰ w sprawach informa-

8 Podobnie L. Eteł, Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego, Białystok 2004, s. 32.

9 C. Kosikowski, (w:) C. Kosikowski, L. Eteł, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, Ordynacja..., *op. cit.*, s. 86.

10 W tym także w sprawach interpretacji postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz innych ratyfikowanych umów międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej. Zmiana treści art. 13 § 2 pkt 4 o.p. z dniem 1 lipca 2007 r. jest konsekwencją nowego określenia definicji „przepisy prawa podatkowego” w art. 3 pkt 2 o.p.

cji przekazywanych przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe o założonych i zlikwidowanych rachunkach bankowych związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Należy podzielić pogląd doktryny, że czynności te realizowane są przez Ministra Finansów poza tokiem postępowania podatkowego i poza ramami instancji,¹¹ nie wpływając zasadniczo na jego właściwość jako organu podatkowego. Podobne kompetencje Ministra są wymienione w innych częściach Ordynacji, np. w art. 291a, art. 305 § 1 o.p. i nie ma potrzeby, by wyliczać je w art. 13 o.p. określającym przede wszystkim pozycję organu podatkowego w postępowaniu podatkowym.

Przyjęta w art. 13 o.p. metoda definiowania organu podatkowego z pominięciem aspektu funkcjonalnego nie uwzględnia pozycji i roli tego organu jako podmiotu stosunku prawnopodatkowego. W przepisie tym nie używa się pojęcia „wierzyciel podatkowy” ani „podmiot uprawniony”, a poprzestaje się na określeniu „organ podatkowy”. W stosunku prawnopodatkowym, podobnie jak w każdym innym stosunku zobowiązaniowym, wyróżnia się dwa rodzaje stron o sprzecznych interesach i kompetencjach, tj. podmiot czynny (wierzyciel podatkowy) oraz podmiot bierny (dłużnik zobowiązany do zapłaty podatku). Do tych drugich zalicza się podatnika, płatnika, inkasenta, następcę prawnego, osobę trzecią odpowiedzialną za zaległości podatkowe. Definicje podmiotów zobowiązanych zostały zamieszczone w o.p. i wskazują na ich charakter i pozycję. Nasuwa się zatem pytanie, skoro organy administracji podatkowej są wierzycielem w podatkowym stosunku zobowiązaniowym uprawnionym do żądania spełnienia świadczenia (uiszczenia podatku), o określonych kompetencjach warunkujących ich działanie w ramach stosunku prawnopodatkowego (reprezentowanie związku publicznoprawnego, wymiar i pobór podatku), to dlaczego w o.p. zrezygnowano z zamieszczenia konstrukcji wierzyciela podatkowego? W okresie międzywojennym w przepisach o.p. z 1934 r., jak i literaturze, podmioty uprawione ze stosunku prawnopodatkowego określano mianem władzy podatkowej lub władzy skarbowej.¹² Określenia te były o tyle poprawne, że już w nazwie wskazywały na element władztwa podatkowego, a tym samym określały podmiot uprawniony. Zdaniem autora, pojęcie organu podatkowego jako podmiotu stosunku prawnopodatkowego (wierzyciela podatkowego) powinno być uregulowane w przepisach określających ogólne zasady prawa podatkowego i ujęte w części ogólnej o.p. Potrzeba istnienia przepisów werbalizujących zasady ogólne prawa podatkowego jest bezdyskusyjna i od dawna wyrażana w doktrynie prawa podatkowego, a próbę sformułowania takich zasad podjęto nawet w literaturze.¹³

11 C. Kosikowski, (w:) C. Kosikowski, L. Eteł, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, Ordynacja..., *op. cit.*, s. 85.

12 A. Gomułowicz, J. Małecki, Podatki i prawo podatkowe, Warszawa 2004, s. 303.

13 B. Brzeziński, Ordynacja podatkowa – perspektywy zmian, Prawo i Podatki 2006, nr 1, s. 35; B. Brzeziński, W. Nykiel, Zasady ogólne prawa podatkowego, Przegląd Podatkowy 2002, nr 3; Projekt przepisów ogólnych Ordynacji podatkowej (opracowanie zespołowe pod przewodn. W. Nykiela), Kwartalnik Prawa Podatkowego 2001, nr 3–4.

Z kolei właściwym miejscem materii uregulowanej w art. 13 o.p., z uwagi na przyjętą tam charakterystykę organów podatkowych przez procesową instytucję właściwości instancyjnej, jest – co już zostało wskazane – część o.p. dotycząca procedury podatkowej.

2. Organy o uprawnieniach organów podatkowych

Słabością regulacji art. 13 o.p. jest pominięcie w katalogu organów podatkowych podmiotów, które pełnią rolę organów I instancji i organów odwoławczych. Można wskazać szereg podmiotów, którym przepisy prawa przyznają uprawnienia organów podatkowych, co sprawia, że wyliczenie organów wymienionych w tym przepisie nie może być uznane za wyczerpujące. Co więcej, oznacza wkroczenie w kompetencje i osłabienie pozycji rzeczywistych organów podatkowych oraz skomplikowanie struktury administracji podatkowej.

Wśród podmiotów z uprawnieniami organów podatkowych można wymienić:

- podmioty wymienione w art. 13 a o.p. – o ile uprawnienia te zostaną nadane rozporządzeniem Rady Ministrów,
- organy kontroli skarbowej – z mocy art. 31 u.k.s.,¹⁴
- organy pobierające na podstawie przepisów szczególnych opłaty i niepodatkowe należności budżetowe, do których stosuje się przepisy o.p.

Wysoce kontrowersyjny jest obowiązujący od dnia 1 stycznia 2007 r. art. 13a o.p., który umożliwia Radzie Ministrów nadanie uprawnień organów podatkowych niektórym podmiotom w drodze rozporządzenia, jeżeli uzna ona, że jest to uzasadnione ochroną tajemnicy państwowej i wymogami bezpieczeństwa państwa. Zgodnie z tym przepisem, uprawnienia organów podatkowych mogą być przyznane pięciu centralnym organom administracji rządowej, tj. *Szefowi Agencji Wywiadu, Szefowi Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Szefowi Centralnego Biura Antykorupcyjnego, Szefowi Służby Wywiadu Wojskowego, Szefowi Służby Kontrwywiadu Wojskowego*.

Art. 13a o.p., delegujący Radę Ministrów do tworzenia nowej kategorii organów podatkowych w szczególnym trybie, należy ocenić krytycznie z kilku względów. Jednym z ważniejszych jest kwestia zasadności nadawania uprawnień organów podatkowych wskazanym enumeratywnie podmiotom ze względu na nieostro określone kryteria „ochrony tajemnicy państwowej” oraz „wymogów bezpieczeństwa państwa” wynikające z innych aktów prawnych o szczególnym charakterze. Zostały one powołane ustawami szczególnymi do wykonywania innych zadań. W tej sytuacji realizacja przez te organy polityki podatkowej państwa oraz podej-

14 Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (tekst jedn. Dz.U. z 2004 r., Nr 8, poz. 65 z późn. zm.).

mowanie działań zmierzających do realizacji dochodów budżetu państwa ma znaczenie drugorzędne.

Po drugie, z odpowiednich przepisów ustaw określających organizację i zasady funkcjonowania AW, ABW, CBA, SWW, SKW wynika, że szefowie kierujący tymi urzędami administracji rządowej są centralnymi organami administracji rządowej nadzorowanymi przez – odpowiednio – Prezesa Rady Ministrów, a w przypadku dwóch ostatnich – Ministra Obrony Narodowej, podlegającymi kontroli Sejmu.¹⁵ W sytuacji nadania tym organom uprawnień organów podatkowych będą one funkcjonowały poza strukturą organów administracji skarbowej, nie będą też podlegały z racji uzyskania tego statusu Ministrowi Finansów, tak jak inne organy podatkowe. Relacje i współpraca między klasycznymi organami podatkowymi a szefami AW, ABW, CBA, SWW, SKW będzie miała charakter „służebny” i polegała na współdziałaniu, a w szczególności udzielaniu pomocy w realizacji zadań tych podmiotów wynikających z przepisów szczególnych oraz udostępnianiu akt i informacji objętych tajemnicą skarbową na zasadach określonych w Dziale VII o.p.

Krytycznie należy ocenić formę oraz zakres nadania uprawnień organów podatkowych szefom wyżej wymienionych urzędów. W przypadku „tradycyjnych” organów podatkowych kompetencje, a tym samym właściwość, wyrażające się w zdolności do podejmowania wyznaczonych im czynności, określone są w ustawach regulujących poszczególne podatki oraz w o.p. Przyjęte w art. 13 a o.p. rozwiązanie, zgodnie z którym Rada Ministrów byłaby uprawniona do wyposażenia w drodze rozporządzenia w kompetencje organów podatkowych szefów AW, ABW, CBA, SWW, SKW, budzi wątpliwości co do zgodności z Konstytucją (art. 146, 148), gdyż wykracza poza ramy nadzoru, koordynacji i kontroli prac organów administracji rządowej. Niefortunność delegacji ustawowej wyraża się również w tym, że nie wskazuje się, czy Rada Ministrów ma w rozporządzeniu nadać uprawnienia organów podatkowych wymienionym wyżej podmiotom wprost o tym stwierdzając w tym akcie, wskutek czego uzyskują one status organów podatkowych w pełnym zakresie kompetencyjnym ze wszystkimi konsekwencjami wynikającymi z przepisów o.p., czy też nadaje tylko niektóre uprawnienia organów podatkowych określając jednocześnie ich właściwość.

Uzasadniając rozwiązanie przyjęte w art. 13 a o.p. stwierdza się, że potrzeba zastosowania w tym przypadku szczególnej (tj. odmiennej od art. 13 o.p. – K.T.) formy tworzenia organów podatkowych jest dostosowaniem do szczególnego trybu wykonywania obowiązków podatkowych przez niektóre osoby fizyczne (vide art. 45a u.p.d.o.f.). Osoby fizyczne, pozostające poza właściwością organów podat-

15 Zob. art. 3 ustawy z dnia 24 maja 2002 r. o Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego oraz Agencji Wywiadu (Dz.U. Nr 74, poz. 676 z późn. zm.), art. 5 ust. 2 ustawy z dnia 9 czerwca 2006 r. o Centralnym Biurze Antykorupcyjnym (Dz.U. Nr 104, poz. 708), art. 3 ustawy z dnia 9 czerwca 2006 r. o Służbie Kontrwywiadu Wojskowego oraz Służbie Wywiadu Wojskowego (Dz.U. Nr 104, poz. 709 z późn. zm.).

kowych wskazanych w art. 13 o.p., powinny mieć takie same prawa i obowiązki jak inni podatnicy, które mogą być realizowane w szczególności w toku postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub czynności sprawdzających.¹⁶ Wprowadzenie nadzwyczajnych reguł w nadawaniu uprawnień organów podatkowych niektórym organom łączy się z funkcjonującym od 2002 r. przepisem art. 45a u.p.d.o.f.,¹⁷ delegującym Prezesa Rady Ministrów (w poprzednim brzmieniu Ministra Finansów) do określenia w drodze zarządzenia odrębnego trybu poboru podatku dochodowego, składania informacji i zeznań podatkowych, a także dodatkowych zadań płatników, ze względu na ochronę tajemnicy państwowej. Na obecną chwilę jest to przepis martwy, ponieważ Prezes Rady Ministrów (a poprzednio także Minister Finansów) nie skorzystał z ustawowego upoważnienia do szczególnego uregulowania w formie rozporządzenia trybu poboru podatku oraz składania informacji i zeznań podatkowych, z uwagi na ochronę tajemnicy państwowej.¹⁸ Zgodnie z poglądami judykatury, art. 45a u.p.d.o.f. nie upoważniał do nadawania organom UOP (później ABW, AW) uprawnień do wydawania decyzji podatkowych.¹⁹ Wydaje się, że takie upoważnienie zawiera właśnie art. 13a o.p., a potencjalne nadanie uprawnień organów podatkowych szefom AW, ABW, CBA, SWW, SKW odniesie skutek w postaci wydawania przez te podmioty decyzji podatkowych. Aktualnie trzeba wyraźnie podkreślić, że wymienione organy centralnej administracji rządowej nie są organami podatkowymi i nie mają takich uprawnień, w związku z czym art. 13a o.p. pozostaje regulacją martwą. Prawdopodobnie jest, że Rada Ministrów skorzysta z tej delegacji w stosunku do Szefa CBA, skoro do zadań Centralnego Biura Antykorupcyjnego należy m.in. rozpoznawanie, zapobieganie i wykrywanie przestępstw przeciwko obowiązkowi podatkowemu i rozliczeniom z tytułu dotacji i subwencji, określonych w rozdziale 6 kks., jeżeli pozostają w związku z korupcją lub działalnością godzącą w interesy ekonomiczne państwa – oraz ściganie ich sprawców.²⁰

Słabością rozwiązań przyjętych w art. 13–13a o.p. jest wymienianie z nazwy organów, którym dopiero w przyszłości mogą zostać nadane uprawnienia organów podatkowych, a zupełnie pominięcie organów, którym od dawna to uprawnienie przysługuje. Mowa oczywiście o *dyrektorach urzędów kontroli skarbowej* (wcześniej

do dnia 1 lipca 2002 r. inspektorach kontroli skarbowej) oraz *Generalnym Inspektorem Kontroli Skarbowej*. Są to typowe organy kontroli skarbowej, ale o uprawnieniach do wydawania decyzji podatkowych w sprawach określonych w przepisach u.k.s. Zgodnie z art. 24 ust. 1 pkt 1 lit. a) u.k.s., organy te kończą prowadzone przez siebie postępowanie kontrolne decyzją w rozumieniu o.p., jeżeli przedmiotem ustaleń są podatki, których określanie lub ustalanie należy do właściwości naczelników urzędów skarbowych oraz podatek akcyzowy, a także opłaty i niepodatkowe należności budżetu państwa, których określanie lub ustalanie należy do właściwości tychże naczelników. Postępowania kontrolne są prowadzone przez dyrektorów urzędów kontroli skarbowej pod rządami przepisów u.k.s., jednak w zakresie nieuregulowanym stosuje się odpowiednio przepisy Ordynacji podatkowej, a użyte w ustawie określenia organ kontroli skarbowej oznacza odpowiednio organ podatkowy. Decyzje podatkowe wydawane przez organy kontroli skarbowej są związane wyłącznie z przedmiotem oraz rezultatem prowadzonej kontroli skarbowej u podatnika. Dyrektor urzędu kontroli skarbowej, wydając decyzje w trybie art. 24 ust. 1 pkt u.k.s., nie działa jako organ podatkowy I instancji. Nie działa też z wyraźnego upoważnienia organu podatkowego do wydania decyzji w I instancji, ale wykonuje przypisane mu czynności w ramach ustawowych kompetencji określonych w ustawie, choć w literaturze wyrażany jest pogląd, że dyrektor urzędu kontroli skarbowej wyręcza (zastępuje) w wydawaniu decyzji podatkowej właściwego naczelnika urzędu skarbowego lub naczelnika urzędu celnego.²¹ Wymienione organy podatkowe są obok podmiotu kontrolowanego adresatem decyzji, stając się wierzycielem podatkowym obowiązków z niej wynikających, jednak bez prawa weryfikacji określonych w niej zobowiązań.

Z innych uprawnień organów kontroli skarbowej właściwych organom podatkowym można wskazać wynikające z art. 13 ust. 3 u.k.s. prawo do przeprowadzenia w ramach postępowania kontrolnego kontroli podatkowej zarówno z upoważnienia, jak i w szczególnych sytuacjach „na legitymację”. Zwyczajowo prawo do przeprowadzenia kontroli podatkowej w świetle art. 281 § 1 o.p. zarezerwowane jest dla organów podatkowych I instancji, a wyjątkowo leży w kompetencji Ministra Finansów, jeśli celem kontroli jest sprawdzenie stosowania uznanej przez ten organ metody ustalania ceny transakcyjnej między podmiotami powiązаныmi. Czynności wykonywane przez dyrektorów urzędów kontroli skarbowej stanowią tylko część kompetencji przysługujących organom podatkowym. Nie dotyczą także wszystkich podatków, stąd organów tych nie traktuje się jako organów podatkowych w rozumieniu art. 13 o.p. Używa się za to określeń organy o uprawnieniach organów podatkowych bądź pełniące funkcje organów podatkowych.²²

16 Zob. uzasadnienie do projektu ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa, druk nr 731, opubl. www.sejm.gov.pl

17 Zgodnie z art. 45a w brzmieniu obowiązującym od 29.06.2002 r. „Prezes Rady Ministrów określi, ze względu na ochronę tajemnicy państwowej, w drodze zarządzenia, odrębny tryb poboru podatku dochodowego, tryb składania informacji i zeznań podatkowych, a także dodatkowe zadania płatników związane z obowiązkiem rozliczania rocznego podatku, z uwzględnieniem wszystkich dodatkowych dochodów, wydatków, ulg, zwolnień i wyłączeń, mających wpływ na podstawę opodatkowania i wysokość podatku podatnika, niż określone w art. 6, 37, 38, 41, 42 i 45, ustalając jednocześnie dodatkowy zakres obowiązków płatnika, w szczególności prowadzenia postępowań i wydawania decyzji w sprawach podatkowych, w których właściwe są organy podatkowe.”

18 J. Małecki, (w:) A. Gomułowicz, J. Małecki, Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych. Komentarz, wyd. II, Warszawa 2003.

19 Wyrok NSA z dnia 15 lutego 2002 r. (III SA 3174/99), Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego 2002, nr 2, poz. 75.

20 Zob. art. 2 ust. 1 pkt 1 lit. d) ustawy z dnia 9 czerwca 2006 r. o Centralnym Biurze Antykorupcyjnym (Dz.U. Nr 104, poz. 708).

21 A. Gomułowicz, J. Małecki, Podatki..., *op. cit.*, s. 306.

22 Wyrok NSA z dnia 17 maja 2001 r. (I SA/Ld 445/99) niepubl.; wyrok NSA z dnia 18 kwietnia 2001 r. (I SA/Lu 1474/98), Lex nr 53983; zob. też S. Babiarczyk, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2004, s. 76 i n. z cytowanym tam orzecznictwem.

Słabość regulacji Działu II o.p. polega na nieuwzględnieniu przez ustawodawcę, obok organów podatkowych, organów kontroli skarbowej przy jednoczesnym pozostawieniu im w innej regulacji ustawowej kompetencji do kontroli podatników i wydawania decyzji. Przy takim kształcie uprawnień organów kontroli skarbowej, właściwym byłoby ich enumeratywne wymienienie w o.p. z zastrzeżeniem, z jakich uprawnień organów podatkowych mogą korzystać i które przepisy o.p. znajdują do nich zastosowanie. W obecnej sytuacji dochodzi do paradoksalnej sytuacji, że w obrębie administracji skarbowej różne kategorie organów posiadają te same kompetencje z powodu dublowania się zakresu działania niektórych organów podatkowych i organów kontroli skarbowej. Istniejący stan rzeczy prowadzi do trudności w uzgadnianiu działań kontrolnych. Zasadniczo kontrola skarbowa prowadzona jest zgodnie z planem kontroli ustalonym przez dyrektorów kontroli skarbowej, chociaż możliwe jest jej wszczęcie poza tym planem na podstawie pozyskanych informacji lub materiałów albo dokonanych analiz. Podjęcie czynności kontrolnych przez inspektora kontroli skarbowej wobec podatnika z wyprzedzeniem organu podatkowego skutkuje wyłączeniem tego ostatniego z kontroli podatnika, chociaż w przypadku wydania decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego to właściwy organ podatkowy jest wierzycielem obowiązków wynikających z decyzji i to on prowadzi ewentualne postępowanie egzekucyjne. W tej sytuacji jeszcze lepszym i postulowanym rozwiązaniem jest określenie na nowo pozycji organów kontroli skarbowej wyłącznie jako organów kontrolnych, z jednoczesnym pozbawieniem kompetencji orzeczniczych odnośnie do określania zobowiązań podatkowych. Rozgraniczenie kompetencyjne organów podatkowych i organów kontroli skarbowej spowoduje, że obecnie podnoszony zarzut nieuwzględnienia w Dziale II tych ostatnich jako organów, którym nadano niektóre uprawnienia organów podatkowych, stanie się bezprzedmiotowy.

Osobną kategorię podmiotów, występujących w charakterze organów podatkowych tworzą organy uprawnione do ustalenia lub określenia opłat oraz niepodatkowych należności budżetu państwa. Występują one w roli organów podatkowych, ponieważ do opłat i należności, którymi administrują z mocy przepisów szczególnych, stosuje się przepisy o.p. (dział III). Normatywne regulacje dotyczące tej grupy organów budzą poważne zastrzeżenia. W art. 2 § 3 o.p. wyposażono bliżej nieokreśloną grupę organów administracji o statusie uregulowanym w przepisach innych ustaw, bez wskazania z nazwy, o jakie podmioty chodzi, w uprawnienia organów podatkowych, wzmacniając tym samym ich kompetencje oraz stawiając w uprzywilejowanej pozycji w stosunkach zobowiązaniowych unormowanych w o.p. Jednocześnie rozszerzono zakres stosowania przepisów tego aktu normatywnego w sposób nieprecyzyjny i nieprzejrzysty mówiąc enigmatycznie o bliżej nieokreślonych opłatach oraz niepodatkowych należnościach budżetu państwa. Rozwiązanie to jest z natury błędne, gdyż tak jak nie można domniemywać zakresu stosowania przepisów o.p., tak nie można domniemywać, jakim organom administrującym tymi danina-

mi przysługują uprawnienia organów podatkowych.²³ Zakres stosowania przepisów tej ustawy powinien jednoznacznie wynikać z obowiązującego prawa, podobnie jak powinna być określona kategoria organów uprawnionych realizacji danin, do których stosuje się przepisy o.p.

Należy podkreślić, że świetle aktualnego stanu prawnego istnieją duże trudności ze wskazaniem zamkniętej grupy organów korzystających zgodnie z art. 2 § 3 o.p. z uprawnień organów podatkowych. Wymagałoby to ustalenia katalogu opłat publicznych oraz niepodatkowych należności budżetu państwa i sięgania w tym celu do unormowań zawartych w przepisach szczególnych określających charakter tych świadczeń. Trudności spowodowane zawiłą redakcją wskazanego wyżej przepisu o.p. pogłębia dodatkowo różnorodność opłat publicznych funkcjonujących w systemie prawnym regulowanym przez liczne akty normatywne. Organ administracji niebędący organem podatkowym w świetle art. 13 o.p., zwykle wymierza i pobiera opłatę, która pokrywa koszty związane ze świadczeniem usługi wykonanej przez ten organ. Do procedury związanej z wymiarem i poborem stosuje się przepisy działu III o.p. dotyczące postępowania podatkowego, a organowi przysługują uprawnienia organu podatkowego w zakresie wynikającym z przepisów szczególnych. Można przyjąć za R. Mastalskim, że rozszerzenie przepisów normujących zobowiązania podatkowe może być rozszerzone jedynie na takie podmioty, które – nie będąc organami podatkowymi w rozumieniu art. 13 o.p. – ustalają lub określają publicznoprawne należności budżetu państwa (z wykluczeniem należności jednostek samorządu terytorialnego). Mówiąc inaczej, chodzi o należności, których tytuł prawny wynika z władztwa państwowego dającego uprawnienia określonym organom do ustalania lub określania tychże należności.²⁴ Odnośnie wskazywania organów, którym przysługują uprawnienia organów podatkowych, problemy następcza precyzyjne określenie terminu „niepodatkowe należności budżetu państwa”. Pojęcie niepodatkowych należności budżetowych, wyjaśnione w art. 3 pkt 8 o.p., niewiele ułatwia wobec występowania różnorodnych świadczeń niebędących podatkami i opłatami. Istotnym elementem tego określenia jest, by należności wynikały ze stosunków publicznoprawnych, co automatycznie pozwala na eliminację świadczeń budżetowych o charakterze cywilnoprawnym i karnoprawnym.

Doskonałym przykładem zawiłej legislacji, stwarzającej problemy z ustaleniem organów korzystających z uprawnień organów podatkowych, są unormowania dotyczące opłaty eksploatacyjnej za wydobywanie kopalin, pobieranej na podstawie ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. Prawo geologiczne i górnicze.²⁵ Zgodnie z art. 87 ust. 1 pgg., do opłat, o których mowa w przepisach niniejszego rozdziału, stosuje się od-

23 R. Mastalski, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Wrocław 2003, s. 25.

24 *Ibidem*, s. 22.

25 Dz.U. z 2005 r., Nr 228, poz. 1947 z późn. zm., cyt. dalej jako pgg.

powiednio przepisy o.p. o zobowiązaniach podatkowych, z tym że określone w nich uprawnienia organów podatkowych przysługują *wierzycielom*. W ust. 2 tego przepisu zostało wyjaśnione, że wierzycielem jest odpowiednio *gmina* lub *Narodowy Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej*. Z przepisu tego wynikałoby, że wszystkie uprawnienia organów podatkowych wynikające z działu III o.p. przysługują wierzycielom, tj. gminie lub Narodowemu Funduszowi Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej. Taka wykładnia przepisu nie znajduje jednak uzasadnienia zarówno w art. 2 § 2 o.p., gdzie mówi się o organie ustalającym lub określającym opłatę, jak i w art. 84 ust. 8–10, art. 85 ust. 2, art. 85a ust. 2 i 4 pgg.²⁶ Z wymienionych przepisów wynika bezsprzecznie, że rozstrzygnięcie o wysokości należnej opłaty należy do właściwości innych organów niż wymienione w art. 87 ust. 2 pgg. Tym samym władcze rozstrzygnięcie w przedmiocie wysokości należnej opłaty eksploatacyjnej (niezależnie od jej rodzaju) – zawsze następuje w drodze decyzji organu innego niż wskazany w art. 87 ust. 2 pgg. Organy wymienione w tym przepisie są natomiast – z mocy zawartego w nim odesłania – właściwe w pozostałym zakresie, czyli w materii wykraczającej poza granice określenia bądź ustalenia wysokości zobowiązania. W odniesieniu do tej sfery pgg. nie kreuje bowiem żadnych kompetencji przysługujących oznaczonym organom, odsyłając do regulacji zawartej w o.p.²⁷

Dodatkowo w art. 87 ust. 3 pgg. stwierdza się, że organem właściwym do podejmowania decyzji w sprawie opłat eksploatacyjnych w części dotyczącej Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej, jest *Prezes Zarządu* tego Funduszu. W przepisie tym wskazano również na organ odwoławczy od decyzji wydawanych w pierwszej instancji, którym jest *minister właściwy do spraw środowiska*. Wydaje się, że określenia użyte w wyżej wymienionej jednostce redakcyjnej są bardziej poprawne, jako że kompetencje organów podatkowych należy odnosić do kierownika zarządzającego urzędem, a nie obsługującego go urzędu.

Przyznanie wierzycielom (gminie i Narodowemu Funduszowi Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej) uprawnień organów podatkowych jest źródłem szeregu wątpliwości związanych ze stosowaniem przepisów o.p. do opłat eksploatacyjnych. Niefortunny jest zwłaszcza podział kompetencji i ukształtowanie właściwości organów, co może prowadzić do komplikacji proceduralnych. Niebezpieczeństwem, jakie może zaistnieć, jest zbieg dwóch procedur stosowanych przez dwa różne organy. Z jednej strony, jeżeli podmiot zobowiązany do wniesienia opłaty eksploatacyjnej w drodze samoobliczenia, nie uści jej w wymaganym terminie, to organ koncesyjny musi wydać decyzję dokonującą wymiaru należnej opłaty. Z drugiej, istotne trudności pojawiają się w związku ze stosowaniem ulg w opłatach, tj. odroczeniem terminu zapłaty opłaty lub rozłożeniem opłaty na raty, umorzeniem zale-

26 R. Mikosz, Ordynacja podatkowa a opłaty w prawie geologicznym i górniczym. Glosa 2003, nr 3.

27 A. Lipiński, R. Mikosz, Ustawa Prawo geologiczne i górnicze. Komentarz, wyd. II, Warszawa 2003, wersja elektroniczna Lex Omega.

głości w opłacie (art. 67a–67e o.p.), jeśli przedsiębiorca nie wniesie opłaty, a zwróci się z wnioskiem o zastosowanie jednej z wymienionych ulg. Z przepisów pgg. wynika, że kompetencja ta przysługuje organom wymienionym w art. 87 ust. 2 pgg., tj. wierzycielom, którzy korzystają z uprawnień organów podatkowych. W konsekwencji organy rozstrzygające o wysokości opłaty nie są władne orzekać w kwestii odroczenia terminu płatności bądź rozłożenia opłaty na raty, do których stosuje się przepisy o.p.

W niektórych przypadkach przepisy ustaw odrębnych, dotyczące poszczególnych opłat bądź należności, wskazują *expressis verbis* podmioty, którym przysługują uprawnienia organów podatkowych, ale też odmiennie określają zakres tych uprawnień. Zgodnie z art. 24 ust. 6 ustawy Prawo o miarach²⁸ przysługują one organom administracji miar. Są nimi na podstawie art. 10 tej ustawy, *Prezes Głównego Urzędu Miar* (centralny organ administracji rządowej), *dyrektorzy okręgowych urzędów miar, naczelnicy obwodowych urzędów miar*. Określając zakres stosowania przepisów działu III o.p. stwierdzono, że stosuje się je do ponoszenia opłat za czynności organów administracji miar. Przepisy art. 24 ustawy zawierają katalog czynności wymienionych organów, za które pobierane są opłaty w ustalonej wysokości od wnioskodawców bądź kontrolowanych. Należy zauważyć, że w większości przypadków wysokość opłat ustala w drodze decyzji organ administracji miar (rzadziej ustala je wnioskodawca samodzielnie na podstawie obowiązujących stawek). W tym zakresie organ ten korzysta z uprawnień organu podatkowego. W art. 24 ust. 7 niektóre z tych uprawnień wyłączono stwierdzając, że do opłat nie stosuje się przepisów o.p. dotyczących odraczania terminu płatności podatku lub zapłaty zaległości podatkowej, rozkładania na raty podatku lub zapłaty zaległości podatkowej, umarzania zaległości podatkowej.

W świetle ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 r. – Prawo ochrony środowiska,²⁹ uprawnienia organu podatkowego przysługują:

– *staroście* w odniesieniu do należności z tytułu obowiązkowych kosztów rekultywacji prowadzonej przez ten podmiot w związku z zanieczyszczeniem ziemi, niekorzystnym przekształceniem naturalnego ukształtowania terenu, bądź koniecznością jej prowadzenia ze względu na zagrożenie życia lub zdrowia ludzkiego albo zaistnienie nieodwracalnych szkód w środowisku. Starosta w drodze decyzji administracyjnej określa obowiązek poniesienia kosztów rekultywacji, ich wysokość oraz sposób uiszczenia przez sprawcę zanieczyszczenia bądź właściciela powierzchni ziemi (art. 102 ust. 8–9 p.o.ś.), stosując przy tym do tych opłat przepisy działu III o.p.,

28 Ustawa z dnia 11 maja 2001 r. – Prawo o miarach (tekst jedn. Dz.U. z 2004 r., Nr 243, poz. 2241 z późn. zm.).
29 Tekst jedn. Dz.U. z 2006 r., Nr 129, poz. 902 z późn. zm., cyt. dalej jako p.o.ś.

– *komendantowi wojewódzkiemu Państwowej Straży Pożarnej* w stosunku do określonych w decyzji należności z tytułu obowiązku uiszczenia kosztów sporządzenia zewnętrznego planu operacyjno-ratowniczego (art. 265 ust. 4 p.o.s.),

– *marszałkowi województwa* albo *województkiemu inspektorowi ochrony środowiska* – w sytuacji pobierania opłat za korzystanie ze środowiska oraz wymierzania w drodze decyzji administracyjnych kar pieniężnych, do których stosuje się przepisy o.p.³⁰

W roli organów o uprawnieniach organów administracji podatkowej wymienia się także *Prezesa Zarządu Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych* (w odniesieniu do wpłat na ten fundusz)³¹, *Prezesa Krajowego Urzędu Pracy* (administruje środkami Funduszu Pracy), *Prezesa Zakładu Ubezpieczeń Społecznych* (administruje środkami Funduszu Ubezpieczeń Społecznych), a także *Dyrektora Instytutu Sztuki Filmowej* (odnośnie wpłat na rzecz instytutu). W przypadku tego ostatniego podmiotu słusznie poddaje się w wątpliwość, czy Dyrektorowi Instytutu możliwe jest przyznanie uprawnień organu podatkowego, a Ministrowi Kultury uprawnień organu odwoławczego. Uzasadnia się ją tym, że wpłaty na rzecz Instytutu Sztuki Filmowej nie są dokonywane na rzecz budżetu państwa, co oznacza, że nie zalicza się ich do niepodatkowych należności budżetowych.³² Konstytucyjność takiego rozwiązania stała się nawet przedmiotem rozstrzygnięcia Trybunału Konstytucyjnego. W wyroku z dnia 9 października 2006 r. (K 12/2006) sąd stwierdził, że **art. 19 ust. 9 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o kinematografii**,³³ przyznający Dyrektorowi Polskiego Instytutu Sztuki Filmowej uprawnienia organu podatkowego w związku z obowiązkiem wpłaty na rzecz Instytutu 1,5% przychodu, **jest zgodny z art. 2 Konstytucji RP**.³⁴ Nie podzielił tym samym poglądu wyrażanego przez Rzecznika Praw Obywatelskich, że kwestionowany przepis, przyznający Dyrektorowi Polskiego Instytutu Sztuki Filmowej funkcje organu podatkowego w zakresie naliczania i ściągania obowiązkowych opłat na rzecz instytutu, narusza zasady poprawnej i racjonalnej legislacji dotyczącej działalności organu podatkowego i poboru nowego podatku. Zdaniem Rzecznika, do pobierania opłat – będących faktycznie podatkiem – powinno się stosować w całości przepisy o.p., a przyjęcie przez ustawodawcę stosowania tylko części przepisów tego aktu prawnego stano-

wi oczywisty błąd naruszający prawa podatników. W opinii Trybunału, żaden z argumentów odnośnie do nadania Dyrektorowi Polskiego Instytutu Sztuki Filmowej funkcji organu podatkowego nie narusza Konstytucji. Taki zarzut jest nieuzasadniony, nawet jeśli kwestionowane rozwiązanie odbiega od dotychczas przyjmowanych, jak również nieuzasadnione jest twierdzenie, że powołano nowy, ułomny organ podatkowy, który jest zbędny oraz że przyjęte rozwiązanie jest sprzeczne z o.p. W ocenie Trybunału, powierzenie uprawnień organu podatkowego Dyrektorowi Instytutu stanowi gwarancję jednolitości praktyki pobierania wpłat, gdyż ten sam organ centralny egzekwuje należności od wszystkich zobowiązanych.

Przedstawione wyżej wątpliwości związane z funkcjonowaniem organów występujących w roli organów podatkowych miały na celu wskazanie ich źródła. Jest nim brak enumeratywnego katalogu organów, ale także często inny zakres kompetencyjny, przyznawany w ustawach szczególnych – wynikający z charakteru oraz różnorodności opłat i niepodatkowych należności budżetu państwa, którymi organy te administrują. Generalnie ich kompetencje ograniczone są do wydawania decyzji ustalających wysokość tych należności, o ile taki tryb przewidziany jest w przepisach szczególnych, bądź do określania w drodze decyzji wysokości obowiązkowych wpłat w przypadku, gdy podmiot zobowiązany do samoobliczenia i uiszczenia świadczenia nie dopełnił tego obowiązku. Organy te stosują przy tym przepisy działu III o.p. dotyczące powstawania zobowiązań podatkowych (art. 21–24 o.p.). Kontrowersyjna i w dużej mierze zależna od tego, czy przepisy ustaw szczególnych zawierają stosowne obostrzenia, jest możliwość jednolitego stosowania przez uprawnione organy innych przepisów o.p., w tym dotyczących w szczególności zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych, stosowania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, przedawnienia, orzekania o odpowiedzialności podatkowej osób trzecich.

3. Nazewnictwo organów odwoławczych

Niewłaściwym rozwiązaniem, stanowiącym przykład niekonsekwencji legislacyjnej, jest automatyczne utożsamianie w przepisach o.p. organów odwoławczych z organami wyższego stopnia. Przyjęta w o.p. koncepcja organu odwoławczego różni się od metody zastosowanej w k.p.a. (art. 17) i w u.k.s. (art. 8), gdzie ustawodawca posłużył się wyłącznie określeniem „organ wyższego stopnia”.

Tymczasem konstrukcję art. 13 o.p. należy uznać za błędną z następującego powodu. Nie definiując pojęcia „organ odwoławczy”, ustawodawca przyjął je jako element pozwalający na określenie właściwości instancyjnej organów podatkowych. W art. 13 § 1 i 2 o.p. użył terminu „organ odwoławczy”, wymieniając *expressis verbis* organy, które należy uznać za odwoławcze w odniesieniu do organów rozstrzygających sprawy podatkowe w I instancji. Z kolei w § 3 posłużył się określeniem „organ wyższego stopnia” stwierdzając, że są nimi organy odwoławcze. Redakcja

30 Zob. J. Głumińska-Pawlic, (w:) A. Buczek, H. Dzwonkowski, L. Etel, J. Gliniecka, J. Głumińska-Pawlic, A. Huchla, W. Miemieć, Z. Ofiarski, J. Serwacki, M. Zdebel, Z. Zgierski, Prawo podatkowe, Warszawa 2006, s. 34 i n.

31 W art. 49 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (Dz.U. Nr 123, poz. 776 z późn. zm.), uprawnienia organów podatkowych określone w tej ustawie przyznaje się Prezesowi Zarządu PFRON w odniesieniu do wpłat na ten fundusz, co oznacza, że z nie korzysta z nich minister właściwy do spraw zabezpieczenia społecznego. Stanowi to niekonsekwencję, skoro w art. 49 ust. 4 tej ustawy wskazano na tegoż ministra jako organ odwoławczy od decyzji Prezesa Zarządu Funduszu dotyczących wpłat, a w ust. 5 tego przepisu obu tym organom przyznano uprawnienie do wydawania decyzji na podstawie art. 48 lub art. 67 o.p.

32 Zob. na ten temat C. Kosikowski, (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, Ordynacja..., *op. cit.*, s. 34.

33 Dz.U. Nr 132, poz. 1111.

34 Zob. Gazeta Prawna 2006, nr 197, a także Profesjonalny Serwis Podatkowy, Wersja elektroniczna, luty 2007.

tej części art. 13 o.p. jest kontrowersyjna, gdyż wydaje się, że prawidłowe jest używanie terminu organ wyższego stopnia, tak jak to zrobiono w k.p.a. i u.k.s.

Organ wyższego stopnia nie może być z góry traktowany w postępowaniu podatkowym jako organ odwoławczy. Może występować w tej roli dopiero wówczas, gdy zostanie wniesione odwołanie od decyzji lub zażalenie na postanowienie organu I instancji. Z drugiej strony, organ odwoławczy może działać z urzędu w trybie nadzoru, gdy prowadzi postępowanie w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji lub rozstrzyga o wznowieniu postępowania, gdy przyczyną wznowienia postępowania była działalność organu, który wydał decyzję w ostatniej instancji. W tej sytuacji posługiwanie się przez ustawodawcę pojęciem „organ odwoławczy” przy określaniu pozycji organów wyższego stopnia należy uznać za niewłaściwe. Jego skutkiem może być błędne stosowanie przez organ wyższego stopnia w postępowaniu odwoławczym kompetencji przysługujących w postępowaniu prowadzonym w trybie nadzoru.³⁵

Powyższym stwierdzeniom przeczy terminologia, a raczej brak konsekwencji w posługiwaniu się nią, jaki daje się zauważyć w Rozdz. 15 Działu IV o.p. dotyczącym odwołań. Zgodnie z art. 220 § 2 o.p., właściwy do rozpatrzenia odwołania jest organ podatkowy wyższego stopnia, podczas gdy w art. 223 § 1 o.p. stwierdza się, że odwołanie wnosi się do właściwego organu odwoławczego za pośrednictwem organu podatkowego który wydał decyzję. Łączna analiza tych przepisów prowadzi do paradoksalnego wniosku, że odwołanie należy wnieść do organu odwoławczego, ale już rozpatruje je organ wyższego stopnia, co potwierdza wynikające z art. 13 § 3 o.p. utożsamianie przez ustawodawcę tych pojęć. W pozostałych przepisach regulujących postępowanie odwoławcze posługuje się on już pojęciem organu odwoławczego, czyniąc odstępstwo w art. 230 § 1 o.p., w którym mówi się o „organie rozpatrującym odwołanie”.

Należy zaaprobować pogląd NSA wyrażony w wyroku z dnia 26 lutego 2001 r., zgodnie z którym organem właściwym do rozpoznania odwołania jest organ wyższego stopnia nad organem rozpoznającym sprawę w I instancji, czyli w rozpatrywanej sprawie izba skarbową (art. 220 § 2 o.p.). Sąd stwierdził, że przy pomocy odwołania sprawa podatkowa jest przenoszona w obręb kompetencji organu wyższego stopnia, zgodnie z zasadą dewolutywności postępowania podatkowego. Konsekwencją powyższego jest konieczność aktualnego umocowania do występowania do organu odwoławczego. Wnoszenie odwołania za pośrednictwem organu podatkowego, który wydał decyzję w I instancji (art. 223 § 1 o.p.), na co powołuje się skarżąca spółka, ma tu tylko znaczenie techniczne.³⁶

35 Zob. W. Chróścielewski, *Organ administracji publicznej w postępowaniu administracyjnym*, Warszawa 2002, s. 146; podobnie W. Chróścielewski, J.P. Tarno, *Postępowanie administracyjne. Zagadnienia podstawowe*, Warszawa 2002, s. 194.

36 Sygn. III SA 19/00, *Rachunkowość* 2001, nr 10, s. 34.

Z powyższych argumentów wynika, że koncepcja organów odwoławczych została przyjęta z uwagi na prawo podatnika do zaskarżenia rozstrzygnięcia wydanego przez organ podatkowy I instancji. Powołanie podatkowych organów odwoławczych związane jest zatem z realizacją w toku dwuinstancyjnego postępowania podatkowego prawa podmiotu biernego stosunku prawnopodatkowego do zaskarżenia decyzji i postanowień organów I instancji, wydawanych w indywidualnych sprawach podatnika. Stąd wyznaczenie w art. 13 o.p. podatkowych organów odwoławczych nastąpiło w odniesieniu do decyzji wydanych przez wskazane wprost organy w I instancji. Umieszczenie kompetencji odwoławczych w ręku organu wyższego stopnia (dewolutywność odwołania) powoduje konieczność rozróżnienia i rozgraniczenia kompetencji odwoławczych i nadzorczych tego organu. Można mówić, że wniesienie odwołania powoduje uruchomienie po stronie organu nadzorczego tylko tych kompetencji, jakie wiążą się z postępowaniem odwoławczym. Jest to o tyle istotne, że kompetencje odwoławcze organu wyższego stopnia są duże szersze od kompetencji nadzorczych, więc korzystanie tylko z tych ostatnich wyklucza możliwość pełnego rozpatrzenia sprawy w zgodzie z zasadą dwuinstancyjności.³⁷ Dopóki jednak odwołanie nie zostanie, złożone organ odwoławczy nie ma żadnych kompetencji do orzekania w sprawie, w której wcześniej zapadła decyzja organu I instancji.

Zupełnie odrębną kwestią, mogąą budzić pewne wątpliwości, jest zakres rozpatrzenia odwołania i związania nim organu wyższego stopnia, który wskutek jego wniesienia przez stronę przyjmuje kompetencje organu odwoławczego. Wątpliwości te mogą wynikać z tego, że w odróżnieniu od rozwiązań przyjętych w k.p.a., przepisy o.p. przewidują formalizm odwołania. Wynika on z konieczności wskazania w odwołaniu zarzutów przeciwko decyzji, określenia istoty i zakresu żądania oraz wskazania dowodów uzasadniających to żądanie. W piśmiennictwie podatkowym dominuje pogląd, że organ odwoławczy nie jest związany zakresem wniesionego odwołania. Przesądzenie o tym wymagałoby ustanowienia szczegółowej formy prawnej, której brak w przepisach o.p. Poza tym, związanie organu odwoławczego granicami odwołania mogłoby być niekorzystne dla strony, gdyż musiałoby prowadzić do utrzymania w mocy wadliwej decyzji niekorzystnej dla niej, w przypadku gdyby w odwołaniu nie podniosła tej konkretnej wady decyzji.³⁸ Ustanowienie w art. 222 o.p. kwalifikowanych wymogów odnośnie do treści odwołania, nie może zatem wyznaczać granic postępowania rozpoznawczego. O tym, że organ II instancji nie jest związany odwołaniem nie stanowią wprost przepisy o.p. Wynika to z istoty zasady dwuinstancyjności, której kształt nadają przepisy dotyczące ukształtowania postępowania odwoławczego i kompetencji w zakresie rozpoznania sprawy przez organ odwoławczy. Świadczą o tym m.in. rozwiązania przyjęte np. w art.

37 J. Zimmermann, *Ordynacja podatkowa. Postępowanie podatkowe. Komentarz*, Warszawa 1998, s. 255 i n.

38 *Ibidem*, s. 258 i n.; W. Chróścielewski, *Organy ewidencji...*, *op. cit.*, s. 164.

230 czy 232 o.p. Organ odwoławczy obowiązany jest rozpoznać sprawę rozstrzygniętą decyzją organu I instancji, co w konsekwencji wiąże się z rozpoznaniem istoty i zakresu żądania będącego przedmiotem odwołania oraz zarzutów przytoczonych w odwołaniu wobec decyzji organu I instancji.³⁹ Związanie zakresem odwołania powodowałoby, że organ odwoławczy zostałby sprowadzony do roli organu „kontrolnego”, co nie pozwoliłoby temu organowi na wszechstronne zbadanie sprawy i całościową ocenę decyzji zapadłej w I instancji.⁴⁰

Za jednoznaczną oceną niefortunności rozwiązania przewidzianego w art. 13 § 3 o.p., polegającego na bezkrytycznym traktowaniu organów odwoławczych jako organów wyższego stopnia, przemawiają przypadki, w których przyznaje się kompetencje organów odwoławczych organom wydającym decyzje podatkowe w I instancji. Zgodnie z art. 13 § 1 pkt 2 lit. c) o.p., dyrektor izby skarbowej i dyrektor izby celnej są organami odwoławczymi od decyzji wydanych przez siebie w I instancji. Z reguły tej korzysta również Minister Finansów a nawet, choć nie zostało to wyraźnie wskazane w art. 13 o.p., samorządowe kolegium odwoławcze. Ustawodawca wykazał się tu brakiem konsekwencji, nie przewidując w tym przepisie stosownych regulacji samorządowemu kolegium odwoławczemu. Dopiero w art. 221 o.p. stwierdza się, że w przypadku wydania decyzji w pierwszej instancji przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych, dyrektora izby skarbowej, dyrektora izby celnej lub przez samorządowe kolegium odwoławcze odwołanie od decyzji rozpatruje ten sam organ podatkowy, stosując odpowiednio przepisy o postępowaniu odwoławczym. Aktualnie dyrektor izby skarbowej, dyrektor izby celnej oraz samorządowe kolegium odwoławcze nie wydają decyzji w I instancji, zatem w odniesieniu do nich regulacje są bezprzedmiotowe. Gdyby jednak w tym zakresie wymienionym organom przysługiwałyby stosowne kompetencje, byłyby one właściwe do eliminowania wydanych przez siebie decyzji w I instancji w niektórych nadzwyczajnych trybach postępowania, np. stwierdzając nieważność decyzji na podstawie art. 248 § 2 pkt 2 o.p. Jednak już sama możliwość takiego rozwiązania stanowi zaprzeczenie zasady dwuinstancyjności postępowania podatkowego, ponieważ w obydwu instancjach uprawnienie do podejmowania decyzji przysługuje temu samemu organowi. Realne naruszenie tej zasady możliwe jest natomiast w przypadku Ministra Finansów, który na podstawie art. 13 § 2 pkt 2 o.p. może występować w roli organu odwoławczego, jeżeli w I instancji podjął z urzędu działania w sprawach stwierdzenia nieważności decyzji (art. 248 § 2 o.p.), wznowienia postępowania (art. 240 – art. 246 o.p.), zmiany lub uchylecia decyzji (art. 253 – art. 257 o.p.), stwierdzenia wygaśnięcia decyzji (art. 258 – art. 259 o.p.). Postulowane rozwiązanie w tym zakresie mogłoby być wzorowane na regulacjach z postępowania administracyjnego. Decyzje podjęte przez naczelny lub centralny organ administracji publicz-

nej mają charakter ostateczny, mogą natomiast podlegać samokontroli i być zmienione przez organ, który je wydał, ale też zaskarżone do sądu administracyjnego.⁴¹

Przepisy o.p. stanowiące wyłom od wyrażonej w art. 127 o.p. zasady dwuinstancyjności postępowania podatkowego, zezwalające niektórym organom podatkowym na rozpoznawanie odwołania od własnej decyzji wydanej I instancji, wymagają jednoznacznej krytycznej oceny. Co do istoty, sprawa podatkowa powinna być rozstrzygnięta dwukrotnie przez dwa różne organy, a nie jak w tych sytuacjach przez jeden organ, ale w dwóch instancjach i z zastosowaniem dwóch różnych procedur.⁴² W przypadku, gdy organ podatkowy, który wydał decyzję w I instancji, rozpatruje na podstawie art. 221 o.p. odwołanie od tejże decyzji, stosując przepisy o postępowaniu odwoławczym, odpada przesłanka dewolutywności. Kompetencje organu odwoławczego wskutek wniesienia odwołania nie „nabywa” bowiem organ wyższego stopnia, ale organ który rozstrzygał sprawę w I instancji. W tej sytuacji iluzoryczna staje się gwarancja dwukrotnego rozpatrzenia sprawy, gdyż w efekcie działanie organu podatkowego w II instancji zostaje sprowadzone do kontroli z urzędu własnej decyzji oraz zasadności zarzutów podniesionych przez podatnika w stosunku do tej decyzji w postępowaniu odwoławczym.

39 B. Adamiak, Model dwuinstancyjności postępowania podatkowego, Państwo i Prawo 1998, nr 12, s. 60.
40 Zob. L. Guzek, Postanowienie o niedopuszczalności odwołania od decyzji, Monitor Podatkowy 2001, nr 3.

41 C. Kosikowski, Ustawa podatkowa, Warszawa 2006, s. 294.

42 Zob. wyrok WSA z dnia 12 stycznia 2005 r. (SA/Sz 2273/03), Biuletyn Skarbowy 2005, nr 4, s. 30; wyroki WSA z dnia 3 października 2003 r. (I SA/Ld 708/02) oraz z dnia 11 lipca 2003 r. (I SA/Ka 792/02), Profesjonalny Serwis Podatkowy, Wersja elektroniczna, marzec 2007.

ZABEZPIECZENIE WYKONANIA ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH PRZED ICH USTALENIEM ORAZ OKREŚLENIEM JAKO JEDNA Z FORM ZABEZPIECZENIA WYKONANIA ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH W ŚWIETLE USTAWY ORDYNACJA PODATKOWA – WYBRANE PROBLEMY

1. Istota zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych

1.1. Pojęcie zabezpieczenia

Obowiązujące prawodawstwo polskie nie zawiera legalnej definicji zabezpieczenia lub postępowania zabezpieczającego.

„Zabezpieczać” w potocznym rozumieniu oznacza „uczynić bezpiecznym – nie zagrożonym; dać ochronę, osłonę przed czymś, od czegoś; ustrzec, ochronić”.¹

W podobny sposób należy rozumieć istotę zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych. Zabezpieczenie to bowiem ma na celu zapewnić realizację w przyszłości, najczęściej w drodze postępowania egzekucyjnego, roszczeń Skarbu Państwa i gminy, jako wierzycieli podatkowych, z tytułu zobowiązań podatkowych, a więc ochronić w tym zakresie ich interesy.

Zabezpieczenie jednak nie może zmierzać do wykonania zobowiązania podatkowego, o czym stanowi art. 160 § 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji², gdyż stwarza ono jedynie pewne gwarancje, że w przyszłości dojdzie do wyegzekwowania (wykonania) tego zobowiązania.³

1 Słownik języka polskiego PWN, Warszawa 2004, wersja 1.0 CD-ROM.

2 Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (tekst jedn. Dz.U. Z 2005 r., Nr 229, poz. 1954 z późn. zm.), cyt. dalej jako u.p.e.a.

3 Por. Z. Leoński, Egzekucja administracyjna świadczeń niepieniężnych, Warszawa 1968, s. 184.

Ordynacja podatkowa nie ma charakteru regulacji zupełnej zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych.⁴ Właściwie normuje ona jedynie aspekty materialne i jurysdykcyjne, których kwintesencją jest decyzja o zabezpieczeniu wydana w toku postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej. Postępowanie zabezpieczające, będące postępowaniem wykonawczym, jest bowiem uregulowane w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

Ordynacja podatkowa zawiera regulacje szczególne w stosunku do przepisów działu IV ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, noszącym tytuł „Postępowanie zabezpieczające”. Regulacje te wzmacniają ochronę wierzyciela podatkowego poprzez rozszerzenie zabezpieczenia na zobowiązania podatkowe, które nie zostały jeszcze ustalone lub określone oraz potwierdzenie, że zabezpieczeniu podlegają również zobowiązania przed terminem płatności, a także poprzez zaostrezenie przesłanek zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych.

Ordynacja podatkowa nie uchyla mocy obowiązywania przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji w zakresie zabezpieczania zobowiązań podatkowych. Dokonanie zabezpieczenia wymaga niekiedy stosowania przepisów obu tych ustaw⁵. Ordynacja podatkowa w art. 33 § 5 wprost odsyła do procedury uregulowanej w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji jako trybu właściwego do dokonania zabezpieczenia zobowiązania podatkowego. Natomiast ustawa o postępowaniu egzekucyjnym w administracji w art. 155 wyraźnie uzależnia dokonanie zabezpieczenia przed ustaleniem albo określeniem kwoty należności pieniężnej od zezwolenia zawartego w przepisach odrębnych, co znajduje odzwierciedlenie w art. 33 § 2 o.p. Poza tym zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych po upływie terminu płatności można ustanowić wyłącznie na podstawie przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

Z kolei postępowanie zabezpieczające jest postępowaniem szczególnym w stosunku do postępowania egzekucyjnego. Ma ono bowiem charakter postępowania pomocniczego, ponieważ przebiega zawsze przed wszczęciem egzekucji. Dlatego też postępowanie zabezpieczające nazywa się także „antycypowaną egzekucją”.⁶

Należy jednak wyraźnie podkreślić, iż realizując zabezpieczenie, ustanowione na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej, w trybie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, należy stosować odpowiednio przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego, o czym *expressis verbis* stanowi art. 18 u.p.e.a., a nie przepisy Ordynacji podatkowej. Odmienna nomenklatura języka prawnego użyta w wymienionych aktach prawnych utrudnia stosowanie tej instytucji, a tym samym

4 A. Gorgol, Zabezpieczenie skuteczności egzekucji administracyjnej należności podatkowych, (w:) System egzekucji administracyjnej, red. J. Niczyporuk, S. Fundowicz, J. Radwanowicz, Warszawa 2004, s. 591.

5 *Ibidem*

6 E. Wengerek, Postępowanie zabezpieczające i egzekucyjne. Komentarz do części drugiej kodeksu postępowania cywilnego, t. 1, Warszawa 1994, s. 16.

wpływa na obniżenie jej skuteczności. Ordynacja podatkowa odwołuje się np. do pojęć „zobowiązanie podatkowe” i „podatek”, zaś zasadnicze znaczenie w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji mają takie terminy jak „obowiązek” i „należność”.⁷ Co więcej, różnice dotyczą także procedur składania i rozpatrywania różnego rodzaju środków prawnych. Dlatego też należy uznać za zasadny postulat ujednoczenia tego nazewnictwa i procedur poprzez ustawowe odesłanie do odpowiedniego stosowania przepisów Ordynacji podatkowej nie tylko do postępowania zabezpieczającego, ale i postępowania egzekucyjnego należności pieniężnych.

1.2. Formy zabezpieczenia

Tradycyjnie już, dokonując podziału, wyróżnia się zabezpieczenia osobiste oraz zabezpieczenia rzeczowe.⁸ Zabezpieczenia osobiste powodują powstanie po stronie dłużnika odpowiedzialności całym jego osobistym majątkiem, natomiast zabezpieczenia rzeczowe powodują odpowiedzialność jedynie pozytywnie określonym składnikiem majątku.⁹

Odpowiedzialność osobista – tak jak ją rozumie dziś obowiązujące prawo – jest w zasadzie nieograniczona. Oznacza to, że dłużnik odpowiada wobec wierzyciela całym swoim majątkiem teraźniejszym i przyszłym, w znaczeniu ogółu aktywów majątkowych.¹⁰

Przy odpowiedzialności rzeczowej gwarancję zaspokojenia wierzyciela daje nie cały majątek dłużnika, lecz oznaczony przedmiot majątkowy (rzecz ruchoma lub nieruchomości albo określone prawo), na którym zabezpieczono wierzytelność.¹¹

Odpowiedzialność rzeczowa daje wierzycielowi – zgodnie z charakterem praw rzeczowych – prawo do bezwzględnego, tzn. skutecznego *erga omnes* i bezpośredniego zaspokojenia się z przedmiotu, na którym ustanowiono zabezpieczenie.

Porównanie odpowiedzialności osobistej dłużnika z odpowiedzialnością rzeczową umożliwia sformułowanie następujących wniosków:

- 1) odpowiedzialność osobista jest odpowiedzialnością o szerszym zakresie niż odpowiedzialność rzeczowa, skoro ciąży na niejednym tylko przedmiocie, lecz na majątku jako całym zespole praw należących do dłużnika,
- 2) mimo swej szerszej skali odpowiedzialność osobista daje niekiedy mniejszą pewność zaspokojenia roszczeń wierzyciela niż odpowiedzialność rzeczowa, gdyż zaspokojenie to zależne jest od stanu majątkowego dłużnika, który

7 A. Gorgol, Zabezpieczenie..., *op. cit.*, s. 591.

8 M. Leśniak, Zastaw bez przeniesienia posiadania przedmiotu zastawu, Kraków 2004, s. 15 i powołana tam literatura.

9 *Ibidem*, s. 15 i 16 oraz powołana tam literatura.

10 W. Czachórski, Zobowiązania. Zarys wykładu, Warszawa 1994, s. 44.

11 *Ibidem*, s. 46.

może się zmieniać na jego korzyść lub niekorzyść, na czym wierzyciel może zyskać lub stracić,

- 3) odpowiedzialność osobista w zasadzie nie uznaje przywilejów na korzyść jednych wierzycieli przeciwko innym, ryzyko stąd wynikające ponosi wierzyciel; jeżeli chce tego ryzyka uniknąć lub je zmniejszyć, musi dążyć do zabezpieczenia swojej wierzytelności; jeśli uzyska zabezpieczenie rzeczowe, to do odpowiedzialności osobistej dłużnika dołączy odpowiedzialność rzeczową, odnoszącą się do konkretnego przedmiotu; gdy zaś uzyska zabezpieczenie osobiste osoby trzeciej, np. w drodze poręczenia lub gwarancji, dołączy do odpowiedzialności osobistej dłużnika odpowiedzialność osobistą poręczyciela lub gwaranta, a więc możliwość sięgnięcia i do majątku tych ostatnich w przypadku konieczności przymusowej realizacji należności.¹²

Także Ordynacja podatkowa do zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych wykorzystuje wszystkie wymienione wcześniej formy zabezpieczenia, a mianowicie:

- 1) zabezpieczenia osobiste, bazujące na odpowiedzialności całym osobistym majątkiem (art. 33 – art. 33g o.p.), realizowane, poza pewnymi wyjątkami, w trybie przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (art. 154 – art. 166b),
- 2) zabezpieczenia rzeczowe, opierające się na odpowiedzialności określonymi składnikami majątkowymi, w postaci:
 - a) hipoteki przymusowej (art. 34 – art. 39 o.p.),
 - b) zastawu skarbowego (art. 41 – art. 46 o.p.).

Tak wiele możliwości zabezpieczenia, jakie daje ta ustawa, musi rodzić pytanie: jakimi determinantami powinien kierować się organ podatkowy przy wyborze adekwatnej do danych okoliczności formy zabezpieczenia?

Przede wszystkim wpływ na to będzie miało to, czy przesłanki zabezpieczenia wystąpią przed ustaleniem bądź określeniem zobowiązania podatkowego, czy też przed jego terminem płatności, czy wówczas, gdy będzie ono już wymagalne i preterminowane. Oczywiście, kiedy zaistnieją one przed ustaleniem bądź określeniem zobowiązania podatkowego, to wówczas organowi podatkowemu pozostaje tylko jedna droga, a mianowicie dokonanie zabezpieczenia na całym majątku podatnika (bądź na majątku wspólnym małżonków) poprzez wydanie decyzji o zabezpieczeniu i wykonaniu jej albo w trybie art. 33d o.p., albo w trybie przepisów działu IV ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Natomiast po doręczeniu decyzji ustalającej lub określającej zobowiązanie podatkowe, czy też złożeniu deklaracji, do dyspozycji organu podatkowego pozostają wszystkie formy zabezpieczenia

12 *Ibidem*, s. 47.

wykonania zobowiązania podatkowego. Wówczas należy wziąć pod uwagę kolejną determinantę, tzn. rodzaj i wartość majątku podatnika, na którym będzie można ustanowić zabezpieczenie. W zależności od tego, czy w jego skład będą wchodziły nieruchomości lub inne prawa mogące być przedmiotem hipoteki przymusowej, czy też ruchomości lub zbywalne prawa majątkowe o wartości co najmniej 10.400 zł¹³, organ podatkowy będzie mógł odpowiednio skorzystać bądź z zabezpieczenia w formie hipoteki przymusowej, bądź zastawu skarbowego. Jeśli jednak majątek podatnika będzie się składał tylko z rzeczy ruchomych lub praw zbywalnych, których wartość nie osiągnie 10.400 zł, wtedy pozostanie zabezpieczyć wykonanie zobowiązania podatkowego na zasadach określonych w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

2. Zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych przed wydaniem decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego oraz określającej wysokość zobowiązania podatkowego i wysokość zwrotu podatku

2.1. Uwagi ogólne

Bez wątpienia, jedną ze stwarzających najwięcej problemów w praktyce jest procedura zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych przed wydaniem decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego oraz określającej wysokość zobowiązania podatkowego i wysokość zwrotu podatku, uregulowana w art. 33 § 2 o.p. Jednocześnie daje ona najdalej idące możliwości zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego. Według powołanego przepisu, zabezpieczeniu może podlegać bowiem nawet zobowiązanie podatkowe przyszłe, które jeszcze nie powstało, ponieważ nie została doręczona decyzja ustalająca to zobowiązanie. Zabezpieczenie tego zobowiązania może nastąpić jeszcze przed dniem wydania decyzji wymierzającej podatek.¹⁴

Według powołanego wyżej przepisu, możliwe jest zabezpieczenie także zobowiązania podatkowego, które powstało z mocy prawa, przed wydaniem decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego lub wysokość zwrotu podatku, a więc wówczas, kiedy nie jest jeszcze znana ani kwota podatku, ani kwota zwrotu podatku.

13 Z dniem 1 stycznia 2007 r. wysokość kwoty, o której mowa w art. 41 § 1 o.p., wynosi 10.400 zł, zgodnie z pkt 1 obwieszczenia Ministra Finansów z dnia 17 sierpnia 2006 r. w sprawie wysokości kwot wymienionych w art. 41 § 1 i w art. 112 § 1 pkt 3 ustawy – Ordynacja podatkowa (M.P. Nr 57, poz. 609).

14 L. Etel, Komentarz do art. 33 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, (w:) R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2006, Lex Administracja Skarbowa, wersja 5.47.7 CD-ROM, aktualizacja 09/2007.

Dokonanie zabezpieczenia w tym trybie możliwe jest tylko w toku postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej, w związku z tym także w toku kontroli skarbowej. Oznacza to, że wcześniej musi być wszczęte odpowiednio postępowanie podatkowe lub kontrolne, a dopiero później może dojść do zabezpieczenia.

O zabezpieczeniu w tej formie orzeka organ podatkowy wydając decyzję o zabezpieczeniu, w której, na podstawie danych co do wysokości podstawy opodatkowania, określa przybliżoną kwotę zobowiązania podatkowego, jeżeli zabezpieczenie następuje przed wydaniem decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego lub przybliżoną kwotę zobowiązania podatkowego oraz kwotę odsetek za zwłokę należnych od tego zobowiązania na dzień wydania decyzji o zabezpieczeniu, jeżeli zabezpieczenie następuje przed wydaniem decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego. Określając przybliżoną kwotę zobowiązania, organ podatkowy powinien wziąć pod uwagę również przysługujące podatnikowi ulgi, w ten sposób, aby wymiar dokonany w decyzji o zabezpieczeniu był jak najbardziej adekwatny do rzeczywistej wysokości zabezpieczanego podatku.¹⁵

2.2. Tryb i forma orzekania

W doktrynie i judykaturze zauważa się niejednorodność poglądów co do tego, czy do postępowania w sprawie zabezpieczenia przed wydaniem decyzji ustalającej lub określającej mają w pełni zastosowanie przepisy dotyczące postępowania podatkowego, zawarte w dziale IV Ordynacji podatkowej.

W wyroku z dnia 31 stycznia 2003 r. NSA orzekł, iż „Usytuowanie przepisów o zabezpieczeniu zobowiązań podatkowych w Dziale III Ordynacji podatkowej i odesłanie do przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji przemawia za tym, że do przepisów tych nie mają zastosowania zasady ogólne postępowania oraz przepisy dotyczące wszczęcia postępowania zawarte w Ordynacji podatkowej.”¹⁶ W innym zaś wyroku z dnia 17 czerwca 2005 r. NSA podjął rozstrzygnięcie, według którego „Podjęcie decyzji o zabezpieczeniu przed wydaniem decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego albo określającej wysokość tego zobowiązania może być dokonane jedynie wówczas, gdy organ podatkowy dysponuje dowodami, że zobowiązanie może nie zostać wykonane. Jednocześnie decyzja tego rodzaju może zostać wydana wyłącznie w ramach postępowania prowadzonego zgodnie z wymogami Działu IV Ordynacji podatkowej „Postępowanie podatkowe”. Wpływu na modyfikację tych zasad nie może mieć to, iż już samo postępowanie zabezpieczające po wydaniu tej decyzji prowadzone jest przez właściwe organy w trybie i przy zastosowaniu środków określonych w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

15 *Ibidem*

16 Wyrok NSA z dnia 31 stycznia 2003 r. (I SA/Gd 496/00), Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2004, nr 3, poz. 57.

Z tych względów nie można było zgodzić się z wykładnią art. 33 § 1-4 Ordynacji podatkowej o braku podstaw do pełnego zastosowania przepisów postępowania podatkowego zawartych w Dziale IV Ordynacji podatkowej.¹⁷

Co do zasady należy zgodzić się z tezą drugiego z cytowanych wyroków. Rzeczywiście bowiem z przepisów Ordynacji podatkowej nie wynika, poza jednym wyjątkiem, aby w przypadku postępowania zmierzającego do wydania decyzji o zabezpieczeniu mogły zostać wyłączone jakiekolwiek zasady postępowania uregulowane w dziale IV Ordynacji podatkowej. Do takiego wyłączenia mogłoby dojść tylko w takiej sytuacji, gdyby przepisy regulujące postępowanie podatkowe wyraźnie tak stanowiły. Przykładem tego rodzaju regulacji z zakresu postępowania podatkowego jest przepis art. 200 § 2 pkt 2 o.p. Art. 200 § 1 o.p. przyznaje prawo stronie do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego, stanowiące konkretyzację zasady ogólnej postępowania podatkowego czynnego udziału strony w postępowaniu, zapisanej w art. 123 § 1 o.p. Prawo to nie przysługuje stronie m.in. w sprawach zabezpieczenia i zastawu skarbowego, o czym stanowi powołany już wcześniej art. 200 § 2 pkt 2 o.p. Podobnych wyłączeń z odwołaniem do spraw zabezpieczenia nie zawierają inne przepisy regulujące zasady ogólne, czy też inne instytucje postępowania podatkowego. W związku z tym należy przyjąć, że przepisy działu IV Ordynacji podatkowej „Postępowanie podatkowe” do tych spraw będą miały zastosowanie w pełnym zakresie. Bo przecież kontrargumentem nie może być odwołanie w art. 33 § 5 o.p. do trybu postępowania określonego w przepisach ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Jest to bowiem zupełnie odrębna procedura, która ma zastosowanie dopiero po wydaniu decyzji o zabezpieczeniu, mająca na celu wykonanie postanowień tej decyzji.

Z powyższych rozważań wynika, iż wszczęcie postępowania prowadzonego w trybie art. 33 § 2 o.p. powinno nastąpić zgodnie z art. 165 § 2 tej ustawy, ponieważ § 5 tego artykułu nie zawiera wyłączeń odwołujących się tego typu spraw. Oczywiście klóci się to z *ratio legis* omawianego tu postępowania przede wszystkim wówczas, gdy toczy się ono w ramach postępowania podatkowego. W takim przypadku dochodzi już bowiem wcześniej do wszczęcia postępowania podatkowego w sprawie ustalenia lub określenia wysokości zobowiązania podatkowego i ponowne wszczynanie postępowania podatkowego zabezpieczającego, właściwie w tej samej sprawie, niepotrzebnie tę procedurę komplikuje i przedłuża. Zbyt rozbudowana procedura postępowania zabezpieczającego daje podatnikowi czas do wyzbycia się, ukrycia lub obciążenia majątku, na którym planuje się ustanowić zabezpieczenie. To z kolei może doprowadzić do obniżenia skuteczności instytucji zabezpieczenia lub w ogóle do jej udaremnienia.

17 Wyrok NSA z dnia 17 czerwca 2005 r. (I FSK 35/05), Lex nr 171324.

Można by było przyjąć, że wszczęcie „głównego” postępowania podatkowego jest zarazem wszczęciem postępowania zabezpieczającego, jednak biorąc pod uwagę aktualną treść art. 165 o.p. w zestawieniu z art. 200 § 2 pkt 2 tej ustawy, na tle pozostałych przepisów działu IV Ordynacji podatkowej, byłaby to teza ryzykowna.

Podsumowując niniejsze rozważania można sformułować twierdzenie, że postępowanie zabezpieczające, jeśli zostanie wszczęte, jest integralną częścią postępowania podatkowego, prowadzonego w celu ustalenia bądź określenia wysokości zobowiązania podatkowego lub postępowania kontrolnego i nie może być prowadzone poza tymi procedurami. Poza tym musi być ono prowadzone z uwzględnieniem wszelkich reguł właściwych postępowaniu podatkowemu, określonych przez przepisy działu IV Ordynacji podatkowej, chyba że prawo będzie przewidywało od nich odstępstwa w tym zakresie.

Ustalenia co do okoliczności, które zdecydowały o dokonaniu zabezpieczenia oraz dane co do podstawy opodatkowania, a także przybliżona kwota zobowiązania podatkowego lub przybliżona kwota zobowiązania podatkowego i kwota odsetek, muszą być wskazane w decyzji o zabezpieczeniu, która powinna spełniać wszystkie wymogi określone w art. 210 o.p. Nie ma natomiast potrzeby wskazywania konkretnych składników majątku, na których ma zostać dokonane zabezpieczenie¹⁸ ani też sposobów zabezpieczenia.

Obowiązek określenia w decyzji o zabezpieczeniu przybliżonej kwoty zobowiązania podatkowego nałożony na organy podatkowe w przepisie art. 33 § 4 o.p. powinien być zrealizowany w taki sposób, aby fakt ziszczenia się tej przesłanki mógł podlegać kontroli sądowej.

Wprawdzie postępowanie zabezpieczające uregulowane w Ordynacji podatkowej nie ma charakteru zastępczego do postępowania wymiarowego, to jednak ustawodawca nałożył w tym przypadku przynajmniej obowiązek uprawdopodobnienia, że zaległość w określonej w sposób przybliżony wysokości istnieje.¹⁹ Tak więc w decyzji o zabezpieczeniu muszą się znaleźć także wyliczenia przybliżonej kwoty zobowiązania podatkowego.

Decyzja o zabezpieczeniu ma charakter uznaniowy, skoro ustawodawca użył zwrotów „zobowiązanie może być zabezpieczone” oraz „uzasadniona obawa”.²⁰ Jednakże po jej wydaniu na wierzycielu, którym jest w tym przypadku organ podatkowy, ciąży prawny obowiązek podjęcia czynności zmierzających do zastosowania sposobów zabezpieczenia określonych w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym

18 L. Etef, Komentarz do..., *op. cit.* i powołane tam orzecznictwo.

19 Wyrok NSA z dnia 19 stycznia 2000 r. (I SA/Gd 1780/99), Lex Administracja Skarbowa nr 39784, wersja 5.42.7 CD-ROM, aktualizacja 09/2007.

20 Inaczej w uzasadnieniu wyroku NSA z dnia 17 czerwca 2005 r. (I FSK 35/05), Lex Administracja Skarbowa nr 171324, wersja 5.42.7 CD-ROM, aktualizacja 09/2007.

w administracji, wynikający z art. 6 u.p.e.a., który należy odpowiednio stosować do postępowania zabezpieczającego.

2.3. Zabezpieczenie w toku kontroli skarbowej

Kolejnym problemem proceduralnym, wartym poświęcenia uwagi, który w praktyce budzi wiele kontrowersji, jest ustalenie organu właściwego do dokonania zabezpieczenia przed ustaleniem bądź określeniem wysokości zobowiązania podatkowego w toku kontroli skarbowej.

Przepisy ustawy o kontroli skarbowej²¹ nie regulują szeregu kwestii związanych z prowadzeniem postępowania kontrolnego. Dlatego też art. 31 ust. 1 u.k.s. stanowi, że w zakresie nieuregulowanym w tej ustawie, do postępowania kontrolnego stosuje się odpowiednio przepisy ustawy Ordynacja podatkowa.

Według ust. 2 powołanego artykułu, użyte w ustawie o kontroli skarbowej określenia oznaczają odpowiednio:

- 1) organ kontroli skarbowej - organ podatkowy,
- 2) inspektor kontroli skarbowej albo osoba dokonująca czynności kontrolnych - kontrolujący,
- 3) postępowanie kontrolne - postępowanie podatkowe, o którym mowa w dziale IV o.p.;
- 4) kontrola podatkowa - kontrolę, o której mowa w dziale VI o.p.

Według doktryny, odpowiedniość pozwala na stosowanie przepisów: wprost, ze zmianami pozwalającymi na ich przystosowanie do nowego zakresu stosowania, lub niestosowanie ich w ogóle, jako nieprzystosowanych do innego zakresu stosowania.

Jak wynika z zacytowanych przepisów, wszczęcie postępowania kontrolnego bez uruchomienia w jego ramach czynności kontroli podatkowej powoduje, że do postępowania tego mogą mieć odpowiednie zastosowanie przepisy działu IV o.p. – „Postępowanie podatkowe”. Dopiero podjęcie w ramach postępowania kontrolnego czynności kontroli podatkowej pozwala na odpowiednie stosowanie również przepisów działu VI o.p. – „Kontrola podatkowa”.

Przepisy ustawy o kontroli skarbowej nie regulują kwestii zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych. W związku z powyższym, w tym zakresie, w całości mają zastosowanie przepisy Ordynacji podatkowej, a w szczególności jej art. 33 § 2, zgodnie z którym zabezpieczenia można dokonać również w toku postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej, przed wydaniem decyzji ustalającej lub określającej wysokość zobowiązania podatkowego oraz określającej wysokość

²¹ Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (tekst jedn. Dz.U. z 2004 r., Nr 8, poz. 65 z późn. zm.), cyt. dalej jako u.k.s.

zwrotu podatku. Konsekwencją tego jest też twierdzenie, że w świetle regulacji zawartych w art. 31 ust. 1 i ust. 2 pkt 1 u.k.s. w związku z art. 33§ 4 o.p., właściwym do wydania decyzji o zabezpieczeniu w toku postępowania kontrolnego jest organ kontroli skarbowej.

Organ kontroli skarbowej nie jest organem podatkowym w rozumieniu art. 13 Ordynacji podatkowej, który wymienia organy podatkowe w znaczeniu ustrojowym. W związku z tym należy stwierdzić, że organowi kontroli skarbowej przy wydawaniu tej decyzji przysługują uprawnienia organu podatkowego, a zatem w tym zakresie jest organem podatkowym w znaczeniu funkcjonalnym. Wymaga bowiem szczególnego podkreślenia to, że organ kontroli skarbowej, wydając decyzje podatkowe, nie działa z upoważnienia właściwego organu podatkowego (naczelnika urzędu skarbowego) czy na jego rzecz i w jego imieniu, lecz wykonuje samodzielnie i na własną odpowiedzialność kompetencję, która została mu przydzielona przepisem ustawy. Nie zachodzą tu też relacje odwrotne.

Nie podważa przedstawionego tu poglądu treść art. 25 u.k.s., z którego wynika, iż wierzycielem obowiązków wynikających z decyzji wydawanych przez organ kontroli skarbowej na podstawie art. 24 ust. 1 pkt 1 tej ustawy jest właściwy organ podatkowy reprezentujący Skarb Państwa. Stan taki bowiem ma miejsce po zakończeniu postępowania kontrolnego, na co wskazuje art. 24 ust. 1 u.k.s., decyzja o zabezpieczeniu jest natomiast wydawana w toku tego postępowania, a więc przed jego zakończeniem. Jako kontrargumentu wobec zaprezentowanego stanowiska nieuzasadnione jest również użycie postanowień art. 155a § 2 u.p.e.a., według którego organ kontroli skarbowej może wystąpić do organu egzekucyjnego z wnioskiem o dokonanie zabezpieczenia. Przepis ten ma bowiem zastosowanie już po wydaniu decyzji o zabezpieczeniu w fazie jej wykonywania na drodze postępowania zabezpieczającego uregulowanego w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Nie może on jednak stanowić podstawy do żądania przez organ kontroli skarbowej wydania decyzji o zabezpieczeniu przez naczelnika urzędu skarbowego, ponieważ żaden z przepisów Ordynacji podatkowej nie stanowi, że przepis ten czy też inne przepisy ustawy o postępowaniu egzekucyjnym stosuje się odpowiednio do zabezpieczeń uregulowanych w Ordynacji podatkowej. Art. 33 § 5 o.p. mówi jedynie, iż zabezpieczenie następuje w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji albo w formie określonej w art. 33d, ale dotyczy to fazy, w której decyzja o zabezpieczeniu jest wykonywana.

Ponieważ przepis art. 31 u.k.s. jest przepisem o charakterze proceduralnym, można postawić tezę, że przepisy o zabezpieczeniu mogą być stosowane tylko w przypadku toczącego się postępowania kontrolnego. Organ kontroli skarbowej nie może zatem dokonać zabezpieczenia w wyniku przeprowadzenia postępowania, którego przedmiotem jest tylko i wyłącznie wydanie decyzji o zabezpieczeniu.

2.4. Wykonanie decyzji o zabezpieczeniu

Art. 33 § 5 o.p. przewiduje dokonanie zabezpieczenia zobowiązań podatkowych albo w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, albo w formie określonej w art. 33d. Przepis ten gwarantuje podatnikowi, że w razie złożenia przez niego wniosku o zabezpieczenie w formie określonej w art. 33d zabezpieczenie w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, w zakresie objętym tym wnioskiem, może nastąpić nie wcześniej niż po wydaniu postanowienia odmawiającego przyjęcia zabezpieczenia.

Ustawodawca nie był jednak precyzyjny i nie wskazał, kiedy wniosek o zabezpieczenie w formie określonej w art. 33d powinien być złożony. Aby więc zachować *ratio legis* tej instytucji, podatnik w momencie doręczenia decyzji o zabezpieczeniu powinien być poinformowany bądź w treści decyzji, bądź w odrębnym piśmie o możliwości złożenia takiego wniosku w określonym terminie, który wyznacza organ podatkowy. Dopiero po bezskutecznym upływie terminu do złożenia wniosku będzie możliwe wszczęcie postępowania zabezpieczającego w trybie przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Dlatego też niedopuszczalna jest stosowana do tej pory niekiedy procedura, według której organ egzekucyjny, przystępując do zabezpieczenia na podstawie przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, powinien doręczał podatnikowi decyzję o zabezpieczeniu.

Moim zdaniem, bez zastosowania zaproponowanego sposobu postępowania w ogóle nie będzie można wszcząć postępowania zabezpieczającego w trybie przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, bo nie będzie można ustalić, czy termin do złożenia wniosku o dokonanie zabezpieczenia w formie określonej w art. 33d o.p. już upłynął.

We wniosku o zabezpieczenie w formie określonej w art. 33d o.p. podatnik może wskazać dowolnie wybraną formę lub formy zabezpieczenia.²² W sprawie przyjęcia zabezpieczenia organ podatkowy wydaje postanowienie, na które służy zażalenie.

Zauważmy, że ustawodawca nic nie mówi, co będzie się działo z tym postanowieniem po wygaśnięciu decyzji o zabezpieczeniu, która była podstawą ustanowienia zabezpieczenia w tej formie.

Z kolei tryb postępowania w przypadku dokonywania zabezpieczenia na podstawie przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji określa art. 155a i nast. u.p.e.a., według którego organ egzekucyjny dokonuje zabezpieczenia na wniosek wierzyciela i na podstawie wydanego przez niego zarządzenia zabezpieczenia, którego wzór stanowi załącznik nr 23 do rozporządzenia Ministra Finansów

w sprawie wykonywania niektórych przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji²³. Jeżeli wierzyciel jest jednocześnie organem egzekucyjnym, przystępuje z urzędu do dokonania zabezpieczenia na podstawie zarządzenia zabezpieczenia przez siebie wystawionego. Wniosek, o dokonanie zabezpieczenia, może również zgłosić organ kontroli skarbowej. 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.

Decyzja o zabezpieczeniu wygasa po upływie 14 dni od dnia doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego lub z dniem doręczenia decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego albo z dniem doręczenia decyzji określającej wysokość zwrotu podatku.

Wygaśnięcie decyzji o zabezpieczeniu nie narusza zarządzenia zabezpieczenia wydanego na podstawie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, ponieważ z dniem wygaśnięcia tej decyzji zajęcie zabezpieczające przekształca się w zajęcie egzekucyjne. Aby doszło do tego przekształcenia, musi być spełniony warunek, że organ egzekucyjny wystawi tytuł wykonawczy nie później niż przed upływem 14 dni od dnia wygaśnięcia decyzji lub od dnia doręczenia upomnienia, jeżeli doręczenie to było wymagane.

W pewnych okolicznościach decyzja o zabezpieczeniu nie wygaśnie, a mianowicie wówczas, gdy podatnik zgodnie z art. 81b § 1 pkt 2 lit. a) o.p., po zakończeniu kontroli podatkowej skoryguje deklarację, powodując, że nie będzie podstaw do wszczęcia postępowania podatkowego i wydania decyzji wymiarowej. Pozostanie wówczas w obrocie prawnym decyzja, której przedmiot już nie istnieje, a cel wygasł, czyli stała się bezprzedmiotowa. W takiej sytuacji należy zastosować art. 258 § 1 pkt 1 o.p., według którego organ podatkowy, który wydał decyzję w pierwszej instancji, stwierdza jej wygaśnięcie, jeżeli stała się bezprzedmiotowa.

Wnioski

Zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych przed wydaniem decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego oraz określającej wysokość zobowiązania podatkowego i wysokość zwrotu podatku, chociaż daje gwarancje na przeprowadzenie w przyszłości skutecznej egzekucji, to nie przynosi tyłu korzyści co zabezpieczenia rzeczowe, chyba że podczas wykonywania decyzji o zabezpieczeniu w trybie przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji zostanie ustanowiona hipoteka przymusowa na podstawie zarządzenia zabezpieczenia. Bo

22 Art. 33f o.p.

23 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 listopada 2001 r. w sprawie wykonywania niektórych przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. Nr 137, poz. 1541 z późn. zm.).

przecież ani wydanie decyzji o zabezpieczeniu, ani zastosowanie któregoś ze sposobów zabezpieczenia, oprócz ustanowienia hipoteki, nie ma wpływu na przerwanie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego, a bardziej nie powoduje, że to zobowiązanie nie ulegnie przedawnieniu, nie daje także przywileju pierwszeństwa zaspokojenia przed innymi należnościami. Jednak dużym atutem tej formy zabezpieczenia jest to, że można go dokonać jeszcze przed ustaleniem oraz określeniem zobowiązania podatkowego.

W związku z powyższym, aby wzmocnić skutki omawianej instytucji, należałoby postulować wprowadzenie takich regulacji prawnych, zgodnie z którymi zastosowanie jednego ze sposobów zabezpieczenia określonych w art. 164 u.p.e.a. powodowałoby przerwanie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego na podobnych zasadach, jakie obecnie obowiązują w stosunku do zastosowania środka egzekucyjnego.

Następny postulat dotyczy maksymalnego uproszczenia procedury orzekania o zabezpieczeniu przed ustaleniem bądź określeniem wysokości zobowiązania podatkowego, m.in. poprzez wprowadzenie do art. 165 o.p. zapisu, iż w przypadku orzekania o zabezpieczeniu w trybie art. 33 § 2 o.p. nie wydaje się postanowienia o wszczęciu postępowania, co ułatwi zrealizowanie funkcji tej formy zabezpieczenia.

Kolejny postulat, który był już podnoszony, to ujednolicenie nazewnictwa i procedur na etapie orzekania o zabezpieczeniu i wykonywania decyzji o zabezpieczeniu w drodze przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji poprzez ustawowe odesłanie do odpowiedniego stosowania przepisów Ordynacji podatkowej do postępowania zabezpieczającego należności pieniężnych.

UWAGI DO REFERATU PT. „ZABEZPIECZENIE WYKONANIA ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH”

W referacie przedstawione było stanowisko, iż decyzje o zabezpieczeniu mogą być wydane jedynie w toku postępowania podatkowego bądź kontrolnego.

Nie zgadzam się z takim stanowiskiem. Należy tu przywołać następujące argumenty.

Przepisy normujące poruszaną kwestię wskazują, iż zobowiązanie podatkowe przed terminem płatności może być zabezpieczone na majątku podatnika, a w przypadku osób pozostających w związku małżeńskim także na majątku wspólnym, w określonych przez prawo sytuacjach. W dalszej części wskazane jest, iż zabezpieczenie to może być dokonane również w toku postępowania kontrolnego bądź podatkowego. Tak więc w sytuacji, gdy podatnik złoży deklarację przed terminem płatności, organ podatkowy ma możliwość wydania decyzji o zabezpieczeniu, a fakt, iż nie będzie w tym czasie prowadzone postępowanie podatkowe bądź kontrolne, nie będzie miał dla sprawy żadnego znaczenia.

Pojawić się mogą dalej wątpliwości w zakresie daty wygaśnięcia tej decyzji, lecz nie wpływają one na możliwość wydania samej decyzji.

Reasumując, teza przedstawiona w referacie, w oparciu o powyższe argumenty, jest niewłaściwa.

UWAGI DO REFERATÓW WYGŁOSZONYCH NA KONFERENCJI

Prof. zw. dr hab. Cezary Kosikowski wygłosił referat na temat „Zmiany w Ordynacji podatkowej w zakresie urzędowych interpretacji prawa podatkowego”. Kwestie interpretacji zostały podniesione z uwagi na wprowadzenie z dniem 1 lipca 2007 r. zmian w art. 14a – 14e Ordynacji podatkowej ustawą z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw.¹ Należy zgodzić się z poglądem zaprezentowanym przez Pana Profesora, że istota prawna interpretacji nie zmieniła się. Pozostawiono interpretacje ogólne i interpretacje indywidualne, z tym że od 1 lipca 2007 r. interpretacja indywidualna będzie wydawana na pisemny wniosek zainteresowanego, a nie podatnika, płatnika lub inkasenta.

Interpretację indywidualną będzie wydawał Minister Finansów, co jest niewątpliwie pozytywnym rozwiązaniem z punktu widzenia zarówno urzędów skarbowych, jak i samych podatników. Skupienie procesu decyzyjnego – w tym zakresie – w jednym ręku przyczyni się do zapobieżenia rozbieżnościom w interpretacjach odnośnie do podobnych stanów faktycznych i prawnych.

Podatnik będzie na pewno zadowolony z możliwości uzyskania indywidualnej interpretacji dotyczącej zdarzenia przyszłego. Problem może pojawić się w momencie wnoszenia opłaty od każdego przedstawionego we wniosku odrębnego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego. Organ podatkowy może bowiem przyjąć odmienną aniżeli podatek ilość przedstawionych we wniosku odrębnych stanów faktycznych lub zdarzeń przyszłych. Opłatę należy wpłacić w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku. Może zaistnieć taka sytuacja, że podatek nie uzyska odpowiedzi na wszystkie zaprezentowane przez siebie kwestie. Podatnik może również celowo formułować wniosek w taki sposób, aby ilość odrębnych stanów faktycznych lub zdarzeń przyszłych była jak najmniejsza.

Na szczególną uwagę zasługuje postulat (może być on skierowany jedynie do ustawodawcy) odchodzenia od indywidualnych interpretacji. W obecnym stanie

¹ Dz.U. z 2006 r., Nr 217, poz. 1590.

prawnym organ podatkowy staje się niejako doradcą podatkowym, który za określoną stawkę doradza, co podatnik ma uczynić.

Dr Sławomir Presnarowicz, Sędzia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku, wskazał na pewne niedoskonałości w unormowaniu instytucji rozprawy w Ordynacji podatkowej.

Należy podzielić zaprezentowany pogląd, że unormowania zawarte w art. 200a – 200d Ordynacji podatkowej są zbyt enigmatyczne. Na tle ich stosowania powstanie na pewno wiele wątpliwości.

Jak słusznie zauważył Pan dr Sławomir Presnarowicz, zasadne byłoby wprowadzenie fakultatywności przeprowadzenia rozprawy z urzędu, jak i na wniosek strony poprzez umieszczenie słowa „może” w art. 200a § 1 o.p. Taka zmiana na pewno byłaby korzystna z punktu widzenia organu odwoławczego, który nie musiałby, a jedynie mógłby skorzystać z tej instytucji. Wprawdzie na tle obowiązującego stanu prawnego organ odwoławczy może odmówić przeprowadzenia rozprawy (na wniosek strony), jeżeli stwierdzi, iż przedmiotem rozprawy mają być okoliczności niemające znaczenia dla sprawy albo okoliczności te są wystarczająco potwierdzone innym dowodem. Jednakże w sytuacji, gdy zaistnieje którakolwiek z przesłanek, o których stanowi pkt 1 art. 200a § 1 o.p, organ drugiej instancji nie ma możliwości wyboru i musi rozprawę przeprowadzić.

Analizując przepisy Rozdziału I la o.p., nasuwają się pytania dotyczące roli poszczególnych uczestników w trakcie rozprawy. Do uczestników rozprawy niewątpliwie zaliczyć należy m.in. stronę, pełnomocnika, kierującego rozprawą pracownika organu odwoławczego, upoważnionego pracownika organu pierwszej instancji.

Uprawnienia strony w trakcie rozprawy zostały uregulowane w art. 200d o.p. bardzo precyzyjnie. Strona na rozprawie może składać wyjaśnienia, zgłaszać żądania, propozycje i zarzuty oraz przedstawiać dowody na ich poparcie. Ponadto strona może wypowiadać się co do wyników postępowania dowodowego. Na żądanie strony w protokole należy zamieścić treść uchylonego pytania.

Upoważniony do przeprowadzenia rozprawy pracownik organu odwoławczego kieruje rozprawą. Ma on również uprawnienie uchylenia pytania zadanego uczestnikowi rozprawy.

W sposób niedookreślony unormowano natomiast uprawnienia pracownika organu pierwszej instancji w trakcie rozprawy. W jaki sposób ma on uczestniczyć w rozprawie? Czy będzie mógł w trakcie rozprawy zadawać pytania stronie bądź innym uczestnikom postępowania? Czy będzie mógł wnioskować do kierującego rozprawą o uchylenie pytania strony skierowanego do uczestnika postępowania z uwagi na brak jego związku ze sprawą?

Na tle obowiązującego stanu prawnego nie ma jednoznacznej odpowiedzi na postawione pytania. Wydaje się, że pracownik organu pierwszej instancji powinien czynnie uczestniczyć w rozprawie, a mianowicie wyrażać swoje stanowisko m.in. w

sprawie składanych przez stronę wyjaśnień, zgłaszanych żądań, propozycji i zarzutów, przedstawianych dowodów.

Prelegent dr Mariusz Popławski zaprezentował w toku referatu pogląd, zgodnie z którym wszelkie poprawki na deklaracji możliwe są jedynie poprzez skorygowanie deklaracji pierwotnej. W zależności od charakteru nieprawidłowości organ podatkowy może sam dokonać korekty deklaracji (art. 274 pkt 1 o.p.) lub wezwać podatnika do złożenia korekty deklaracji (art. 274 pkt 2 o.p.). W ocenie dr Mariusza Popławskiego, treść art. 81 § 2 o.p., w myśl którego skorygowanie deklaracji następuje przez złożenie korygującej deklaracji wraz z dołączonym pisemnym uzasadnieniem, nie pozwala na nanoszenie poprawek na deklaracji pierwotnej.

Wydaje się jednak, że pogląd ten jest zbyt daleko idący i nie da się obronić w realiach codziennej praktyki pracy organów podatkowych. Oceniając kwestię metod, jakie można zastosować w celu doprowadzenia do usunięcia błędów czy braków w deklaracji pierwotnej, oprócz przepisu art. 81 § 2 należy brać pod uwagę również art. 274a § 2 o.p.

W myśl powołanego wyżej przepisu, w razie wątpliwości co do poprawności złożonej deklaracji, organ podatkowy może wezwać do udzielenia, w wyznaczonym terminie, niezbędnych wyjaśnień lub uzupełnienia deklaracji (...). Przepis ten daje zatem możliwość uzupełnienia deklaracji pierwotnej bez konieczności składania korekty deklaracji. W pewnych sytuacjach rozwiązanie takie jest korzystne zarówno dla organu podatkowego, ale również i dla podatnika.

Podstawową deklaracją dla podatku od towarów i usług jest deklaracja VAT -7. Praktyka wskazuje, że podatnicy, którzy wykazują w deklaracjach kwoty do zwrotu na rachunek bankowy, wykazują co prawda w poz. 56 deklaracji kwotę do zwrotu na rachunek bankowy, ale bardzo często zapominają o wypełnieniu poz. 57 lub 58 z określeniem terminu zwrotu podatku. Pracownik obsługujący deklarację w większości przypadków wie, w jakim terminie przysługuje podatnikowi zwrot podatku. W sytuacji, gdy zwrot wynika z zakupu środków trwałych, czy jest skutkiem stosowania preferencyjnych stawek opodatkowania, będzie to termin 60-dniowy. Jeżeli natomiast podatnik wykaże podatek do zwrotu na rachunek, wykazując obrót w całości wg stawki 22% VAT (bez zakupów inwestycyjnych), nie ulega wątpliwości, że zwrot może uzyskać w terminie 180 dni. Problem polega jednak na tym, że bez wypełnienia w deklaracji pozycji z terminem zwrotu, deklaracja nie może być wprowadzona do systemu POLTAX. W takiej sytuacji wzywanie za pośrednictwem poczty podatnika do złożenia korekty deklaracji jest nieracjonalne. Po pierwsze, wiąże się ze znaczącymi kosztami, które nie są bez znaczenia dla działalności urzędu, powoduje też niepotrzebne zwiększenie liczby składanych w urzędzie deklaracji podatkowych (deklaracje pierwotne oraz ich korekty, które należy wprowadzić do systemu POLTAX, deklaracje pierwotne po wprowadzeniu do systemu należy anulować). Znacznie prostszym i skuteczniejszym rozwiązaniem wydaje się telefonicz-

ne (minimalny koszt) wezwanie podatnika do uzupełnienia deklaracji. Rozwiązanie to jest korzystne również dla podatników, gdyż dzięki uzupełnieniu deklaracji, termin zwrotu liczony jest od złożenia deklaracji. W przypadku wezwania podatnika do złożenia korekty deklaracji, termin zwrotu byłby liczony od dnia złożenia korekty deklaracji.

Można jeszcze wskazać na inne sytuacje, w których znacznie prostszym rozwiązaniem, korzystniejszym zarówno dla podatnika, jak i dla organu podatkowego, jest wezwanie podatnika do uzupełnienia deklaracji.

Profesor Leonard Etel przedstawił temat decyzji określających i stwierdzających nadpłatę. Zaprezentował pogląd, zgodnie z którym w przypadku wniosku o stwierdzenie nadpłaty, w pierwszej kolejności należy określić prawidłową kwotę zobowiązania podatkowego. Po przeprowadzeniu postępowania podatkowego na podstawie art. 21 § 3 o.p., należy wrócić do wniosku o stwierdzenie nadpłaty i w jednej decyzji, na podstawie art. 21 § 3 o.p., określić prawidłową kwotę zobowiązania podatkowego, natomiast na podstawie art. 75 o.p. – określić wysokość nadpłaty.

Z powyższym poglądem nie zgodził się dr Sławomir Presnarowicz, w którego ocenie brak jest podstawy prawnej do określenia w jednej decyzji zarówno wysokości zobowiązania podatkowego, jak również wysokości nadpłaty. Zdaniem dr Sławomira Presnarowicza, w pierwszej kolejności należy na podstawie art. 21 § 3 o.p. wydać decyzję określającą prawidłową kwotę zobowiązania podatkowego, a następnie odrębną decyzją określić wysokość nadpłaty.

Natomiast z przepisu art. 75 § 2 o.p. wynika, że instytucja stwierdzenia nadpłaty nie może być stosowana w sprawie zakończonej wydaniem decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego. Zatem przyjęcie poglądu dr Sławomira Presnarowicza, zgodnie z którym w pierwszej kolejności należy wydać decyzję określającą prawidłową kwotę zobowiązania podatkowego, zamyka drogę do wydania decyzji w sprawie określenia nadpłaty.

Powyższe okoliczności powodują, że w przedmiotowej sprawie należałoby się opowiedzieć za poglądem reprezentowanym przez profesora Leonarda Etela, wszelako z jednym zastrzeżeniem. Z praktycznego punktu widzenia wątpliwości może budzić pogląd, zgodnie z którym w każdym przypadku złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty należy wydać decyzję określającą prawidłową kwotę zobowiązania podatkowego.

Przykład:

Podatnik przez trzy lata z rzędu wykazuje dochód z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej w zbliżonej co roku wysokości, np. 50.000 zł. Po złożeniu zeznania na podatek dochodowy za pierwszy rok u podatnika przeprowadzono kontrolę podatkową, która nie wykazała nieprawidłowości. Po złożeniu zeznania za następny rok, podatnik wystąpił do Naczelnika Urzędu Skarbowego z wnioskiem o przeprowadzenie kontroli podatkowej. Jako uzasadnienie podatnik wskazał oko-

liczność, że chce mieć pewność, że nie popełnił żadnych błędów w prowadzonej dokumentacji podatkowej, a jeżeli popełnił – chce, by kontrola podatkowa je wykazała, by mógł dopłacić podatek z możliwie najniższymi odsetkami. Mając na uwadze wyniki ostatniej kontroli, wysokość wykazanego dochodu oraz fakt, że na dany rok sporządzony już został plan kontroli podatkowej, w którym wnioskodawca nie został uwzględniony, organ podatkowy odmówił przeprowadzenia kontroli podatkowej. Mając na uwadze odmowę przeprowadzenia kontroli podatkowej, podatnik po zakończeniu kolejnego roku prowadzenia działalności gospodarczej, złożył zeznanie podatkowe, po czym złożył korektę zeznania podatkowego z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty. W korekcie zeznania podatnik uwzględnił ulgę, np. z tytułu internetu, której nie wykazał w zeznaniu pierwotnym. Podatnik postąpił celowo w powyższy sposób, by wymusić przeprowadzenie kontroli podatkowej.

Zgodnie z poglądem prezentowanym przez profesora Leonarda Etela, w takiej sytuacji każdorazowo w pierwszej kolejności u podatnika należałoby przeprowadzić kontrolę podatkową celem ustalenia, czy w zeznaniu podatkowym wykazał prawidłową kwotę zobowiązania podatkowego, by następnie móc rozstrzygnąć kwestię nadpłaty.

Przyjęcie jednak założenia, że w przypadku każdego wniosku o stwierdzenie nadpłaty, zawsze w pierwszej kolejności należy określić prawidłową kwotę zobowiązania podatkowego, może doprowadzić w skrajnych przypadkach do sytuacji, że organy podatkowe przejmą rolę zarezerwowaną dla doradców podatkowych. Wystarczy bowiem celowo pominąć w zeznaniu pierwotnym przysługującą ulgę, czy też celowo zawyżyć wysokość zobowiązania podatkowego, by spowodować kontrolę podatkową.

Przepisy Ordynacji podatkowej nie statuują bezwzględnego nakazu każdorazowo przed stwierdzeniem nadpłaty wydawania decyzji określającej prawidłową kwotę zobowiązania podatkowego. Wydaje się, że w uzasadnionych przypadkach, gdy przeprowadzone wcześniej kontrole nie wykazały nieprawidłowości w prowadzonej dokumentacji podatkowej, a zasadność wniosku o stwierdzenie nadpłaty nie budzi wątpliwości, organ podatkowy może wydać decyzję o stwierdzeniu nadpłaty na podstawie samego wniosku i ewentualnie dołączonych do wniosku materiałów (np. faktur VAT) bez konieczności przeprowadzania kontroli podatkowej w zakresie prowadzonej przez podatnika w danym roku działalności podatkowej.

Podsumowując wywody zaprezentowane w niniejszym piśmie, można z bardzo wysokim stopniem prawdopodobieństwa stwierdzić, iż odpowiedź na niektóre z powstałych wątpliwości zostanie wypracowana dopiero po pewnym okresie stosowania nowych unormowań. Przedstawione przez uczestników Konferencji poglądy utwierdzają w przekonaniu, iż rozbieżności co do interpretacji poszczególnych zapisów Ordynacji podatkowej są nierozzerwalnym elementem procesu stosowania prawa.

Informacja o Autorach opracowań

Janusz Bonarski – z-ca Naczelnika Urzędu Skarbowego w Augustowie

Rafał Dowgier – prawnik; specjalizuje się w prawie podatkowym; asystent w Katedrze Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku

Grzegorz Dudar – słuchacz seminarium doktorskiego w Katedrze Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku; asystent sędziego Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku

Leonard Etel – prof. zw. nauk prawnych; dziekan Wydziału Prawa Uniwersytetu w Białymstoku; kierownik Katedry Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku

Marcin Kojło – asystent sędziego Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku

Cezary Kosikowski – prof. zw. nauk prawnych; przewodniczący Komisji Orzekającej w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych; doctor h.c. Uniwersytetu w Koszycach; kierownik Katedry Prawa Gospodarczego Publicznego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku

Waldemar Łuczaj – prawnik; komornik skarbowy; doktorant Wyższej Szkoły Administracji Publicznej w Białymstoku; autor publikacji z zakresu postępowania egzekucyjnego w administracji

Andrzej Melezini – doktorant w Wyższej Szkole Administracji Publicznej w Białymstoku; pracownik Urzędu Kontroli Skarbowej w Białymstoku

Piotr Pawluczenia – Naczelnik Urzędu Skarbowego w Hajnówce

Piotr Pietrasz – doktor nauk prawnych; adiunkt na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku; asesor Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku

Mariusz Pogoński – doradca podatkowy; słuchacz seminarium doktorskiego w Katedrze Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku

Mariusz Popławski – doktor nauk prawnych; adiunkt w Katedrze Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku; członek kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Białymstoku

Sławomir Presnarowicz – doktor nauk prawnych; adiunkt w Katedrze Prawa Finansowego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku; sędzia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku

Wojciech Stachurski – doktor nauk prawnych; asesor pełniący obowiązki sędziego w Wojewódzkim Sądzie Administracyjnym w Białymstoku

Robert Suwaj – doktor nauk prawnych; adiunkt na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku; wykładowca w Wyższej Szkole Administracji Publicznej im. Stanisława Staszica w Białymstoku oraz członek Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Białymstoku

Krzysztof Teszner – prawnik; specjalizuje się w prawie podatkowym; słuchacz seminarium doktorskiego w Katedrze Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku

300261

