

ROZPRAWA W POSTĘPOWANIU PODATKOWYM

Krzysztof Teszner

MONOGRAFIE LEX



LEX

a Wolters Kluwer business



ROZPRAWA W POSTĘPOWANIU PODATKOWYM

Krzysztof Teszner

Zamów książkę w księgarni internetowej

proinfo.pl
księgarnia internetowa



LEX

a Wolters Kluwer business

Warszawa 2014

Projekt został sfinansowany ze środków Narodowego Centrum Nauki przyznanych na podstawie decyzji numer DEC-2011/01/B/H55/02599

Stan prawny na 1 grudnia 2014 r.

Recenzent

Prof. dr hab. Bogumił Brzeziński

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Ewa Wysocka

Opracowanie redakcyjne

Katarzyna Świerk-Bożek

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 978-83-264-3458-7

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 / 9

Wstęp / 13

Rozdział I

Ogólna charakterystyka przeprowadzonych badań / 15

1. Ustalenia wyjściowe i podstawowe pojęcia terminologiczne na potrzeby badawcze / 15
2. Cel badań / 18
3. Stan wiedzy naukowej w przedmiocie projektu badawczego i jego znaczenie dla nauki i praktyki / 20
4. Hipotezy badawcze i ich weryfikacja / 23
5. Organizacja i metodologia badań / 24

Rozdział II

Rozprawa podatkowa jako instytucja podatkowego postępowania wyjaśniającego / 36

1. Pojęcie i istota rozprawy podatkowej / 36
2. Ogólna charakterystyka rozprawy podatkowej / 42
3. Rozprawa podatkowa a rozprawa administracyjna – zakres obowiązywania / 57
4. Ewolucja instytucji rozprawy podatkowej / 63

Rozdział III

Ogólna charakterystyka podatkowego postępowania odwoławczego / 74

1. Dwuinstancyjność postępowania podatkowego a podatkowe postępowanie odwoławcze / 74
2. Granice rozpoznania sprawy podatkowej w postępowaniu odwoławczym / 80

3. Prawne instrumenty postępowania odwoławczego wykorzystywane przez organy odwoławcze / **86**

Rozdział IV

Funkcjonowanie rozprawy w postępowaniu odwoławczym – wyniki badań / 91

1. Częstotliwość przeprowadzania rozprawy / **91**
2. Ocena interpretacji przez organy administracji podatkowej ustawowych przesłanek do stosowania rozprawy podatkowej / **102**
 - 2.1. Przesłanki stosowania rozprawy podatkowej / **102**
 - 2.2. Załatwianie wniosków stron postępowania w przedmiocie przeprowadzenia rozprawy / **104**
 - 2.3. Zarządzanie rozprawą z urzędu / **131**
 - 2.4. Rozprawa podatkowa czy dodatkowe postępowanie w trybie art. 229 o.p.? Preferencje organów podatkowych / **135**
 - 2.5. Wnioski / **154**
3. Zarządzanie i przebieg rozprawy podatkowej w świetle przeprowadzonych badań / **156**
 - 3.1. Uwarunkowania przeprowadzania rozprawy z urzędu / **156**
 - 3.2. Przypadki przeprowadzania rozprawy na wniosek strony / **167**
 - 3.3. Uczestnicy rozprawy podatkowej / **175**
 - 3.4. Czynności przygotowawcze przed przeprowadzeniem rozprawy podatkowej / **182**
 - 3.5. Przebieg rozprawy podatkowej / **190**
 - 3.6. Przeprowadzanie czynności procesowych / **196**
 - 3.7. Uprawnienia uczestników rozprawy podatkowej / **204**
 - 3.8. Zamknięcie rozprawy i konsekwencje jej przeprowadzenia dla rozstrzygnięć w postępowaniu odwoławczym / **217**
 - 3.9. Wnioski / **222**

Rozdział V

Ocena przydatności obowiązującego modelu rozprawy podatkowej – wyniki badań / 228

1. Uwagi ogólne / **228**

2. Przydatność rozprawy w postępowaniu podatkowym w ocenie respondentów / **228**
3. Wnioski / **236**

Rozdział VI

Stosowanie rozprawy w ogólnym postępowaniu administracyjnym w starostwach powiatowych województwa podlaskiego w latach 2011–2012 / 238

1. Uwagi ogólne / **238**
2. Stosowanie rozprawy przez organy administracji publicznej w województwie podlaskim w latach 2011–2012 – wyniki badań / **240**
3. Wnioski / **248**

Rozdział VII

Wnioski końcowe i propozycje zmian / 251

Bibliografia / **261**

Wykaz orzecznictwa / **267**

Abstract / **275**

Table of contents / **279**

Wykaz skrótów

Akty prawne

- d.p.p.** dekret z dnia 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym (tekst jedn.: Dz. U. z 1963 r. Nr 11, poz. 60 z późn. zm.)
- Konstytucja RP** Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 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 z późn. zm.)
- o.p.** ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 749 z późn. zm.)
- p.p.s.a.** ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 270 z późn. zm.)
- r.p.a.** rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 22 marca 1928 r. o postępowaniu administracyjnym (Dz. U. Nr 36, poz. 341 z późn. zm.)
- r.p.k.o.** rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 września 1982 r. w sprawie zakresu działania, składu osobowego, trybu powołania oraz organizacji podatkowych komisji odwoławczych (Dz. U. Nr 30, poz. 212 z późn. zm.)
- specustawa drogowa** ustawa z dnia 10 kwietnia 2003 r. o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji

	w zakresie dróg publicznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 687 z późn. zm.)
u.g.h.	ustawa z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych (Dz. U. Nr 201, poz. 1540 z późn. zm.)
u.g.n.	ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 518 z późn. zm.)
u.k.s.	ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 41, poz. 214 z późn. zm.)
u.o.i.f.	ustawa z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 94 z późn. zm.)
u.s.k.o.	ustawa z dnia 12 października 1994 r. o samorządowych kolegiach odwoławczych (tekst jedn.: Dz. U. z 2001 r. Nr 79, poz. 856 z późn. zm.)
ustawa o SC	ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o Służbie Celnej (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 1404 z późn. zm.)
ustawa o VAT	ustawa z dnia 11 marca 2014 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.)

Czasopisma, zbiory orzeczeń

Administracja TDP	Administracja. Teoria – Dydaktyka – Praktyka
AP	Administracja Publiczna. Studia krajowe i międzynarodowe
Biul. Skarb.	Biuletyn Skarbowy
CBOSA	Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, orzeczenia.nsa.gov.pl
JP	Jurysdykcja Podatkowa
M. Podat.	Monitor Podatkowy

ONSA	Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego
OSP i KA	Orzecznictwo Sądów Polskich i Komisji Arbitrażowych
OTK	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
PIP	Państwo i Prawo
Pr. i Pod.	Prawo i Podatki

Inne

NSA	Naczelny Sąd Administracyjny
TK	Trybunał Konstytucyjny
WSA	wojewódzki sąd administracyjny

Wstęp

Oddawana do rąk Czytelników publikacja stanowi wymierny efekt badań przeprowadzonych w latach 2011–2013 w ramach projektu badawczego finansowanego ze środków Narodowego Centrum Nauki „Stosowanie instytucji rozprawy przez organy administracji publicznej w postępowaniu podatkowym” (nr 2011/01/B/HS5/02599). Głównym wykonawcą i osobą kierującą projektem badawczym był dr Krzysztof Teszner, adiunkt w Katedrze Prawa Administracyjnego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku.

Opracowanie składa się z siedmiu rozdziałów, których układ i wartość odzwierciedla problematykę badawczą oraz przyjętą metodykę badań oraz rezultaty wykorzystanych narzędzi badawczych. W rozdziale I została przedstawiona ogólna charakterystyka projektu badawczego. Rozdziały II i III mają charakter teoretyczny. Dokonano w nich ogólnej charakterystyki podatkowego postępowania odwoławczego, wskazując na miejsce rozprawy jako instytucji prawnej tego postępowania. Poddano również analizie, przy wykorzystaniu metody dogmatyczno-prawnej, rozwiązania prawne z zakresu rozprawy podatkowej (ordynacja podatkowa) oraz rozprawy administracyjnej (kodeks postępowania administracyjnego), określając zakres obowiązywania badanej instytucji. W rozdziałach IV i V zostały przedstawione wyniki badań empirycznych dotyczących szczegółowej problematyki związanej z inicjowaniem i prowadzeniem rozprawy, a także rozstrzygnięciami podatkowych organów odwoławczych w przedmiocie odmowy jej prowadzenia. Poddano także analizie orzecznictwo sądów administracyjnych w sprawach ze skarg na decyzje podatkowych organów odwoławczych, którym zarzucano nieprzeprowadzenie bądź odmowę przeprowadzenia rozprawy w toku postępowania. Dokonano także oceny obowiązującego modelu rozprawy podatkowej, mając na względzie przydatność oraz potrzebę funkcjonowania tej instytucji w postępowaniu odwoławczym

i uwzględniając opinię badanych podmiotów. W rozdziale VI zostały przedstawione wyniki badań empirycznych dotyczące stosowania instytucji rozprawy w ogólnym postępowaniu administracyjnym prowadzonym w starostwach województwa podlaskiego w latach 2011–2012. W rozdziale VII zaś zostały przedstawione wnioski końcowe oraz zgłoszono propozycje konkretnych zmian legislacyjnych sprzyjających znacznie szerszemu stosowaniu rozprawy podatkowej.

Badaniami zostały objęte lata 2007–2012, czyli od wprowadzenia do postępowania podatkowego rozprawy podatkowej w obecnym kształcie do zakończenia projektu badawczego. Zaproszenie do uczestnictwa w nim skierowano do wszystkich podmiotów o statusie organów podatkowych stosujących rozprawę podatkową.

Pragnę serdecznie podziękować kierownikom urzędów administracji podatkowej, do których zostały skierowane ankiety badawcze, oraz pracownikom, których rzetelność i zaangażowanie w wypełnienie ankiet umożliwiło przedstawienie informacji obejmujących sześćioletni okres funkcjonowania i stosowania rozprawy podatkowej. Podziękowania składam również pracownikom starostw powiatowych województwa podlaskiego oraz urzędów miast na prawach powiatu, którzy udzielili informacji dotyczących stosowania rozprawy w postępowaniu administracyjnym w latach 2011–2012, co umożliwiło porównanie dokonanych ustaleń z wynikami badań podstawowych dotyczących rozprawy podatkowej.

Szczególne podziękowania kieruję do Pana prof. dr. hab. Leonarda Etela oraz Pana prof. dr. hab. Dariusza Ryszarda Kijowskiego, których cenne wskazówki udzielone w trakcie realizacji projektu badawczego wpłynęły na kształt przedmiotowego opracowania.

Krzysztof Teszner

Rozdział I

Ogólna charakterystyka przeprowadzonych badań

1. Ustalenia wyjściowe i podstawowe pojęcia terminologiczne na potrzeby badawcze

Pod względem przedmiotowym projekt badawczy dotyczył stosowania normatywnych regulacji w zakresie instytucji rozprawy w postępowaniu podatkowym. Zakładał zbadanie poszczególnych zagadnień szczegółowych związanych z rozprawą podatkową, ale także wykorzystywanie w podatkowym postępowaniu odwoławczym innych, alternatywnych dla rozprawy instrumentów prawnych przez organy administracji publicznej. Badania empiryczne dotyczyły więc stopnia realizacji ustawowego obowiązku przeprowadzenia rozprawy w przypadku zaistnienia określonych przesłanek oraz przyczyn, dla których rozprawa w postępowaniu podatkowym jest wykorzystywana w sposób niedostateczny, jak też tego, czy uczestnicy tego postępowania znają badaną instytucję prawną i wnoszą o jej przeprowadzenie. Badania nie objęły natomiast kompleksowego stosowania rozprawy w ogólnym postępowaniu administracyjnym, z wyjątkiem ustaleń dotyczących przeprowadzania rozpraw w postępowaniach prowadzonych w I instancji przez starostów i prezydentów miast na prawach powiatu województwa podlaskiego w latach 2011–2012, jako możliwego wyznacznika przeniesienia niektórych rozwiązań do postępowań podatkowych.

Badaniami empirycznymi objęto wszystkie podmioty czynne stosunku podatkowoprawnego, potencjalnie zaangażowane w zarządzanie i kierowanie oraz przeprowadzanie rozprawy w toku postępowania podatkowego. Możliwość jej wykorzystywania jako instytucji postępo-

wania wyjaśniającego wyłącznie w odwoławczym postępowaniu podatkowym wpłynęła na selekcję badanych podmiotów i ich ograniczenie do organów administracji publicznej o statusie podatkowych organów odwoławczych w rozumieniu przepisów ustawy Ordynacja podatkowa oraz urzędów administracji zajmujących się obsługą tych organów¹.

Nie objęto natomiast badaniami „u źródła” podmiotów biernych stosunku podatkowoprawnego. Chodzi w szczególności o strony postępowania podatkowego, a także ich pełnomocników procesowych, jak i potencjalnych uczestników rozprawy (prokuratora, pracowników organów podatkowych I instancji oraz pracowników urzędów kontroli skarbowej). W badaniach empirycznych wzięto jednak pod uwagę zarówno konieczność ustalenia znajomości rozprawy przez strony i ich pełnomocników, jak też zbadania aktywności uczestników i korzystania z uprawnień procesowych w toku prowadzonych rozpraw oraz rolę upoważnionych pracowników organów I instancji.

Podstawowe pojęcia terminologiczne wykorzystane na potrzeby badawcze to:

- 1) **rozprawa** – oznacza formę postępowania wyjaśniającego w ogólnym postępowaniu administracyjnym oraz w szczególnych postępowaniach administracyjnych (np. w postępowaniu podatkowym), mającą charakter nazwany oraz zinstytucjonalizowany. Ze względu na brak pozytywnej definicji w prawie administracyjnym i podatkowym, przyjęto na potrzeby badawcze znaczenie tego pojęcia występujące w podstawowej literaturze przedmiotu, stanowiące dorobek nauki prawa administracyjnego². Rozprawa jest więc rozumiana jako prawny środek organizacyjny (celowy zabieg) umożliwiający organowi prowadzącemu postępowanie administracyjne koncentrację w jednym miejscu i czasie wszystkich uczestników postępowania, reprezentujących przeciwstawne interesy, którzy ustnie i bezpośrednio dokonują określonych czynności postępowania wyjaśniającego. Mając na względzie miejsce rozprawy w postępowaniu podatkowym, realizowane przez nią cele oraz odmienne

¹ Badania ankietowe przeprowadzono w Ministerstwie Finansów, izbach skarbowych, izbach celnych oraz w samorządowych kolegiach odwoławczych.

² Zob. np. W. Dawidowicz, *Zarys procesu administracyjnego*, Warszawa 2009, s. 103; *idem*, *Ogólne postępowanie administracyjne. Zarys systemu*, Warszawa 1962, s. 154; E. Iserzon, J. Starościk, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, teksty, wzory i formularze*, Warszawa 1970, s. 181; G. Łaszczycza, *Rozprawa administracyjna w ogólnym postępowaniu administracyjnym*, Warszawa 2008, s. 24.

regulacje normatywne, na potrzeby badawcze termin ten jest również używany w opracowaniu z dodaniem kwalifikatora, tj. **rozprawa podatkowa**;

- 2) **stosowanie rozprawy** (podatkowej) – na potrzeby projektu badawczego rozumiane jest szeroko, a więc nie tylko w znaczeniu pozytywnym, tj. jako ciąg czynności organizacyjno-prawnych od zarządzenia rozprawy do jej zakończenia oraz czynności procesowych podejmowanych w trakcie rozprawy przez uczestników, ale także w znaczeniu negatywnym jako bierne zachowanie (niestosowanie rozprawy) w sytuacji, gdy przepisy prawa z uwagi na zaistnienie określonych przesłanek wymagają jej przeprowadzenia bądź gdy wnosi o to strona postępowania;
- 3) **organ odwoławczy** – mianem tym określono w projekcie organy administracji publicznej, które stosownie do swej właściwości rozstrzygają odwołania od decyzji organów podatkowych I instancji i organów kontroli skarbowej (odwołanie dewolutywne). Do tej kategorii zaliczono również organy podatkowe rozstrzygające odwołania od własnych decyzji podatkowych wydanych w I instancji oraz organ kontroli skarbowej rozstrzygający wnioski o ponowne rozpatrzenie sprawy od decyzji wydanych przez siebie (odwołanie niedewolutywne);
- 4) **postępowanie podatkowe** – rozumiane w projekcie badawczym w wąskim ujęciu i w ścisłym tego słowa znaczeniu, tj. jako regulowany przepisami prawa zorganizowany ciąg czynności organów podatkowych, podatników oraz innych podmiotów postępowania, podejmowanych w celu ustalenia istnienia obowiązku podatkowego i konkretyzacji zobowiązania podatkowego. Celem tak rozumianego postępowania jest rozstrzygnięcie sprawy podatkowej przez wydanie decyzji³. Jest to więc szczególne postępowanie administracyjne w sprawach zobowiązań podatkowych, w którym powstają indywidualne, zewnętrzne akty administracyjne, konkretyzujące prawa i obowiązki podmiotów realizujących zobowiązania podatkowe⁴. Wąskie ujęcie postępowania podatkowego jest uzasadnione, gdyż

³ Zob. P. Pietrasz, *Pojęcie postępowania podatkowego* (w:) L. Etel (red.), *System prawa finansowego*, t. III. *Prawo daninowe*, Warszawa 2010, s. 712; C. Kosikowski (w:) C. Kosikowski, E. Ruśkowski, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1994, s. 225; R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 285.

⁴ Zob. B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, *Ordynacja podatkowa – postępowanie. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 1999, s. 9.

Krzysztof Teszner – doktor nauk prawnych, adiunkt w Katedrze Prawa Administracyjnego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku; członek Państwowej Komisji Egzaminacyjnej do Spraw Doradztwa Podatkowego, Zespołu Ekspertkiego ds. Lokalnego Prawa Podatkowego, Centrum Informacji i Organizacji Badań Finansów Publicznych i Prawa Podatkowego Krajów Europy Środkowej i Wschodniej – Stowarzyszenia przy Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku, oraz Stowarzyszenia Edukacji Administracji Publicznej; autor ponad 70 publikacji z zakresu prawa i procedur podatkowych i administracyjnych.

- Monografia jest pierwszą i jedyną pozycją na rynku dotyczącą rozprawy w postępowaniu podatkowym. Stanowi rezultat badań autorskich nad stosowaniem tej instytucji przez podatkowe organy odwoławcze w latach 2007–2012.
- W opracowaniu przedstawiono przyczyny nieprzeprowadzenia rozpraw przez podatkowe organy odwoławcze, które wynikają bądź z braku zainteresowania tą instytucją, bądź z błędów formalnoprawnych popełnianych przez podatników i ich pełnomocników. Wykorzystano przy tym bogate orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz wojewódzkich sądów administracyjnych, które potwierdza określoną praktykę postępowania.
- Autor formułuje również postulaty *de lege ferenda*, które powinny być wzięte pod uwagę przy nowelizacji ordynacji podatkowej.
- Publikacja przeznaczona jest dla doradców podatkowych, radców prawnych, adwokatów reprezentujących podatników w postępowaniach podatkowych. Może być przydatna dla urzędników administracji podatkowej i kontroli skarbowej oraz członków Samorządowych Kolegiów Odwoławczych, a także dla samych podatników. Zainteresuje również przedstawicieli nauki prawa podatkowego, doktorantów, studentów prawa i administracji.

**PRZEGLĄD
PODATKOWY**

SERIA REKOMENDOWANA PRZEZ PRZEGLĄD PODATKOWY

ISSN 1897-4392
ISBN 978-83-264-3458-7

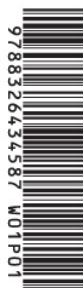


9 788326 434587

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



9 788326 434587 W01P01