

Andrzej Warfołomiejew

Zmiany w postępowaniu podatkowym według kodeksu postępowania administracyjnego

Palestra 25/10-12(286-288), 75-83

1981

Artykuł został zdigitalizowany i opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej bazhum.muzhp.pl, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

malnego, następuje tu bowiem przejściowe zatamowanie toku postępowania do czasu usunięcia przeszkody powodującej to zatamowanie. Brak jednak analogicznego przepisu w k.p.a. nie powinien być przeszkodą do tego, aby organ administracji państwowej wstrzymał się w takim wypadku od kontynuowania postępowania, dopóki strona nie ustanowi innego pełnomocnika lub nie włączy się sama do postępowania. Kontynuowanie postępowania przez organ administracji państwowej bez zawiadomienia i wezwania samej strony może być uznane za tak duże naruszenie przepisów postępowania, że mogłoby nawet stanowić podstawę do wznowienia postępowania w myśl art. 145 § 1 pkt 4 k.p.a. Można by bowiem uznać, że gdyby po śmierci pełnomocnika, a przed wezwaniem strony zapadła decyzja ostateczna, to zainteresowana strona mogłaby zasadnie wnosić o wznowienie postępowania na tej podstawie, że bez swojej winy nie brała udziału w postępowaniu lub w jego części, zwłaszcza jeśli dotyczyło to ostatniej fazy postępowania zakończonego decyzją.

ANDRZEJ WARFOŁOMIEJEW

Zmiany w postępowaniu podatkowym według kodeksu postępowania administracyjnego

W znowelizowanym k.p.a. zamieszczono — jako dodatkowy — Dział III, który zawiera przepisy szczególne postępowania w sprawach dotyczących zobowiązań podatkowych. Autor analizuje te przepisy w kontekście dawnego dekretu o postępowaniu podatkowym, innych przepisów k.p.a. oraz aktów normatywnych wprowadzających w życie ustawę o NSA i nowelizację k.p.a.

1. Niedowład procesu legislacyjnego spowodował w ostatnim czasie chaos i zamieszanie stanu prawnego wielu zagadnień (z zakresu postępowania podatkowego), co rodzi konieczność chronologicznego przesiedlenia stosownych aktów prawnych w tej materii. Ustawą z dnia 31.I.1980 r. (Dz. U. Nr 4, poz. 8) znowelizowany został kodeks postępowania administracyjnego oraz powołano do życia Naczelny Sąd Administracyjny. Znowelizowany k.p.a. zawiera obecnie dodatkowy Dział III, poświęcony w większości (art. 164—179) przepisom szczególnym postępowania w sprawach z tytułu zobowiązań podatkowych (tekst jednolity: Dz. U. z 1980 r. Nr 9, poz. 26).

W związku z powyższym artykuł 16 ust. 1 cyt. ustawy pozbawiał mocy dekret z 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym (jednolity tekst: Dz. U. z 1963 r. Nr 11, poz. 60). Datą wejścia w życie znowelizowanego k.p.a. i zarazem datą utraty mocy przez powyższy dekret miał być dzień 1 września 1980 r. Do tego dnia miała być uchwalona przez Sejm (niestety, nie została uchwalona) ustawa o zobowiązaniach podatkowych, która uchyliłaby jednocześnie dekret z 26 października 1950 roku o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. z 1950 r. Nr 49, poz. 452). W ustawie tej miało się znaleźć szereg istotnych instytucji, które były uregulowane w dekreście o postępowaniu podatkowym, ale nie znalazły miejsca w Dziale III k.p.a. W tej sytuacji oczywiście się stało, że w braku owej nowej ustawy o zobowiązaniach podatkowych i przy jednoczesnej utracie mocy przez dekret o postępowaniu podatkowym powstanie w stanie prawnym istotna

luka, mogąca zdeorganizować administrację podatkową. Żeby więc temu zapobiec, wydano dekret z 25 sierpnia 1980 r. (Dz. U. Nr 19, poz. 68), zmieniający cyt. wyżej ustawę o NSA oraz o zmianie k.p.a. Dekret ten wstrzymał utratę mocy dekretu o postępowaniu podatkowym i jednocześnie z nią wejście w życie Działu III k.p.a. — do chwili wydania odrębnej ustawy, a więc na czas nie oznaczony. Wrócono więc w rezultacie do punktu wyjścia: nadal obowiązywał omawiany dekret o postępowaniu podatkowym, a wprowadzony dodatkowo Dział III k.p.a. pozostawał niejako w rezerwie, do czasu wydania odrębnej ustawy, o zobowiązaniach podatkowych.

Ustawa ta została w końcu uchwalona w dniu 19 grudnia 1980 roku i opublikowana w Dz. U. Nr 27, pod pozycją 111. W art. 53 ust. 3 ustawa ta pozostawia w mocy — do czasu wejścia w życie nowych przepisów wykonawczych, nie dłużej jednak niż przez okres jednego roku — przepisy wykonawcze wydane na podstawie dekretu o postępowaniu podatkowym a dotyczące zagadnień wymienionych w art. 9 i 12 teże ustawy. Analogiczną konstrukcję, ale z terminem 2-letnim, zawiera art. 16 ust. 3 ustawy nowelizującej k.p.a. Przepis ten również zachowuje moc prawną przepisów wykonawczych dotyczących postępowania podatkowego — do czasu wejścia w życie nowych przepisów wykonawczych. Tak więc przez okres co najmniej 2-letni licząc od dnia 1 września 1980 r. (data wejścia w życie ustawy nowelizującej k.p.a.) obowiązywać jeszcze będą przepisy wykonawcze o charakterze proceduralnym, wydane na podstawie dekretu o postępowaniu podatkowym. Natomiast przez okres co najmniej jednego roku licząc od dnia 1.I.1981 r. (data wejścia w życie ustawy o zobowiązaniach podatkowych) obowiązywać będą te przepisy wykonawcze, które — aczkolwiek również wydane na podstawie dekretu o postępowaniu podatkowym — dotyczą kilku tylko zagadnień wymienionych obecnie w art. 9 i 12 ustawy o zobowiązaniach podatkowych.

Wymagania w zakresie dyscypliny ustawodawczej i porządku prawnego nakazują opracowanie i wydanie przepisów wykonawczych jeżeli nie łącznie, to przynajmniej w niedługim czasie po akcie normatywnym wyższego rzędu. Skoro więc obecnie obowiązuje zarówno Dział III k.p.a. jak i ustawa o zobowiązaniach podatkowych, to jest dobra okazja, połączona biegiem wymienionych wyżej terminów, do tego, by szybko opracować i wydać przepisy wykonawcze w miejsce przepisów tymczasowo jeszcze obowiązujących.

Ustawa nowelizująca k.p.a. powołała również do życia Naczelny Sąd Administracyjny, którego kompetencji poddała — obok szeregu innych decyzji administracyjnych — również decyzje w sprawach zobowiązań podatkowych i innych świadczeń pieniężnych, do których mają zastosowanie przepisy o podatkach (art. 196 § 2 punkt 11 jednolitego tekstu k.p.a.). Powyższa sądowa kontrola administracyjnych decyzji podatkowych weszła jednak w życie dopiero 1.I.1981 roku (art. 52 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych), przy czym obejmuje ona tylko te decyzje, które zapadły w postępowaniach wszczętych po wejściu w życie ustawy nowelizującej k.p.a., tzn. po 31 sierpnia 1980 roku. Jeżeli zaś decyzje takie stały się ostateczne jeszcze przed wejściem w życie ustawy o zobowiązaniach podatkowych (1.I.1981 r.), to termin do wniesienia skargi do NSA biegnie dopiero od powyższej daty (art. 52 ust. 4 ustawy o zobowiązaniach podatkowych).

2. Dotychczas k.p.a. obowiązywał w postępowaniu podatkowym tylko w zakresie skarg i wniosków. Obecnie zamiast dekretu o postępowaniu podatkowym, liczącego 190 artykułów, przewidziano postępowanie podatkowe w k.p.a. zamieszczone w nim jako Dział III. Dział ten zawiera tylko 16 artykułów: 164—179.

Tak znaczne skrócenie procedury podatkowej wynika z następujących przyczyn: 1) integracja tego szczególnego postępowania, jakim jest procedura podatkowa, z postępowaniem administracyjnym powoduje konieczność stosowania w postępowaniu podatkowym tych wszystkich przepisów k.p.a., które wskutek braku odmiennego uregulowania w Dziale III k.p.a. i ewentualnie w innych przepisach nie są dotknięte obowiązaniem zasady: *lex specialis derogat legi generali*; 2) szereg instytucji znajdujących się dotychczas w postępowaniu podatkowym trafiło do innych ustaw, przede wszystkim do ustawy o zobowiązaniach podatkowych; 3) z części dotychczasowych przepisów proceduralnych w ogóle zrezygnowano ze względu na ich kazuistyczny charakter.

Jeśli chodzi o pierwszy z powyższych punktów, to można przykładowo zasygnalizować jako dość istotną okoliczność to, że w postępowaniu podatkowym mają zastosowanie przepisy dotyczące strony (art. 28 i następne k.p.a.), co było dotychczas uregulowane w art. 20 ust. 1 dekretu o postępowaniu podatkowym. Te nowe przepisy inaczej statuują osobę pełnomocnika (art. 32 i 33 k.p.a.), którym, praktycznie biorąc, może być każda osoba fizyczna posiadająca zdolność do czynności prawnych, podczas gdy poprzednio pełnomocnikiem takim mógł być przede wszystkim adwokat (art. 23 ust. 2 dekretu o postępowaniu podatkowym). Należy to odnotować jako — niestety — kolejne osłabienie zawodowej i prestiżowej pozycji adwokata w życiu publicznym.

Zarówno dla strony jak i jej pełnomocnika duże znaczenie ma udostępnienie akt postępowania podatkowego zgodnie z art. 73 i 74 k.p.a., które to przepisy pozostają w ścisłym związku z obowiązkami organów administracji państwowej, uregulowanymi w art. 8—10 k.p.a. Przepisy te zastąpiły krytykowany stale przepis art. 28 dekretu o postępowaniu podatkowym, według którego organowi administracji finansowej przysługiwało arbitralne prawo odmowy udostępnienia stronie akt postępowania podatkowego. Analogicznie do tego należy też zaznaczyć, że: przepisy dekretu o postępowaniu podatkowym dotyczące wyłączenia pracownika (art. 19) zastąpione zostały przez art. 24—27 k.p.a.; przepisy dekretu dotyczące terminów (art. 56—64) zastąpione zostały odpowiednimi przepisami k.p.a. (art. 57—60); przepisy o wezwaniach i doręczeniach (art. 40—55 dekretu o postępowaniu podatkowym) — odpowiednio przepisami art. 39—56 k.p.a.; przepisy o dowodach, z wyjątkiem jednak oględzin mieszkania (art. 90 i nast. dekretu o postępowaniu podatkowym) — odpowiednio przepisami art. 75 i nast. k.p.a.; przepisy o wznowieniu postępowania, uchyleniu oraz zmianie decyzji z urzędu (art. 177—183 dekretu o postępowaniu podatkowym) — odpowiednio przepisami art. 145—163 k.p.a.

Z procedury podatkowej do ustawy o zobowiązaniach podatkowych bądź do ustawy o podatku dochodowym przeniesione zostały do k.p.a. także ważniejsze instytucje, jak: 1) definicje podatnika, płatnika i inkasenta, 2) przedawnienie wydania decyzji, 3) oszacowanie podstawy opodatkowania, 4) szczególny nadzór podatkowy, 5) oględziny mieszkania, 6) opodatkowanie na podstawie znamion zewnętrznych. Omawianie tych zagadnień i krytyczne ustosunkowanie się do nich przekracza jednak ramy niniejszego artykułu. Będzie na to czas w przyszłości przy okazji analizy i oceny wymienionej wyżej ustawy o zobowiązaniach podatkowych.

3. Przechodząc obecnie do analizy przepisów Działu III k.p.a., zastosować tu trzeba metodę omawiania kolejnych przepisów z niezbędnymi dygresjami dotyczącymi innych aktów prawnych lub innych przepisów k.p.a. Tak np. podstawowy dla każdej procedury problem właściwości miejscowej organów podatkowych za-

sygnalizowano w art. 164 k.p.a. jedynie delegację dla Rady Ministrów, zezwalającą jej na regulację odmienną od przepisu art. 21 k.p.a. Wobec tego że w Dziale III brak przepisów dotyczących własności rzeczowej (poza art. 176 k.p.a., o czym niżej oraz wobec jednoczesnego odesłania w tym względzie (przez art. 20 k.p.a.) do innych przepisów dotyczących zakresu działania organów administracji państwowej — aktem prawnym regulującym własność organów podatkowych — zostaje, do czasu zrealizowania przez RM delegacji z art. 164 k.p.a., rozporządzenie Ministra Finansów z 2.III.1963 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów dekretu o postępowaniu podatkowym (Dz. U. z 1963 r. Nr 12, poz. 67; zmiany: Dz. U. z 1968 r. Nr 46, poz. 337, Dz. U. z 1971 r. Nr 34, poz. 301, Dz. U. z 1972 r. Nr 54, poz. 359 i Dz. U. z 1976 r. Nr 18, poz. 112). Rozporządzenie to rozstrzyga całkowicie sprawę własności rzeczowej (§ 6), natomiast w zakresie własności miejscowej przepisy tego rozporządzenia (§§ 7—12) należy stosować łącznie z art. 21 k.p.a. i wydanym przez Ministra Finansów okólnikiem z 27 grudnia 1968 r. PO 14/68 w sprawie wykładni niektórych przepisów dotyczących postępowania podatkowego (Dz. Urzęd. Min. Fin. z 1969 r. Nr 1, poz. 2). Tymczasowy byt prawny zachowują — jak już wspomniano wyżej — te akty wykonawcze, które wydane zostały na podstawie dekretu o postępowaniu podatkowym. Wydawałoby się, że okólnik aktem takim być nie może. Tymczasem wymieniony wyżej okólnik został wydany na podstawie art. 2 ust. 3 pkt 1 dekretu o postępowaniu podatkowym, spełnia on więc przesłankę kwalifikującą do dalszego obowiązywania.

W konsekwencji — zasady własności rzeczowej i miejscowej organów podatkowych pozostały nie zmienione. Są one znane i nie budzą merytorycznych wątpliwości. Wystarczy zatem w tej kwestii powołać się na powyższe przepisy. Pożądane jest jednak, aby przy realizowaniu przez RM delegacji, o czym była mowa wyżej, a więc przy zastępowaniu starych aktów wykonawczych nowymi, nastąpiło odpowiednie uporządkowanie tych przepisów.

Artykuł 165 k.p.a. wiąże się ściśle z art. 176 k.p.a., a to dlatego, że przewidziany w nim udział organizacji samorządu społeczno-zawodowego i gospodarczego podatników dotyczący struktury odwoławczej komisji podatkowej, pozostającej nadal drugoinstancyjnym organem podatkowym w sprawach niektórych podatków (chodzi o podatek obrotowy i dochodowy). Do czasu zrealizowania przez RM delegacji zapowiedzianych w obu wymienionych wyżej przepisach pozostaje w mocy zarządzenie Ministra Finansów z 21.XII.1956 r. w sprawie trybu powoływania, składu osobowego, organizacji i kadencji komisji odwoławczych przy organach finansowych szczebla wojewódzkiego, jak również w sprawie trybu postępowania przed tymi komisjami (MP z 1956 r. Nr 106, poz. 1238; zmiany: MP z 1958 r. Nr 83, poz. 475 i MP z 1964 r. Nr 85, poz. 401). Własność rzeczowa powyższych komisji zapisana jest obecnie zarówno w art. 176 k.p.a. jak i w § 6 ust. 8 rozporządzenia z 2.III.1963 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów dekretu o postępowaniu podatkowym. Merytorycznych zmian w tym względzie w zasadzie nie ma — poza problematyką paragrafu 4 art. 176 k.p.a., o czym będzie mowa dalej.

Instytucję zawieszenia postępowania podatkowego uregulowano w Dziale III k.p.a. (art. 166) zupełnie inaczej niż w Dziale II k.p.a. (art. 97). W postępowaniu podatkowym zawieszenie może nastąpić tylko wtedy, gdy rozpatrzenie sprawy i wydanie decyzji zależy od uprzedniego rozstrzygnięcia zagadnienia wstępnego przez właściwy organ lub sąd. Redakcja art. 166 k.p.a. po pierwsze — wyłącza stosowanie pozostałych trzech przesłanek zawieszenia wymienionych w art. 97 § 1, a po drugie — ustanawia fakultatywność zawieszenia („może nastąpić”) w odróżnieniu od obligatoryjności treści art. 97 § 1 („zawiesza postępowanie”).

Dekret o postępowaniu podatkowym zawierał w art. 145 zblizoną konstrukcję tzw. wstrzymania postępowania z możliwością wydania decyzji tymczasowej.

Przepis art. 167 k.p.a. zastąpił te przepisy dekretu o postępowaniu podatkowym, które w dziale poświęconym dowodom traktowały o oględzinach, kontroli i ilustracji (art. 117—121). Paragraf 1 art. 167 k.p.a., precyzujący tryb czynności kontrolnych, jest odpowiednikiem art. 120 ust. 2 dekretu o postępowaniu podatkowym. Wymaganie pisemnego upoważnienia funkcjonariusza zawarte w art. 167 § 2 k.p.a. istnieje również w art. 117 ust. 1 dekretu. Analogicznie: § 3 art. 167 k.p.a. jest odpowiednikiem drugiej części ustępu 3 art. 118 dekretu (skutki stwierdzenia — w toku czynności kontrolnych — nierzetelności ksiąg i dokumentów). Nowością są tu obowiązki organu i uprawnienia podatnika zapisane w §§ 4—6 art. 167 k.p.a. Jest to wyraz słusznej tendencji do zrównywania pozycji organu i strony w każdym postępowaniu administracyjnym. Uprawnienie z § 6 (pisemne wyjaśnienia lub zastrzeżenia) stwarza — zwłaszcza dla pełnomocnika podatnika — okazję do fachowego wkroczenia przezeń do postępowania, jeżeli podatnik ustanowił go właśnie po sporządzeniu protokołu czynności kontrolnych. Oczywiście, jeżeli pełnomocnik był już ustanowiony wcześniej, to tym bardziej powinno go interesować uprawnienie zawarte w § 6. Generalnie zresztą rzecz biorąc, można postawić tezę, że im szybciej podatnik ustanowi fachowego pełnomocnika (w osobie adwokata), to tym lepiej jest to dla przebiegu i wyniku postępowania podatkowego.

W toku postępowania administracyjnego *sensu largo* można wyróżnić następujące 4 stadia: przygotowawcze, wszczynające, wyjaśniające i decyzyjne. Charakter postępowania podatkowego powoduje rozszerzenie stadium przygotowawczego (zbieranie informacji przez organ podatkowy, weryfikowanie informacji pochodzących z zewnątrz). W sprawach podatkowych typową formą wszczęcia postępowania jest tzw. wszczęcie z urzędu. Momentem tego wszczęcia jest chwila dokonania pierwszej czynności proceduralnej przez organ w danej sprawie, przez co należy rozumieć czynność proceduralną już *ad personam*, a nie tylko *ad rem*. Nie można bowiem uważać za wszczęcie postępowania czynności przygotowawczych zmierzających dopiero do ustalenia, czy postępowanie ma być wszczęte. Precyzyjne rozgraniczenie stadium przygotowawczego od stadium wszczęcia może być czasem trudne. Na pewno jednak za moment wszczęcia postępowania uważać trzeba wezwanie skierowane do strony do wzięcia udziału w postępowaniu, a więc np. do złożenia (najczęściej) zeznania podatkowego. Od tego momentu stadium wszczęcia przechodzi w stadium postępowania wyjaśniającego — i to jest właśnie najważniejszy moment do ustanowienia pełnomocnictwa (najlepiej oczywiście w osobie adwokata). Stadium postępowania wyjaśniającego stwarza już adwokatowi grunt do przedsięwzięć dowodowych i interpretacyjnych, co z kolei może wywołać korzystne dla strony prognozy w ostatnim stadium postępowania, tzn. w stadium decyzyjnym. Nie jest bowiem prawdą, że dopiero w postępowaniu drugoinstancyjnym można i należy fachowo bronić interesów podatnika. W wielu wypadkach właściwa, fachowa pomoc prawna może spowodować wydanie prawidłowej decyzji już przez pierwszą instancję, bez potrzeby zatem jej późniejszego zaskarżania. Dlatego też adwokat ustanowiony przez podatnika pełnomocnikiem już w tym wczesnym stadium postępowania powinien żądać zawiadamiania go o wszystkich czynnościach urzędowych, tak by móc wziąć w nich udział oraz wpływać na ich przebieg i wyniki zgodnie z zasadą czynnego udziału stron (*vide* artykuły 9, 73, 79, 81, 145 § 1 pkt 4 k.p.a.).

Wspomiane wyżej składanie zeznań podatkowych jest instytucją proceduralną

przewidzianą w art. 168 k.p.a. Przepis ten zastąpił przepis art. 75 dekretu o postępowaniu podatkowym, ale z mocy delegacji zawartej w tym ostatnim przepisie pozostały w mocy przepisy omawianego wyżej rozporządzenia wykonawczego z roku 1963 (§§ 30—33).

Zgodnie z § 1 art. 168 k.p.a. zeznanie podatkowe korzysta z pierwszeństwa jako podstawa dowodowa ustalania wysokości zobowiązania podatkowego, chyba że z mocy przepisów szczególnych wynika inny sposób tego ustalania albo gdy zeznanie jest nierzetelne. Taki tryb szczególny przewidziany jest np. w ustawie o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 1975 r. Nr 45, poz. 228, art. 8) oraz w ustawie o opłacie skarbowej (Dz. U. z 1975 r. Nr 45, poz. 226 — art. 9); patrz w tej kwestii artykuł opublikowany w „Palestrze” nr 10 z 1977 r.

Nierzetelność zeznań wywołuje skutki wymienione w § 2 art. 168 k.p.a., mianowicie umotywowane wezwanie do złożenia w określonym terminie niezbędnych wyjaśnień lub uzupełnienia zeznania.

Artykuł 169 § 1 k.p.a. utrzymuje moc dowodową ksiąg prowadzonych przez podatnika. Zgodnie z § 2 tego przepisu organ podatkowy może — w określonych sytuacjach — nie uznać tych ksiąg za dowód. Musi to jednak uzasadnić w decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego. Pomimo utraty mocy przez dotychczasowe przepisy dekretu o postępowaniu podatkowym dotyczące ksiąg (art. 101—107), pozostały jeszcze przejściowo w mocy następujące akty wykonawcze w tym zakresie: 1) rozporządzenie Ministra Finansów z 15.VII.1968 r. w sprawie ksiąg podatkowych (Dz. U. Nr 30, poz. 200; zmiana: Dz. U. z 1979 r. Nr 11, poz. 81); 2) rozporządzenie Ministra Finansów z 15.VII.1968 r. w sprawie ksiąg handlowych (Dz. U. z 1968 r. Nr 30, poz. 201; zmiany: Dz. U. z 1975 r. Nr 12, poz. 71 i Dz. U. z 1979 r. Nr 11, poz. 80); 3) zarządzenie Ministra Finansów w sprawie wzrów ksiąg podatkowych (MP z 1968 r. Nr 34, poz. 230).

Bardzo istotne zmiany odnotować należy w podatkowym postępowaniu odwoławczym, przy czym trzeba tu również wskazać na różnice zachodzące między tym postępowaniem a unormowaniem w części ogólnej k.p.a. I tak, art. 170 k.p.a. — odmiennie od art. 128 k.p.a. — stwarza obowiązek formułowania w odwołaniu zarzutów przeciwko decyzji, określania istoty i zakresu żądania będącego przedmiotem odwołania oraz wskazywania dowodów uzasadniających to żądanie. Takie uzasadnienie odwołania jest konsekwencją przyjętego w art. 107 obowiązku uzasadniania decyzji, co — wobec braku w Dziale III k.p.a. odmiennego uregulowania — obowiązuje również w postępowaniu podatkowym. Utraciła więc moc prawną specyficzna dla dekretu o postępowaniu podatkowym instytucja zawieszenia biegu terminu do wniesienia odwołania (art. 165 ust. 2 dekretu). Według tego przepisu bowiem podatnikowi przysługiwało prawo pisemnego żądania udzielenia uzasadnienia decyzji na piśmie, przy czym wniesienie takiego żądania zawieszało bieg terminu (14-dniowego) do wniesienia odwołania do dnia, w którym uzasadnienie zostanie doręczone. Jeżeli więc np. do dnia wniesienia próśby o uzasadnienie upłynęło już 5 dni, to pozostałe 9 dni zaczynało biec dopiero po otrzymaniu uzasadnienia. Konstrukcja ta związana była z brakiem obowiązku uzasadniania z urzędu większości decyzji podatkowych (art. 147 ust. 1 i 4 dekretu o postępowaniu podatkowym), których najważniejsze elementy, tzn. podstawę opodatkowania i wysokość ustalonego zobowiązania podatkowego, uzasadniał organ podatkowy tylko na wspomnianą prośbę podatnika. Według znowelizowanego k.p.a. wszystkie decyzje muszą być uzasadnione z urzędu (art. 127 § 1 k.p.a.), co w konsekwencji pociąga za sobą obowiązek uzasadniania odwołań od decyzji

podatkowych, wnoszonych w jednolitym i nie ulegającym zawieszeniu terminie 14-dniowym (art. 129 § 2 k.p.a.).

Odmiennie niż w art. 133 k.p.a. uregulowany jest obowiązek organu podatkowego w związku z odwołaniem, jakie do niego wpłynęło (art. 171 k.p.a.). Otóż organ ten ma termin jednego miesiąca (a nie 7 dni) na przekazanie sprawy do organu odwoławczego. Wiąże się to z koniecznością załączenia do akt pisemnego ustosunkowania się do przedstawionych w odwołaniu zarzutów. Podobnie również odwoławczy organ podatkowy ma dłuższy termin na załatwienie sprawy (2 miesiące — art. 172 k.p.a.) niż inny administracyjny organ odwoławczy (art. 35 § 3 k.p.a. — 1 miesiąc). W stosunku do dekretu o postępowaniu podatkowym przepisy powyższe wprowadziły więc pewną, przyspieszającą postępowanie korekturę. Zgodnie bowiem z art. 133 ust. 4 i art. 170 ust. 2 dekretu odwoławczy organ finansowy miał na załatwienie sprawy w zasadzie termin 3-miesięczny, ale z możliwością jego przedłużenia do 5 miesięcy, z tym zastrzeżeniem, że termin powyższy liczony był od daty wpływu odwołania do organów pierwszej instancji.

Ważne, aczkolwiek mało widoczne zmiany należy uwypuklić na tle art. 173 k.p.a., traktującego o wykonaniu decyzji zaskarżonej przez złożenie odwołania. Otóż zgodnie z art. 130 § 2 k.p.a. wniesienie odwołania w terminie wstrzymuje wykonanie decyzji. Zdanie pierwsze art. 173 § 1 k.p.a. statuuje zasadę akurat odwrotną, przy czym od razu tworzy wyjątek od niej. Gdyby bowiem organ odwoławczy stwierdził, że wykonanie decyzji naruszałoby uzasadniony interes społeczny lub ważny interes podatnika, to w wypadkach takich ma obowiązek wstrzymać wykonanie decyzji. Obowiązek ten wynika z kategorycznej redakcji tekstu: „wstrzyma wykonanie”. Jest to pierwsza istotna różnica w stosunku do analogicznego przepisu dekretu o postępowaniu podatkowym (art. 170 ust. 2), gdzie użyto redakcji fakultatywnej: „może (...) wstrzymać”. Druga różnica wynika z porównania treści art. 173 § 2 k.p.a. z dalszą treścią art. 170 art. 2 dekretu o postępowaniu podatkowym. Zgodnie z tym ostatnim przepisem — w razie niezaczerwienia środka odwoławczego w terminie wymienionym w cyt. wyżej art. 133 ust. 4 dekretu o postępowaniu podatkowym — organ finansowy obowiązany był wstrzymać wykonanie decyzji, ale po uprzednim wniosku podatnika. Obecnie — zgodnie z art. 173 § 2 k.p.a. — wstrzymanie wykonania decyzji w takim wypadku następuje z mocy prawa, a więc już bez konieczności składania przez podatnika dodatkowego wniosku.

Fundamentalny dla każdej procedury zakaz *reformationis in peius* nadal — niestety — nie obowiązuje w postępowaniu podatkowym. Zgodnie z art. 173 ust. 2 dekretu o postępowaniu podatkowym — jeżeli organ finansowy drugiej instancji uznał, że zobowiązanie podatkowe ustalono w kwocie za niskiej, to wówczas, nie rozstrzygając odwołania, zwracał sprawę organowi finansowemu pierwszej instancji w celu dokonania uzupełniającego wymiaru (ustępy 3 i 4 precyzują następstwa takiej sytuacji). Analogiczne rozwiązanie znajduje się w art. 174 k.p.a., gdy tymczasem część ogólna k.p.a. (art. 139), poza wypadkami rażącego naruszenia prawa lub rażącego naruszenia interesu społecznego, nie dopuszcza możliwości pogorszenia sytuacji odwołującej się strony. Nie można uznać za zasadne i społecznie akceptowane uprzywilejowania odwoławczego postępowania podatkowego zwolnieniem z zakazu *reformationis in peius*. Zwolnienie to tym bardziej nie jest słuszne, że przepisy art. 161 § 1 i 2 k.p.a. pozwalają naczelnym i wojewódzkim organom administracji państwowej — w sytuacjach skrajnych — na uchylene lub zmianę każdej decyzji ostatecznej. Jest to wystarczające zabezpieczenie fiskusa w wyjątkowych wypadkach popełnienia rażących błędów na korzyść podatników. Strona

odwołująca się od decyzji podatkowej powinna jednak mieć zapewnione — podobnie jak strony w postępowaniu administracyjnym, cywilnym i karnym — respektowanie zasady niepogarszania sytuacji odwołującego się, z możliwością oczywiście niezbędnych wyjątków od tej zasady (jak w art. 139 k.p.a.).

Odpowiednikiem art. 175 § 1 k.p.a. jest w dekrecie o postępowaniu podatkowym ustęp 2 artykułu 162. Zgodnie z tymi przepisami podatnik — niezadowolony z obliczenia i pobraniu podatku przez płatnika — ma prawo wystąpić w terminie jednego miesiąca do organu podatkowego z żądaniem sprostowania obliczenia podatku bądź uznania nielstnienia obowiązku podatkowego oraz o zwrot niesłusznie pobranej kwoty. Od decyzji wywołanej takim wystąpieniem przysługuje odwołanie.

Treść art. 175 § 2 k.p.a. odpowiada przepisom art. 162 ust. 3 i 4 dekretu o postępowaniu podatkowym. Sprowadza się ona do analogicznej (z § 1) ochrony podatników podatku od wynagrodzeń, z tą jednak zmianą, że uprawnienia organu podatkowego przysługują w takich wypadkach wprost płatnikom — jednostkom gospodarki społecznej, a termin dla podatników wynosi jeden rok. Pozostawienie tej problematyki w postępowaniu podatkowym nie wydaje się szczęśliwe wobec znanego ograniczenia w ostatnich latach zakresu działania podatku od wynagrodzeń. Wzorem wspomnianej wyżej instytucji ustalania dochodów na podstawie tzw. znamion zewnętrznych, którą przeniesiono do ustawy o podatku dochodowym — ochronę podatników podatku od wynagrodzeń należałoby zamieścić w akcie prawnym dla niej tematycznie najbliższym, tzn. w ustawie o podatku od wynagrodzeń.

Instytucja odwoławczych komisji podatkowych (art. 176 k.p.a.) została przypomniana wyżej w związku z art. 165 k.p.a. Dodatkowo stwierdzić trzeba, że po ustaleniu mocy odpowiednich przepisów dekretu o postępowaniu podatkowym (art. 6, ust. 2 art. 172, art. 176), na podstawie art. 176 § 4 k.p.a. stosują się — w zakresie uchylenia, zmiany oraz stwierdzenia nieważności ostatecznej decyzji podatkowej komisji odwoławczej — przepisy artykułów 154—161 k.p.a. (rozdział 13), przy czym kompetentny w tym zakresie jest zawsze wojewódzki organ podatkowy. Odpadła więc z odwoławczej praktyki podatkowej instytucja sprzeciwu przewodniczącego komisji, adresowanego do wojewódzkiego organu podatkowego (art. 176 dekretu o postępowaniu podatkowym), natomiast tenże wojewódzki organ podatkowy zyskał kompetencje uchylenia, zmiany oraz stwierdzenia nieważności ostatecznej decyzji odwoławczej komisji podatkowej, które są zastrzeżone dla organów różnego stopnia w art. 154—161 k.p.a.

O możliwości stosowania art. 161 k.p.a. w postępowaniu podatkowym wspomniano już wyżej przy okazji omawiania art. 174 k.p.a. Teraz wypada jeszcze powiedzieć o bardzo istotnych konsekwencjach, jakie wypływają z treści przepisów §§ 3—5 art. 161 k.p.a. Otóż również stronie postępowania podatkowego przysługuje roszczenie odszkodowawcze za poniesioną rzeczywistą (a więc tylko w granicach *damnum emergens*) szkodę przeciwko organowi, który uchylił lub zmienił decyzję. Organ ten, w drodze następnej decyzji, orzeka również o tym odszkodowaniu. Jeżeli strona nie jest z tej decyzji zadowolona, może w terminie 30 dni od jej doręczenia wystąpić z odpowiednim powództwem do sądu powszechnego, przy czym stosują się w takim wypadku przepisy kodeksu cywilnego, ale z wyłączeniem ograniczającego odpowiedzialność Skarbu Państwa artykułu 418 (art. 161 § 3 i 5 k.p.a. w związku z art. 160 § 2 i 3 k.p.a.). Roszczenie o takie odszkodowanie ulega 3-letniemu przedawnieniu, liczonemu od dnia ostatecznej decyzji uchylającej lub zmieniającej poprzednią decyzję (art. 161 § 4 k.p.a.).

Identycznie kształtuje się odpowiedzialność odszkodowawcza Skarbu Państwa (organu podatkowego) w razie wywołania szkody przez wydanie decyzji z narusze-

niem przepisu art. 156 § 1 k.p.a. albo przez stwierdzenie nieważności takiej decyzji (art. 160 k.p.a.), jak również w wypadkach wymienionych w art. 215 k.p.a.

Z problematyką uchylecia, zmiany lub stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej ustalającej zobowiązania podatkowe wiąże się przepis art. 177 k.p.a. Przepis ten wprowadza do postępowania podatkowego roczny termin o charakterze prekluzyjnym (liczony od doręczenia decyzji) na złożenie żądania uchylecia, zmiany lub stwierdzenia nieważności decyzji. O prekluzyjności tego terminu przesądza użycie końcowego zwrotu: „nie podlega rozpatrzeniu”.

W miejscu działu XIX dekretu o postępowaniu podatkowym (art. 187 i 188 — środki przymuszające) przepis art. 178 k.p.a. wprowadza — w związku z art. 88 § 1 k.p.a. i art. 51 k.p.a. (obowiązek osobistego stawienia się) — stosowanie przepisów prawa karnego skarbowego. Jest to dość drastyczna możliwość pewnej penalizacji w stosunku do opornych uczestników postępowania podatkowego, sprzeczna zaś ona do stosowania następujących przepisów ustawy karnej skarbowej: 1) art. 102 § 2 w związku z art. 41 — kara pieniężna od 100 zł do 5 000 zł, 2) art. 160 — kara porządkowa od 500 zł do 5 000 zł, 3) art. 161 — przymusowe doprowadzenie.

Wreszcie na koniec wspomnieć trzeba o zamieszczonej w art. 179 k.p.a. delegacji dla Rady Ministrów, umożliwiającej ustalenie innych niż w przepisach poprzedzających, szczególnych przepisów o postępowaniu w sprawach zobowiązań podatkowych jednostek gospodarki społecznej. Problematyka ta wykracza jednak poza ramy niniejszego artykułu, poświęconego postępowaniu w sprawach zobowiązań podatkowych osób fizycznych, co szczególnie i przede wszystkim interesuje środowisko adwokackie.

4. Rekapitulując, należy stwierdzić, że przedstawione wyżej przepisy o postępowaniu podatkowym powinny — mimo swych niedoskonałości i braków — w powiązaniu z wymienioną wyżej ustawą o zobowiązaniach podatkowych usprawnić procedurę podatkową. Wymagają tego porządek prawny i sprawność administracji państwowej, w której interesie — podobnie jak i w interesie społeczeństwa — bynajmniej nie leżą wspomniane na wstępie chaos i zawikłanie stanu prawnego w omawianym zakresie.

ZYGMUNT SEKUŁOWICZ

Wojewódzkie zespoły radców prawnych... i co dalej

Obsługa prawna jednostek organizacyjnych już od dłuższego czasu jest przedmiotem zainteresowania władz i środowiska zawodowego. Trwa dyskusja nad określeniem jej kształtu. Powstają nowe formy działania radców prawnych. Należy do nich zaliczyć również zespoły radców prawnych przy prezesach arbitrażu i prezesach sądów wojewódzkich.

Ale i jedne, i drugie zespoły, stanowiące niewątpliwie pozytywne novum, są kolejnym etapem w tworzeniu nowego modelu radcy prawnego i zasad wykonywania zawodu. W świetle bowiem istniejących unormowań nie mogą one być uznane za reprezentację środowiska radcowskiego ani jednostek organizacyjnych, co jest poważnym mankamentem. Brak należytego określenia praw i obowiązków, podporządkowanie organizatorom, brak postępu w zakresie wprowadzania nowych formuł działania, tolerowanie zespołów zamiast rzeczywistego popierania — wszystko to stawia pod znakiem zapytania ich dalszy byt.

Autor wskazuje na niektóre problemy z tym związane, posługując się niekiedy retrospekcją.