

PODATKOWE REJESTRY PODMIOTOWE W POLSKIM SYSTEMIE PRAWNYM

Beata Rogalska

MONOGRAFIE LEX



LEX

a Wolters Kluwer business

PODATKOWE REJESTRY PODMIOTOWE W POLSKIM SYSTEMIE PRAWNYM

TEORETYCZNE MODELE RACJONALNYCH
REJESTRÓW PROWADZONYCH
PRZEZ ORGANY PODATKOWE

Beata Rogalska

Zamów książkę w księgarni internetowej

proinfo.pl
księgarnia internetowa



LEX

a Wolters Kluwer business

Warszawa 2014

Stan prawny na 1 stycznia 2014 r.

Wydawca
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący
Joanna Cybulska

Opracowanie redakcyjne
Dagmara Wachna

Łamanie
Wolters Kluwer

Układ typograficzny
Marta Baranowska

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

prawolubni

SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ
Więcej na www.legalnakultura.pl
POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by
Wolters Kluwer SA, 2014

ISBN 978-83-264-3242-2

ISSN 1897-4392

Wydane przez:
Wolters Kluwer SA

Dział Praw Autorskich
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33
tel. 22 535 82 00, fax 22 535 81 35
e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl
księgarnia internetowa www.profinfo.pl

Spis treści

Wykaz skrótów / 11

Zagadnienia wstępne / 15

Rozdział I

Pojęcie podatkowego rejestru podmiotowego / 21

Rozdział II

Podatkowe rejestry podmiotowe w polskim systemie prawnym w ujęciu historycznym / 27

1. Spisy podatkowe w czasach starożytnych / 27
2. Spisy podatkowe od czasów średniowiecza do końca XVII w. / 30
 - 2.1. Spisy podatkowe jako odzwierciedlenie poszczególnych rodzajów danin publicznych / 31
 - 2.2. Metodologia sporządzania i zakres danych spisów podatkowych / 33
 - 2.3. Wpływ organizacji administracji skarbowej na metodologię sporządzania spisów podatkowych / 36
3. Spisy, wykazy i ewidencje wykorzystywane dla celów podatkowych w XVIII i XIX w. / 42
4. Zasady gromadzenia i weryfikacji danych podatników w XX w. / 48

Rozdział III

Podmioty podlegające rejestracji w podatkowych rejestrach podmiotowych / 62

1. Podatnicy / 64
 - 1.1. Pojęcie podatnika w rozumieniu ustawy – Ordynacja podatkowa / 64

- 1.2. Podatnicy podatku od towarów i usług / **65**
- 1.3. Podatnicy podatku dochodowego / **71**
 - 1.3.1. Podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych / **71**
 - 1.3.2. Podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych / **73**
 - 1.3.3. Zagadnienia wspólne dla problematyki podatników podatku dochodowego od osób fizycznych i od osób prawnych / **76**
- 1.4. Podatnicy podatku akcyzowego / **78**
- 1.5. Podatnicy podatków lokalnych / **81**
 - 1.5.1. Podatnicy podatku od nieruchomości / **81**
 - 1.5.2. Podatnicy podatku rolnego / **83**
 - 1.5.3. Podatnicy podatku leśnego / **85**
- 1.6. Podmiotowość podatkowa i status podatnika w świetle zasad rejestracji podatkowej – analiza na tle rozwiązań przyjętych w poszczególnych ustawach podatkowych / **86**
 - 1.6.1. Podmiotowość podatkowa / **86**
 - 1.6.2. Status podatnika / **89**
2. Płatnicy podatków / **94**
3. Podmioty prowadzące działalność gospodarczą / **101**
 - 3.1. Pojęcie działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników / **101**
 - 3.2. Kategorie podmiotów prowadzących działalność gospodarczą w świetle reguł rejestracji podatkowej / **107**
 - 3.2.1. Osoby fizyczne / **107**
 - 3.2.2. Osoby prawne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej / **111**
 - 3.2.3. Organy władzy publicznej / **112**
 - 3.2.4. Problematyka oddziałów i zakładów / **116**
 - 3.2.5. Przedstawiciele podmiotów gospodarczych / **121**
 - 3.3. Obowiązki dokumentacyjne związane z rejestracją przedsiębiorców dla celów podatkowych / **130**

Rozdział IV

Podatkowy rejestr podmiotowy o charakterze mieszanym w polskim systemie prawnym – ewidencja podatników i płatników / 135

1. Podstawowe założenia i funkcje ewidencji podatników i płatników / **136**
 - 1.1. Niezmiennosc i unikatowosc identyfikatora podatkowego jako podstawy wdrozenia funkcji retrospektywnej / **136**
 - 1.2. Funkcja uzytkowa jako odzwierciedlenie podstawowego celu – identyfikacja podmiotow objetych obowiazkami fiskalnymi / **141**
 - 1.3. Funkcja prospektywna, czyli dopuszczalnosc rejestracji przed uzyskaniem statusu podatnika / **154**
 - 1.4. Dostosowanie regul gromadzenia danych i obowiazkow ewidencyjnych do statusu podatkowego podmiotu lub do rodzaju naleznosci niepodatkowych / **161**
 - 1.4.1. Wymogi prawa miedzynarodowego dotyczace zakresu danych gromadzonych w rejestrach / **161**
 - 1.4.2. Gromadzenie danych podatnikow trwalych / **165**
 - 1.4.3. Gromadzenie danych podatnikow incydentalnych oraz podmiotow zobowiazanych do zaplaty opłaty skarbowej / **169**
 - 1.4.4. Gromadzenie danych podmiotow uczestniczacych w czynnosciach celnych / **172**
 - 1.4.5. Gromadzenie danych podatnikow korzystajacych ze zwolnien podatkowych / **175**
 - 1.4.6. Gromadzenie danych płatnikow skladek ubezpieczeniowych / **177**
 - 1.4.7. Gromadzenie danych pochodzacych z rejestrów o charakterze niepodatkowym / **178**
 - 1.4.8. Uwarunkowania prawne w zakresie pozyskiwania danych osobowych / **179**
 - 1.5. Selektywnosc danych rejestrowych / **180**
 - 1.6. Aktualnosc danych rejestrowych / **183**
 - 1.7. Sukcesja identyfikatora podatkowego w przypadku przekształcenia formy organizacyjnej / **193**
 - 1.8. Zasada ograniczonej jawnosci danych i ograniczonej funkcji informacyjnej / **196**
2. Model organizacyjny ewidencji podatnikow i płatnikow / **197**
 - 2.1. Ewidencja podatnikow i płatnikow jako podatkowy rejestr podmiotowy o charakterze mieszanym / **197**
 - 2.2. Ewidencja podatnikow i płatnikow jako rejestr o charakterze zdeintegrowanym (rozbitym) / **204**

- 2.2.1. Problemy ze zwrotem nadpłaty / 205
- 2.2.2. Wpływ rozwiązań przyjętych w przepisach o właściwości miejscowej na sposób organizacji ewidencji podatników i płatników / 212
- 2.2.3. Rozwiązania systemowe i organizacyjne przyjęte w Polsce na tle rozwiązań systemowych i organizacyjnych wdrożonych w innych państwach / 215
- 2.2.4. Kierunki zmian organizacyjnych / 219
- 2.3. Wpływ przyjętego modelu na kwestie bezpieczeństwa systemu podatkowego / 221
 - 2.3.1. Przesłanki, cel i zasady utworzenia rejestru podatkowego tzw. fikcyjnych podmiotów / 221
 - 2.3.2. Osoby fizyczne jako fikcyjne podmioty / 223
 - 2.3.3. Spółki kapitałowe utworzone przez fikcyjne podmioty / 223
 - 2.3.4. Tworzenie zbiorów danych fikcyjnych podmiotów z punktu widzenia przepisów ustawy o ochronie danych osobowych / 229
 - 2.3.5. Celowość utworzenia rejestru fikcyjnych podmiotów / 232
- 2.4. Koncepcje ujednoczania i upraszczania reguł rejestracyjnych dla potrzeb różnych dziedzin prawa / 233
 - 2.4.1. Koncepcja wspólnej bazy danych / 234
 - 2.4.2. Rejestracja w układzie hybrydowym i obieg informacji w formie elektronicznej pomiędzy rejestrami / 238
 - 2.4.3. Dostęp do informacji gromadzonych w rejestrze przez administratora innego rejestru / 241
 - 2.4.4. Minimalizacja liczby identyfikatorów przyznawanych podmiotom / 242
- 3. Procedura rejestracyjna w sprawach z zakresu ewidencji i identyfikacji podatników i płatników / 245
 - 3.1. Zgłoszenie identyfikacyjne / 245
 - 3.2. Przyznanie identyfikatora podatkowego / 248
 - 3.3. Wyeliminowanie NIP z obiegu prawnego / 252

Rozdział V

Podatkowe rejestry podmiotowe o charakterze podstawowym / 262

1. Rejestr podatników podatku od towarów i usług / 262
 - 1.1. Ograniczenie obowiązków rejestracyjnych / 262
 - 1.2. Selektywność danych rejestrowych / 266
 - 1.3. Model organizacyjny rejestru / 269
 - 1.4. Charakter prawny i tryb procedury rejestracyjnej oraz wykreślenie z rejestru / 274
2. Rejestr podatników podatku akcyzowego / 278
 - 2.1. Ograniczenie obowiązków rejestracyjnych / 278
 - 2.2. Selektywność danych rejestrowych / 282
 - 2.3. Model organizacyjny rejestru / 283
 - 2.4. Charakter prawny i tryb procedury rejestracyjnej oraz wykreślenie z rejestru / 285
3. Rejestr dla potrzeb wymiaru podatków lokalnych / 287
 - 3.1. Ograniczenie obowiązków rejestracyjnych / 287
 - 3.2. Selektywność danych rejestrowych / 288
 - 3.3. Model organizacyjny rejestru / 289
 - 3.4. Pozyskiwanie danych podatników podatków stanowiących dochody budżetów jednostek samorządu terytorialnego i danych podmiotów zobligowanych do zapłaty opłat lokalnych / 295

Rozdział VI

Rejestry podmiotowe dla potrzeb prawa celnego / 299

1. System CELINA / 301
2. System ZEFIR / 302
3. Wspólnotowy System Rejestracji i Identyfikacji Podmiotów Gospodarczych / 303
4. System EMCS / 304
5. System ECS / 305

Rozdział VII

Właściwość miejscowa w sprawach z zakresu rejestracji w podatkowych rejestrach podmiotowych / 307

1. Unifikacja zasad (przesłanek) określania właściwości miejscowej organów podatkowych wynikających z różnych aktów prawnych dla celów rejestracyjnych / 307
2. Kryteria (przesłanki) ustalania właściwości miejscowej organów podatkowych w sprawach związanych z rejestracją podatkową / 311

3. Gradacja właściwości organów podatkowych dla celów rejestracji podatkowej / **321**

Rozdział VIII

Teoretyczne modele podatkowych rejestrów podmiotowych / 331

Rozdział IX

Podatkowe rejestry podmiotowe w zagranicznych systemach prawnych / 340

1. Niemiecki system prawny / **340**
2. Szwedzki system prawny / **346**
3. System prawny w Stanach Zjednoczonych Ameryki / **352**

Podsumowanie / **357**

Wykaz aktów prawnych / **399**

Wykaz orzeczeń / **405**

Bibliografia / **409**

Internetowe strony rządowe oraz strony internetowe instytucji publicznych / **415**

Wykaz skrótów

Akty prawne

- dyrektywa 2006/112/WE** dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 20.12.2007, s. 1–118, z późn. zm.)
- k.c.** ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 121)
- k.k.s.** ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 186 z późn. zm.)
- Konstytucja RP** Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.)
- k.p.** ustawa z dnia 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy (tekst jedn.: Dz. U. z 1998 r. Nr 21, poz. 94 z późn. zm.)
- k.p.a.** ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 267)
- k.p.c.** ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 101)
- k.s.h.** ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 1030)

ustawa o NIP	ustawa z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 1314 z późn. zm.)
ustawa o KRS	ustawa z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 1203 z późn. zm.)
ordynacja podatkowa	ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 749 z późn. zm.)

Czasopisma i wydawnictwa promulgacyjne

BISP Doradztwo Podatkowe	Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych Doradztwo Podatkowe
Biul. Skarb.	Biuletyn Skarbowy
Biul. SN	Biuletyn Sądu Najwyższego
OSNC	Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Cywilna
OSNCP	Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izby Cywilnej, Pracy i Ubezpieczeń Społecznych
OSNKW	Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Karno i Wojskowa
OSNP	Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych
OSP	Orzecznictwo Sądów Polskich
OSS	Orzecznictwo w Sprawach Samorządowych
OTK	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
PiZS	Praca i Zabezpieczenie Społeczne
POP	Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
Prok. i Pr.	Prokuratura i Prawo

Inne

ETS	Europejski Trybunał Sprawiedliwości (obecnie Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej)
GIODO	Generalny Inspektor Ochrony Danych Osobowych
NBP	Narodowy Bank Polski
NSA	Naczelny Sąd Administracyjny
SN	Sąd Najwyższy
TK	Trybunał Konstytucyjny
WSA	Wojewódzki Sąd Administracyjny
ZUS	Zakład Ubezpieczeń Społecznych

Zagadnienia wstępne

Przedmiotem niniejszej monografii są podatkowe rejestry podmiotowe w polskim systemie prawnym, które pomimo braku definicji normatywnej można określić jako zbiory informacji gromadzonych przez organy władzy publicznej w celu identyfikacji podmiotów prawa podatkowego. Cechą charakterystyczną tych rejestrów jest bowiem ściśle związanie ich zakresów podmiotowych z kategoriami prawnymi, którym status bytu prawnego przypisują unormowania ustaw podatkowych.

Wybór tematu książki jest uzasadniony dużym znaczeniem podatkowych rejestrów podmiotowych, będących fundamentem zarządzania dochodami podatkowymi. Ogół wpływów z podatków jako głównego źródła dochodów budżetowych nie jest bowiem niczym innym, jak tylko sumą jednostkowych należności wynikających z indywidualnie zadeklarowanych, określonych lub ustalonych zobowiązań podatkowych. Problematyka podatkowych rejestrów podmiotowych nabrała szczególnej wagi zwłaszcza w ostatnich latach, z uwagi na kryzys sektora finansów publicznych. Do tak negatywnych skutków gospodarczych przyczyniły się m.in. lata zaniedbań natury organizacyjnej, związane z funkcjonalnością tych rejestrów, co nie pozostaje bez wpływu na ściągalność podatków. Wybór tematu monografii został zatem podyktowany zasadniczym celem prowadzenia podatkowych rejestrów podmiotowych, za który należy uznać zabezpieczenie interesów państwa przed szeroko rozumianym unikaniem opodatkowania. W konsekwencji poruszane przeze mnie zagadnienia są ściśle związane z funkcją fiskalną finansów publicznych jako funkcją nadrzędną, uzasadniającą istnienie tych rejestrów. Podatkowe rejestry podmiotowe powinny realizować funkcję fiskalną finansów publicznych poprzez:

- 1) zapewnienie nadzoru nad składaniem deklaracji i wykonywaniem innych obowiązków informacyjnych wynikających z prawa podatkowego;
- 2) koordynację nadzoru nad tym samym podmiotem z tytułu posiadania przez niego jednocześnie statusu podatnika różnych podatków;
- 3) zapewnienie nadzoru nad realizacją zobowiązań podatkowych (weryfikacja, czy wpływają płatności z tego tytułu);
- 4) monitorowanie wszelkich zmian dotyczących podmiotu, w tym zwłaszcza mających wpływ na zasady opodatkowania i wysokość odprowadzanych podatków.

Głównym celem monografii jest ustalenie, czy w aktualnym stanie prawnym prowadzone w Polsce podatkowe rejestry podmiotowe realizują funkcję fiskalną finansów publicznych w racjonalny sposób, który ogranicza ryzyko utraty należnych wpływów z podatków. Powyższy aspekt uznają za bardzo ważny również z powodu ponoszonych niekiedy wysokich kosztów przebudowy systemów informatycznych organów podatkowych (w przypadku radykalnych zmian legislacyjnych dotyczących omawianych rejestrów), co miało miejsce np. w 2011 r. W takich sytuacjach należy zminimalizować ryzyko nieprzemyślanych przedsięwzięć natury prawnej (legislacyjnej), organizacyjnej i technologicznej, które mogą koncentrować się na zagadnieniach mniej istotnych, a pomijać istniejące ograniczenia funkcji fiskalnej finansów publicznych prowadzące do kryzysu finansowego.

Wskazany cel książki, istotny z punktu widzenia finansów publicznych, zostanie osiągnięty poprzez realizację następujących celów szczegółowych:

- 1) określenie możliwych teoretycznych modeli podatkowych rejestrów podmiotowych;
- 2) analizę różnorodnych funkcji podatkowych rejestrów podmiotowych;
- 3) wykazanie zależności pomiędzy ogólną jakością podatkowych rejestrów podmiotowych a skutecznością działania organów podatkowych;
- 4) określenie niezbędnego katalogu podmiotów ujmowanych w podatkowych rejestrach podmiotowych i zakresu danych przetwarzanych w tych rejestrach.

Realizacja celu głównego książki nastąpi zatem poprzez analizę kilku szczegółowych zagadnień, jak choćby zakres danych gromadzo-

nych w podatkowych rejestrach podmiotowych. Źródłem wiedzy o podatnikach nie powinny być bowiem bazy danych stanowiące przypadkowe zbiory informacji, gromadzonych nawet w dużej liczbie, nieprzydatnych jednak z punktu widzenia zarządzania dochodami podatkowymi. Koncentrując z kolei uwagę wyłącznie na szybkości pozyskiwania informacji o podatnikach czy też doszukując się w podatkowych rejestrach podmiotowych roli jedynie porządkowej, można pominąć najważniejszy aspekt – celowość przetwarzania danych osobowych przez administrację podatkową. Głównym motorem tworzenia jakiegokolwiek podmiotowego rejestru publicznego nie może być bowiem sama chęć gromadzenia informacji, lecz musi nim być identyfikacja podmiotów w ściśle określonym celu, dopuszczalnym w świetle norm konstytucyjnych. Tylko w ten sposób można wykluczyć niebezpieczny dla demokracji, nieuzasadniony interwencjonizm państwa w życie obywateli, a samemu procesowi przetwarzania danych nadać walor świadomego, odpowiedzialnego i racjonalnego działania władzy publicznej.

Wzorce podatkowych rejestrów podmiotowych to schemat przyjętych priorytetów, uwarunkowanych wieloma czynnikami o charakterze zewnętrznym i wewnętrznym: przede wszystkim polityką państwa, stanem infrastruktury technicznej i wreszcie – stosunkiem organów administracyjnych do obywatela. Lista możliwości w nadawaniu ostatecznego kształtu podatkowym rejestrom podmiotowym pod względem prawnym i technologicznym jest długa, podobnie jak cała gama możliwych rozwiązań prawno-organizacyjnych i kompetencyjnych związanych z funkcjonowaniem i budową aparatu administracyjnego. Istnieje wprawdzie wiele możliwości naśladowania obcych wzorców, zwłaszcza z uwagi na coraz bardziej zacieśniającą się współpracę z instytucjami i organami administracyjnymi innych państw, niemniej jednak polskie podatkowe rejestry podmiotowe muszą być przede wszystkim skonstruowane w sposób optymalny dla struktury organizacyjnej rodzimej administracji skarbowej.

Waga podatkowych rejestrów podmiotowych jako podstawowych instrumentów prawnych zapewniających nadzór nad realizacją obowiązków wynikających z prawa podatkowego oraz istnienie luki w doktrynie związanej z brakiem wyczerpującej analizy tej problematyki skłoniły mnie do rozważań nad poszczególnymi rodzajami tych rejestrów, formułą organizacyjną, którą powinny przybrać, i ich znaczeniem dla prawidłowego zarządzania dochodami budżetowymi z podatków.

Poszukiwanie właściwego wzorca podatkowego rejestru podmiotowego wiąże się z dwojakim sposobem ujęcia tematu: normatywnym i funkcjonalnym. Ujęcie normatywne polega na analizie warunków prawnych, a więc poszukiwaniu pożądaných, optymalnych rozwiązań natury legislacyjnej bądź też na ocenie istniejącego stanu prawnego. Ujęcie funkcjonalne wiąże się natomiast z badaniem cech użytkowych rejestrów.

Przyznanie pierwszeństwa jednemu z wyżej wymienionych obszarów badawczych nie jest łatwe. Z jednej bowiem strony stworzenie pożądanego wizerunku podatkowego rejestru podmiotowego wymaga określenia pozytywnych wartości, czyli oczekiwanych cech użytkowych rejestrów.

Wychodząc z takiego założenia, można dojść do wniosku, że ścieżka legislacyjna powinna być jedynie narzędziem do kreowania prawidłowego modelu rejestrów. Z drugiej jednak strony trudno mówić o istnieniu idealnego, samoistnego wzorca w sposób niezależny od unormowań ustawowych. Funkcje rejestrów są bowiem uzależnione od różnorodnych czynników: uwarunkowań społecznych, gospodarczych, a nade wszystko ustrojowych wyznaczonych przez regulacje prawne. W konsekwencji należy stwierdzić, że cechy użytkowe (funkcjonalne) rejestrów stanowią pochodną przyjętych rozwiązań natury legislacyjnej.

Nie ulega wątpliwości, że wszelkie funkcje i mechanizmy rejestracyjne nie są niczym innym, jak tylko narzędziem służącym lub przyczyniającym się do realizacji aktów prawnych różnej rangi, a przynajmniej ułatwiającym ich wykonanie. Zakres tego, co dozwolone oraz tego, co nie jest dopuszczalne w kreowaniu różnorodnych funkcjonalności, wyznaczają przede wszystkim przepisy podatkowe, które z kolei muszą być zgodne z porządkiem prawnym ustalonym przez Konstytucję RP. Stąd też należy przyznać pierwszeństwo doktrynie interpretacyjnej i stwierdzić, że przedmiotem prac badawczych podjętych w niniejszej książce jest *de facto* poszukiwanie racjonalnego modelu prawa, który stanowi wynik analizy stanu prawnego.

Ujęcie funkcjonalne ma wprawdzie charakter jedynie uzupełniający, niemniej jednak odgrywa dość istotną rolę. Po pierwsze – pozwala na przedstawienie sposobu realizacji unormowań prawnych oraz na uzasadnienie prawidłowości przyjętych w nich rozwiązań. Po drugie – prowadzi do wyeksponowania dysonansów i rozbieżności pomiędzy stanem prawnym a rzeczywistym, faktycznym funkcjonowaniem reje-

strów. Ostatnim, istotnym aspektem zastosowania ujęcia funkcjonalnego jest uwypuklenie braków legislacyjnych.

Problematyka książki wymagała zastosowania różnorodnych technik badawczych takich jak:

- 1) metoda opisowa, która pozwoliła na przedstawienie i analizę różnego rodzaju mechanizmów mających wpływ na model organizacyjny i funkcjonowanie podatkowych rejestrów podmiotowych, również w ujęciu chronologicznym;
- 2) analiza porównawcza ułatwiająca zrozumienie istoty funkcji każdego z podatkowych rejestrów podmiotowych, a także celu rozwiązań legislacyjnych poprzez porównanie z funkcjami wdrożonymi w innym rejestrze oraz innymi rozwiązaniami legislacyjnymi;
- 3) metoda przyczynowo-skutkowa, która pozwoliła na przedstawianie koncepcji i poglądów dotyczących funkcjonowania podatkowych rejestrów podmiotowych jako konsekwencji przyjętych rozwiązań prawnych i organizacyjnych.

Z uwagi na specyfikę tematu w monografii wykorzystano głównie literaturę krajową, przedstawiając poglądy innych autorów wynikające z dzieł najbardziej reprezentatywnych dla poszczególnych zagadnień.

Rozdział I

Pojęcie podatkowego rejestru podmiotowego

Obowiązujące regulacje prawne nie definiują w sposób odrębny pojęcia podatkowego rejestru podmiotowego, choć w obowiązujących unormowaniach prawnych została sformułowana definicja rejestru publicznego. W świetle ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji podmiotów realizujących zadania publiczne¹ pod pojęciem tym należy rozumieć rejestr, ewidencję, wykaz, listę, spis albo inną formę ewidencji, służącą do realizacji zadań publicznych, prowadzoną przez podmiot publiczny na podstawie odrębnych przepisów ustawowych. Definicja rejestru publicznego występuje również w doktrynie².

¹ Tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 235.

² T. Stawicki przedstawił następującą definicję: „rejestr publiczny – jest to taki zbiór informacji o osobach, rzeczach lub prawach, który spełnia następujące warunki: a) jest utworzony zgodnie z przepisami prawa obowiązującego, przy czym przepisy te wyraźnie przewidują co najmniej jego utworzenie, określają kompetencje rzeczowe i miejscowe organu rejestrowego, reguły formalnoprawne jego działania oraz obowiązek lub uprawnienie osób fizycznych, osób prawnych lub innych jednostek organizacyjnych do przedkładania temu organowi określonych informacji. Legalność rejestru jest też zwykle podstawą przyjęcia zasady oficjalności, polegającej m.in. na tym, że przepisy prawa ściśle określają, jakie dokumenty składa się do rejestru, jaką formę prawną te dokumenty powinny mieć, a z drugiej strony – jakie informacje, w jaki sposób i z jakimi skutkami uzyskuje się z rejestru. Posługując się kategoriami teoretycznymi Neila D. Mac Cormicka i Oty Weinbergera, możemy stwierdzić, że przepisy odnoszące się do konkretnych rejestrów obejmują normy (reguły) instytucyjne i konsekwencjonalne tej instytucji. Zupełnie wyjątkowo można spotkać reguły terminatywne. W omawianych przepisach odnajdziemy natomiast wszystkie takie reguły odnoszące się do instytucji prawnych prawa materialnego podlegających wpisowi do odpowiedniego rejestru: hipoteki, spółki akcyjnej, apteki, prawa jazdy itp.; b) jest prowadzony przez organ rejestrowy o charakterze publicznym, czyli organ władzy państwowej (rządowej lub sądowniczej) lub organ samorządu terytorialnego, utworzony zgodnie z przepisami Konstytucji i innych ustaw, albo inny podmiot wykonujący tzw. funkcje zlecone administracji. Publiczny charakter podmiotu rejestrowego będzie stanowił kryterium zaliczenia do kategorii rejestrów publicznych. Dlatego

Pomimo że w obowiązującym ustawodawstwie nie została sformułowana definicja podatkowego rejestru podmiotowego, ustawy podatkowe wskazują pewne powtarzalne cechy, wspólne dla wszystkich podatkowych rejestrów podmiotowych, bądź też ich cechy swoiste, ściśle oddające specyfikę zasad opodatkowania danym podatkiem. Niezależnie od tego, że zarówno w prawie polskim, jak i w doktrynie występuje definicja rejestru publicznego, właśnie dzięki tej szczególnej powtarzalności cech możliwe jest wyodrębnienie również pojęcia podatkowego rejestru podmiotowego.

np. nie będą przedmiotem naszych rozważań rejestry akcjonariuszy prowadzone przez spółki akcyjne, nawet gdy wszystkie akcje są własnością Skarbu Państwa; c) przyjęcie, utrwalenie, a następnie ujawnienie określonych informacji następuje, co do zasady, w wyniku podjęcia przez organ rejestrowy decyzji odnoszącej się do określonych faktów lub osób ujawnianych w rejestrze. Decyzja ta (np. orzeczenie sądu, decyzja administracyjna) prowadzi do zarejestrowania, chociaż nie przesądzamy w tym miejscu, czy będzie ono polegało na rzeczywistym wniesieniu określonej treści do ksiąg lub kart rejestrowych bądź odpowiednich baz danych, czy też tylko na przyjęciu dokumentów i ich wpisaniu do repertorium lub indeksu. Decyzja o zarejestrowaniu jest aktem stosowania prawa, a nie stanowienia prawa. Dla istoty rejestru nie ma przy tym zasadniczego znaczenia, czy wpis do rejestru będzie dokonywany na wniosek, czy z urzędu (*ex officio*), ani też czy wpis będzie miał charakter konstytutywny, czy deklaracyjny, ani czy jest to decyzja administracyjna, czy sądowa. Nie jest wreszcie istotny nośnik służący utrwaleniu informacji: może to być tradycyjna forma dokumentu pisanego, czyli ksiąg, akt, bądź kart rejestrowych, ale może też rejestr być prowadzony w systemie informatycznym, tzn. w pamięci komputera, technice mikrofilmowej itp. Niekiedy jednak zarejestrowanie stanowi tylko czynność organu administracji publicznej stanowiącą wykonanie wcześniej podjętej decyzji, np. udzielonego zezwolenia. Obowiązek takiego zarejestrowania wynika z przepisu prawa, a nie z odrębnego i indywidualnego aktu władczego (owej decyzji); d) prowadzenie rejestru i ujawnianie w nim określonych informacji rodzi skutki prawne zarówno dla osoby, której wpis dotyczy, jak i organów władzy publicznej. W minimalnym zakresie dostarczenie właściwemu organowi informacji podlegających wpisowi oznacza wykonanie prawnego obowiązku w tej dziedzinie. Niekiedy wpis do rejestru wywołuje także skutki prawne bezpośrednio dla osób trzecich (skuteczność *erga omnes*). Nie musi tego czynić w sposób konieczny, dla osób trzecich może mieć wyłącznie znaczenie informacyjne; e) rejestr jest jawny, czyli dostęp do niego oprócz organu rejestrowego mają co najmniej osoby, których rejestr dotyczy, oraz inne organy władzy publicznej, a co do zasady szeroka kategoria «publiczności». Jawność ta może być pełna lub ograniczona. Nie będzie natomiast przedmiotem naszych badań zbiór informacji dostępny tylko dla władz publicznych bądź uznany – co do zasady – za przedmiot tajemnicy państwowej lub służbowej. Dodatkowo jawność danych może mieć swój materialny wymiar w postaci przyjęcia określonych założeń, domniemań prawnych i konsekwencji, np. co do wiarygodności dokonanych wpisów”, T. Stawecki, *Rejestry publiczne. Funkcje instytucji*, Warszawa 2005, s. 28–29.

Można wysnuć wniosek, że podatkowy rejestr podmiotowy to zbiór informacji o podmiotach prawa podatkowego, spełniający następujące przesłanki:

- 1) przepisy określające jego zakres podmiotowy przewidują możliwość rejestracji bytów prawnych, którym obowiązujące przepisy przyznają status podatników lub innych podmiotów prawa podatkowego (a więc osób fizycznych, osób prawnych i jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, a w niektórych przypadkach również podmiotów, którym status podatnika przypisują ustawy podatkowe, np. podatkowym grupom kapitałowym);
- 2) przepisy określające jego zakres podmiotowy zawierają kryterium klasyfikacyjne związane z rodzajem opodatkowania, przewidując możliwość rejestracji podatników (lub innych podmiotów prawa podatkowego) co najmniej jednego rodzaju podatku. Kryterium klasyfikacyjne powinno być stosowane w celu wyodrębnienia podatnika lub innego podmiotu prawa podatkowego pod kątem specyfiki danego rodzaju podatku;
- 3) jest prowadzony na podstawie przepisów określających obowiązek rejestracyjny lub prawo do rejestracji, a także zakres danych, formę i tryb przekazywania tych danych przez rejestrowany podmiot organowi dokonującemu rejestracji. Zakres danych ulega zróżnicowaniu w zależności od formy organizacyjnej podatników lub innych podmiotów prawa podatkowego oraz rodzaju podatku;
- 4) jest prowadzony przez organ podatkowy na podstawie norm kompetencyjnych wynikających z przepisów prawa podatkowego, określających jego właściwość rzeczową i zasięg terytorialny;
- 5) jego jawność podlega ograniczeniu, zgromadzone w nim informacje mogą bowiem być udostępniane jedynie wybranym kategoriom podmiotów, instytucji oraz organów administracyjnych;
- 6) potwierdzenie rejestracji następuje w ustalonej w przepisach podatkowych formie prawnej, w szczególności w formie decyzji administracyjnej lub zaświadczenia wydanego przez organ podatkowy, który dokonał rejestracji.

Nie ulega wątpliwości, że warunki przedstawione w powyższej definicji spełniają m.in.: rejestr podatników podatku od towarów i usług, rejestr podatników podatku akcyzowego czy też ewidencja podatników i płatników. O podmiotowym charakterze świadczą chociażby same ich nazwy, skupiające uwagę na podmiotach – adresatach podatków. Podmiotowy charakter tych rejestrów nie powinien budzić wątpliwości

Beata Rogalska – doktor nauk prawnych, radca prawny; autorka książek: *NIP – zasady ewidencji podatkowej* (Warszawa 2002); *Powstanie obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług* (Warszawa 2003) oraz około 200 artykułów. Jest również współautorką pracy zbiorowej napisanej pod red. prof. dr. hab. Witolda Modzelewskiego: *Nowy podatek od towarów i usług – 1 maja 2004 r.* (Warszawa 2004).

- Książka zawiera analizę problematyki podatkowych rejestrów podmiotowych i udziela odpowiedzi na pytanie, czy trwałe istnienie odrębnych podatkowych rejestrów podmiotowych jest uzasadnione (skoro zbliżone dane są gromadzone w innych bazach informatycznych, przede wszystkim w rejestrze PESEL, KRS czy REGON).
- W publikacji czytelnicy znajdą informacje na temat:
 - zasad i warunków rejestracji przedsiębiorców (począwszy od rejestracji w CEIDG, KRS, rejestrze REGON, skończywszy na rejestracji dla celów podatkowych, dla potrzeb opodatkowania różnymi rodzajami podatków),
 - trybów postępowań administracyjnych i podatkowych,
 - zagadnienia podmiotowości podatkowej osób fizycznych, osób prawnych i ich oddziałów, podmiotów gospodarczych, organizacji pożytku publicznego, organów władzy publicznej, płatników podatków i wielu innych podmiotów,
 - kwestii, czy w aktualnym stanie prawnym prowadzone w Polsce podatkowe rejestry podmiotowe realizują funkcję fiskalną finansów publicznych w racjonalny sposób, który ogranicza ryzyko utraty należnych wpływów z podatków.
- Publikacja przeznaczona jest dla praktyków, m.in.: urzędników administracji podatkowej, doradców podatkowych, radców prawnych, księgowych i konsultantów prawnych, a także dla podmiotów gospodarczych. Zainteresuje również decydentów i twórców prawa.

**PRZEGLĄD
PODATKOWY**

SERIA REKOMENDOWANA PRZEZ PRZEGLĄD PODATKOWY

ISSN 1897-4392
ISBN 978-83-264-3242-2



9 788326 432422

Cena 99 zł
(w tym 5% VAT)

Zamówienia:

infolinia 801 04 45 45, fax 22 535 80 01
zamowienia.książki@wolterskluwer.pl
www.wolterskluwer.pl
księgarnia internetowa www.profinfo.pl



9788326432422 W01P01