

WSPÓŁUCZESTNICY W PROCEDURACH PODATKOWYCH

Bogumił Pahl



LEX

a Wolters Kluwer business

WSPÓŁUCZESTNICY W PROCEDURACH PODATKOWYCH

Bogumił Pahl

Zamów książkę w księgarni internetowej

proinfo.pl
księgarnia internetowa



LEX

a Wolters Kluwer business

Warszawa 2013

Wydanie publikacji zostało dofinansowane ze środków budżetowych na naukę w latach 2010–2013 w ramach Narodowego Centrum Nauki nr N N110 2082240 pt. „Współuczestnicy w procedurach podatkowych” realizowanego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego w Olsztynie

Recenzenci

Prof. dr hab. Zbigniew Ofiarski
Dr hab. Paweł Smoleń, prof. KUL

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Marzena Molatta

Opracowanie redakcyjne

Agata Czuj

Łamanie

Wolters Kluwer Polska

Układ typograficzny

Marta Baranowska

© Copyright by
Wolters Kluwer Polska SA, 2013

ISBN 978-83-264-4221-6

ISSN 1897-4392

Wydane przez:

Wolters Kluwer Polska SA

Redakcja Książek

01-231 Warszawa, ul. Płocka 5a
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

Wstęp / 15

Rozdział 1

Pojęcie i rodzaje procedur podatkowych / 21

- 1.1. Uwagi ogólne / 21
- 1.2. Procedury w prawie. Pojęcie, cele i funkcje / 22
- 1.3. Istota i zakres procedur administracyjnych / 27
- 1.4. Procedury podatkowe / 34
 - 1.4.1. Zakres terminu „procedury podatkowe” / 34
 - 1.4.2. Rodzaje procedur podatkowych i ich podstawy prawne / 44
 - 1.4.3. Autonomia procedur podatkowych / 66
- 1.5. Podsumowanie / 80

Rozdział 2

Koncepcja „współuczestnictwa” w procedurach podatkowych / 82

- 2.1. Uwagi ogólne / 82
- 2.2. Zakres pojęcia „współuczestnictwo” w nauce postępowania cywilnego / 83
- 2.3. Zakres terminu „współuczestnictwo” w nauce postępowania administracyjnego / 85
- 2.4. Istota i znaczenie terminu „współuczestnictwo” w procedurach podatkowych / 89
 - 2.4.1. Pojęcie „współuczestnictwa” / 89
 - 2.4.2. Pozycja prawna współuczestników w relacji do pozostałych kategorii uczestników procedur podatkowych / 97

- 2.4.3. Kategorie współuczestników i cele ich udziału w procedurach podatkowych / **108**
- 2.4.4. Klasyfikacje współuczestników procedur podatkowych / **135**
- 2.5. Podsumowanie / **137**

Rozdział 3

Współuczestnicy postępowania podatkowego / 140

- 3.1. Uwagi ogólne / **140**
- 3.2. Prokurator / **141**
 - 3.2.1. Podstawa prawna współuczestnictwa prokuratora w postępowaniu podatkowym / **141**
 - 3.2.2. Czynności prokuratora poprzedzające postępowanie podatkowe (czynności wstępne) / **143**
 - 3.2.3. Żądanie wszczęcia postępowania podatkowego / **152**
 - 3.2.4. Zawiadomienie prokuratora przez organ podatkowy o wszczęciu postępowania lub o toczącym się postępowaniu podatkowym / **158**
 - 3.2.5. Prokurator jako uczestnik „każdego stadium” postępowania podatkowego / **162**
 - 3.2.6. Uprawnienia prokuratora w stosunku do decyzji ostatecznych / **218**
- 3.3. Rzecznik Praw Obywatelskich / **254**
 - 3.3.1. Podstawa prawna współuczestnictwa Rzecznika Praw Obywatelskich w postępowaniu podatkowym / **254**
 - 3.3.2. Czynności wyjaśniające podejmowane przez Rzecznika Praw Obywatelskich / **255**
 - 3.3.3. Prawo do żądania wszczęcia postępowania podatkowego / **259**
 - 3.3.4. Zawiadomienie Rzecznika Praw Obywatelskich przez organ podatkowy o toczącym się postępowaniu podatkowym / **260**
 - 3.3.5. Włączenie się Rzecznika Praw Obywatelskich do toczącego się postępowania podatkowego. Uprawnienia procesowe Rzecznika Praw Obywatelskich / **262**
 - 3.3.6. Zwyczajne środki zaskarżenia orzeczeń zapadłych w postępowaniu podatkowym przysługujące Rzecznikowi Praw Obywatelskich / **263**

- 3.3.7. Dopuszczalność wniesienia sprzeciwu przez Rzecznika Praw Obywatelskich / 264
- 3.4. Organizacja społeczna / 265
 - 3.4.1. Podstawy prawne współuczestnictwa organizacji społecznej w postępowaniu podatkowym / 265
 - 3.4.2. Żądanie wszczęcia postępowania podatkowego / 266
 - 3.4.3. Żądanie organizacji społecznej dopuszczenia jej do toczącego się postępowania podatkowego / 272
 - 3.4.4. Uprawnienia procesowe organizacji społecznej / 275
 - 3.4.5. Środki zaskarżenia orzeczeń zapadłych w postępowaniu podatkowym przysługujące organizacji społecznej / 276
- 3.5. Prezes Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów i Minister Rolnictwa / 277
 - 3.5.1. Podstawa prawna współuczestnictwa Prezesa Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów i Ministra Rolnictwa w postępowaniu podatkowym / 277
 - 3.5.2. Zakres uprawnień Prezesa Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów i Ministra Rolnictwa w postępowaniu podatkowym / 278
- 3.6. Wyniki i wnioski z badań / 280
- 3.7. Podsumowanie / 288

Rozdział 4

Współuczestnicy czynności sprawdzających / 291

- 4.1. Uwagi ogólne / 291
- 4.2. Prokurator / 292
 - 4.2.1. Podstawy prawne współuczestnictwa prokuratora w czynnościach sprawdzających / 292
 - 4.2.2. Uprawnienia prokuratora w procedurze czynności sprawdzających / 293
- 4.3. Rzecznik Praw Obywatelskich / 297
 - 4.3.1. Podstawy prawne współuczestnictwa Rzecznika Praw Obywatelskich w czynnościach sprawdzających / 297
 - 4.3.2. Uprawnienia Rzecznika Praw Obywatelskich w procedurze czynności sprawdzających / 298
- 4.4. Organizacja społeczna / 299
 - 4.4.1. Podstawy prawne współuczestnictwa organizacji społecznej w czynnościach sprawdzających / 299

- 4.4.2. Uprawnienia organizacji społecznej w czynnościach sprawdzających / **299**
- 4.5. Wyniki i wnioski z badań / **300**
- 4.6. Podsumowanie / **301**

Rozdział 5

Współuczestnicy kontroli podatkowej / 302

- 5.1. Uwagi ogólne / **302**
- 5.2. Prokurator / **304**
 - 5.2.1. Podstawa prawna współuczestnictwa prokuratora w procedurze kontroli podatkowej / **304**
 - 5.2.2. Żądanie prokuratora wszczęcia kontroli podatkowej / **304**
 - 5.2.3. Zawiadomienie prokuratora przez organ podatkowy o toczącej się kontroli podatkowej / **308**
 - 5.2.4. Włączenie się prokuratora do toczącej się kontroli podatkowej / **309**
 - 5.2.5. Uprawnienia procesowe prokuratora w kontroli podatkowej / **310**
- 5.3. Rzecznik Praw Obywatelskich / **318**
 - 5.3.1. Podstawy prawne współuczestnictwa Rzecznika Praw Obywatelskich w procedurze kontroli podatkowej / **318**
 - 5.3.2. Uprawnienia procesowe Rzecznika Praw Obywatelskich w kontroli podatkowej / **318**
- 5.4. Wyniki i wnioski z badań / **320**
- 5.5. Podsumowanie / **321**

Rozdział 6

Współuczestnicy kontroli skarbowej / 323

- 6.1. Uwagi ogólne / **323**
- 6.2. Prokurator / **325**
 - 6.2.1. Podstawy prawne współuczestnictwa prokuratora w postępowaniu kontrolnym / **325**
 - 6.2.2. Żądanie wszczęcia postępowania kontrolnego / **326**
 - 6.2.3. Zawiadomienie prokuratora przez organ kontroli skarbowej o toczącym się postępowaniu kontrolnym / **328**

- 6.2.4. Włączenie się prokuratora do toczącego się postępowania kontrolnego / **329**
- 6.2.5. Uprawnienia prokuratora w toku postępowania kontrolnego / **331**
- 6.2.6. Środki zaskarżenia stosowane przez prokuratora na rozstrzygnięcia organu kontroli skarbowej / **333**
- 6.3. Rzecznik Praw Obywatelskich / **339**
 - 6.3.1. Podstawy prawne współuczestnictwa Rzecznika Praw Obywatelskich w postępowaniu kontrolnym / **339**
 - 6.3.2. Uprawnienia Rzecznika Praw Obywatelskich w postępowaniu kontrolnym i środki zaskarżenia przysługujące Rzecznikowi Praw Obywatelskich na rozstrzygnięcia organu kontroli skarbowej / **340**
- 6.4. Organizacja społeczna / **341**
 - 6.4.1. Podstawy prawne współuczestnictwa organizacji społecznej w postępowaniu kontrolnym / **341**
 - 6.4.2. Uprawnienia organizacji społecznej w postępowaniu kontrolnym / **342**
- 6.5. Wyniki i wnioski z badań / **343**
- 6.6. Podsumowanie / **344**

Rozdział 7

Współuczestnicy procedur podatkowych w wybranych krajach europejskich / 346

- 7.1. Uwagi ogólne / **346**
- 7.2. Francja / **348**
- 7.3. Niemcy / **354**
- 7.4. Czechy / **357**
- 7.5. Słowacja / **360**
- 7.6. Ukraina / **364**
- 7.7. Federacja Rosyjska / **370**
- 7.8. Podsumowanie / **376**

Wnioski / **379**

Bibliografia / **389**

Wykaz orzeczeń / **413**

Wykaz skrótów

Akty prawne

- k.c.** ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. Nr 16, poz. 93 z późn. zm.)
- k.k.** ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (Dz. U. Nr 88, poz. 553 z późn. zm.)
- k.k.s.** ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 186)
- 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)
- k.p.c.** ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz. U. Nr 43, poz. 296 z późn. zm.)
- k.p.FR** kodeks podatkowy Federacji Rosyjskiej (część I z dnia 31 lipca 1998 r. nr 146 – FZ z późn. zm.; część II z dnia 5 sierpnia 2000 r. nr 117 – FZ z późn. zm.)
- k.p.U.** kodeks podatkowy Ukrainy (Wiadomości Rady Najwyższej Ukrainy 2011, nr 13–14 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.)
- r.w.u.p.** rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 24 marca 2010 r. – Regulamin wewnętrznego urzędowania powszechnych jednostek organizacyjnych prokuratury (Dz. U. Nr 49, poz. 296 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.p.** ustawa z dnia 20 czerwca 1985 r. o prokuraturze (tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 270, poz. 1599 z późn. zm.)
- u.p.o.l.** ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 z późn. zm.)
- u.p.p.p.** ustawa z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (tekst jedn.: Dz. U. z 2007 r. Nr 59, poz. 404 z późn. zm.)
- u.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.)
- u.p.r.** ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (tekst jedn.: Dz. U. z 2006 r. Nr 136, poz. 969 z późn. zm.)
- u.RPO** ustawa z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (tekst jedn.: Dz. U. z 2001 r. Nr 14, poz. 147 z późn. zm.)
- u.s.d.g.** ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (tekst jedn.: Dz. U. z 2010 r. Nr 220, poz. 1447 z późn. zm.)

Periodyki

ECR	European Court Reports
EPS	Europejski Przegląd Sądowy
FK	Finanse Komunalne
GSP-PO	Gdańskie Studia Prawnicze – Przegląd Orzecznictwa
Mon. Pod.	Monitor Podatkowy
Mon. Praw.	Monitor Prawniczy
NP	Nowe Prawo
ONSA	Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego
ONSAiWSA	Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych
OSN	Orzecznictwo Sądu Najwyższego
OSP	Orzecznictwo Sądów Polskich
OTK	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
PiP	Państwo i Prawo
POP	Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
PPH	Przegląd Prawa Handlowego
PPLiFS	Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych
Prok. i Pr.	Prokuratura i Prawo
Prz. Pod.	Przegląd Podatkowy
RPEiS	Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny
ST	Samorząd Terytorialny
ZNSA	Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego

Inne

RPO	Rzecznik Praw Obywatelskich
UOKiK	Urząd Ochrony Konkurencji i Konsumentów

Wstęp

Celem niniejszej rozprawy jest w pierwszym rzędzie zdefiniowanie instytucji współuczestnictwa w procedurach podatkowych, umiejscowienie jej w systemie instytucji prawa podatkowego oraz wskazanie przesłanek jej istnienia na etapie realizacji uprawnień i obowiązków podatkowych dotyczących innych podmiotów zawartych w przepisach materialnego prawa podatkowego. Na tle poczynionych ustaleń o charakterze teoretycznym dokonana zostanie ocena funkcjonowania w Polsce tej instytucji, wskazanie jej ewentualnych mankamentów, łącznie z lukami, a w konsekwencji opracowanie propozycji jej udoskonalenia, poprzez wskazanie kierunków reformy i propozycji konkretnych zmian w przepisach prawnych.

Należy zauważyć, że w procedurach związanych z realizacją zobowiązań podatkowych mogą uczestniczyć podmioty o różnym statusie prawnym. Niewątpliwie „centralną” instytucją postępowania podatkowego jest strona. Natomiast w procedurach kontrolnych – kontrolowany. Strona (kontrolowany) posiada interes prawny w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej. Ów interes jest istotnym elementem przyjętej normatywnej definicji strony, obok wskazania konkretnych podmiotów zdefiniowanych w ordynacji podatkowej (m.in. podatnik, płatnik, inkasent). Odnosi się on bezpośrednio do sfery danego podmiotu – legitymuje ten konkretny podmiot do przypisania mu przymiotu strony (kontrolowanego) w konkretnym postępowaniu.

Wśród uczestników procedur podatkowych występują także inne podmioty, których rola procesowa w porównaniu ze stroną (kontrolowanym) jest odmienna. Nie są oni materialnoprawnie związani ze sprawą podatkową. Ich udział ma jedynie „procesowy” charakter w sprawie dotyczącej innej osoby, a co za tym idzie, nie opierają swojego uczestnictwa na interesie prawnym. Podmioty te nie wiążą się z żadną ze stron stosunku prawnopodatkowego. Dotychczas, w nauce prawa

podatkowego i administracyjnego, na określenie tej kategorii uczestników procedur podatkowych (administracyjnych) przyjęło się mówić „podmioty na prawach strony” lub „uczestnicy na prawach strony”. Pojęcie to, co wymaga podkreślenia, nie ma jednak charakteru normatywnego¹. Jednocześnie należy zwrócić uwagę, że termin „podmiot (uczestnik) na prawach strony” jest kategorią wyłącznie postępowania podatkowego – pojęcie dostosowane swoim zakresem tylko do postępowania podatkowego, zaś kształtowanie stosunków prawnych (praw i obowiązków) podmiotów prawa podatkowego odbywa się nie tylko w drodze postępowania jurysdykcyjnego, lecz także w innych procedurach (kontrola podatkowa, postępowanie kontrolne), w których ustawodawca nie posługuje się pojęciem „strona”, ale „kontrolowany”. Stąd też posługiwanie się pojęciem „podmioty na prawach strony” nie w pełni oddaje istotę tej instytucji, w szczególności jeżeli weźmiemy pod uwagę przyjęte przez ustawodawcę podatkowego formy prawne realizacji zobowiązań podatkowych. Adekwatną nazwą na określenie tej instytucji procesowej jest termin „współuczestnictwo”. Przemawia za tym, co zostanie w opracowaniu wykazane, wiele argumentów.

Badanie instytucji współuczestnictwa w procedurach podatkowych uzasadnione jest potrzebą weryfikacji obecnie funkcjonujących rozwiązań prawnych dotyczących tej materii w kontekście ich praktycznego znaczenia oraz realizacji stawianych tej instytucji celów. W szczególności poczynione w niniejszej rozprawie badania dadzą odpowiedź na następujące pytania: Kto ma „status” współuczestnika w procedurach podatkowych? Jaki jest zakres ich uprawnień w poszczególnych procedurach związanych z realizacją zobowiązań podatkowych? Czy instytucja ta jest wykorzystywana na etapie stosowania przepisów prawa podatkowego i czy jest ona w ogóle potrzebna?

Celem rozprawy jest zatem także ustalenie zakresu podmiotów współuczestniczących w realizacji zobowiązań podatkowych oraz ich uprawnień, szczegółowych problemów pojawiających się w praktyce i ich doniosłości praktycznej. Za zasadnością podjęcia analizy przed-

¹ W art. 133a § 3 o.p. ustawodawca stwierdza, że organizacja społeczna uczestniczy w postępowaniu na prawach strony. Zaś art. 188 k.p.a. stanowi, że prokuratorowi, który bierze udział w postępowaniu w przypadkach określonych w art. 182–184, służą prawa strony. W powołanych przepisach przy określaniu uprawnień procesowych organizacji społecznej i prokuratora posłużono się terminem „prawa strony”. Natomiast wyrażenia: „podmioty na prawach strony” lub „uczestnicy na prawach strony” są pojęciami języka prawniczego, określającymi wszystkie podmioty wyposażone w uprawnienia procesowe strony postępowania podatkowego.

miotowego zagadnienia przemawia to, że pozycja różnego rodzaju podmiotów mogących współuczestniczyć w procesie stosowania przepisów prawa podatkowego jest nie do końca przejrzysta. W wielu przypadkach należy niejako „domniemywać” dopuszczalności ich udziału w poszczególnych procedurach. Także zakres ich kompetencji jest niedookreślony. Znaczenia zaś roli współuczestników biorących udział w procesie stosowania prawa podatkowego nie można nie doceniać. Udział współuczestników w realizacji zobowiązań podatkowych jest wieloaspektowy. Podyktowany może być ochroną interesów określonych grup społecznych. Ponadto może zachodzić potrzeba „kontroli” przestrzegania praw człowieka i obywatela w procesie stosowania przepisów prawa podatkowego, ochrona interesów związku publicznoprawnego czy też ochrona praworządności.

Podjęte rozważania umożliwią dokładne poznanie zasadniczych mankamentów obecnie obowiązujących regulacji prawnych w tym zakresie. W następstwie tego będzie można dokonać kompleksowej oceny funkcjonowania instytucji współuczestnictwa w procedurach podatkowych w Polsce. Ponadto w oparciu o nie mogą zostać zainicjowane zmiany przepisów dotyczących współuczestników procedur podatkowych, które nie zawsze są jasne, a tym samym ich stosowanie wywołuje problemy. W ten sposób doprowadzić można do ewentualnego usprawnienia funkcjonowania tej instytucji prawa podatkowego.

Podstawową metodą badawczą wykorzystaną w pracy jest metoda jurystyczna (formalno-dogmatyczna). Analizie poddano przepisy prawne, które regulują przedmiotową instytucję przy uwzględnieniu poglądów doktryny oraz istniejącego orzecznictwa. Podstawowymi kryteriami wykorzystanymi w celu oceny regulacji prawnych dotyczących przedmiotowej instytucji jest kryterium przejrzystości, funkcjonalności, skuteczności realizacji określonych celów jej przypisanych. Należy zwrócić uwagę, że w literaturze prawa podatkowego brak jest publikacji, które kompleksowo traktowałyby o podmiotach wyposażonych w uprawnienia procesowe strony (kontrolowanego). W zasadzie można wskazać dwie publikacje². Nie odnoszą się one przy tym bezpośrednio do procedur podatkowych, lecz ogólnego postępowania administracyjnego. Tylko w ograniczonym zakresie autorzy nawiązują do przepisów normujących jurysdykcyjne postępowanie podatkowe. Istniejące publi-

² W. Czerwiński, *Udział prokuratora w postępowaniu administracyjnym*, Toruń 2009 oraz A. Gronkiewicz, *Organizacja społeczna w ogólnym postępowaniu administracyjnym*, Warszawa 2012.

kacje poświęcone są zatem jedynie wybranym (wąskim) aspektom dotyczącym współuczestnictwa w realizacji zobowiązań podatkowych. Nie obejmują one całościowo przedmiotowej problematyki. Szczególnie brak jest pozycji monograficznych, które definiowałyby pojęcie instytucji współuczestnictwa w procedurach podatkowych, systematyzowałyby ją oraz zawierałyby kompleksową ocenę obecnego stanu prawnego w tym zakresie, z ewentualnym określeniem kierunków zmian.

Ocena funkcjonowania instytucji współuczestnictwa ma wymiar nie tylko teoretyczny, lecz także praktyczny. W tym celu wykorzystano metodę empiryczną. Badaniami objęte zostały podmioty prowadzące poszczególne procedury podatkowe – organy podatkowe zarówno państwowe, jak i samorządowe oraz organy kontroli skarbowej. Podkreślić należy, że realizowane były one w latach 2009–2010 w ramach grantu badawczego nr NN110 208240 – „Współuczestnicy w procedurach podatkowych”³ głównie przy wykorzystaniu ankiet oraz w niewielkim zakresie stosowano wywiad. Badania przeprowadzono wśród: 30 naczelników urzędów skarbowych, 10 dyrektorów izb skarbowych, 30 naczelników urzędów celnych, 10 dyrektorów izb celnych, 100 wójtów, burmistrzów (prezydentów miast), 10 samorządowych kolegiów odwoławczych, 8 dyrektorów urzędów kontroli skarbowej, Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej oraz u Ministra Finansów. Ponadto objęto nimi: 23 prokuratury okręgowe, 40 prokuratur rejonowych, Rzecznika Praw Obywatelskich, Prezesa Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów oraz Ministra Rolnictwa.

Podkreślić trzeba, że zrealizowane badania są pierwszymi w Polsce dotyczącymi funkcjonowania w praktyce instytucji współuczestnictwa w procedurach podatkowych. Należy mieć przy tym nadzieję, że poczynione ustalenia zostaną docelowo poddane analizie przez organy mające wpływ na kształt regulacji prawnych w zakresie współuczestnictwa w procedurach podatkowych.

Konstrukcja pracy składa się z siedmiu rozdziałów. W pierwszym z nich przedstawione zostało pojęcie i istota procedur podatkowych. Okazało się to niezbędne, ponieważ termin „procedury podatkowe” nie ma wymiaru normatywnego i jest przy tym niejednolicie rozumiany w doktrynie prawa podatkowego. Wyodrębnienie procedur podatkowych z innych form działania organów administracji podatkowej

³ Projekt badawczy realizowany był na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego w Olsztynie.

umożliwiło przejście do zasadniczej części pracy, tj. opracowania koncepcji współuczestnictwa w procedurach podatkowych. Kwestia ta przedstawiona została w rozdziale drugim. Dokonano w nim analizy zakresu znaczeniowego terminu „współuczestnictwo” prezentowanego dotychczas w nauce prawa cywilnego, administracyjnego i podatkowego, a następnie zaproponowano nowy sposób jego rozumienia. W tej części pracy wskazane zostały także relacje pomiędzy instytucją współuczestników a pozostałymi kategoriami uczestników procedur podatkowych (stroną, świadkami, biegłymi, pomocnikami procesowymi). Ponadto przedstawiono poszczególne kategorie współuczestników, przesłanki ich udziału w procedurach związanych z realizacją zobowiązań podatkowych oraz dokonano ich klasyfikacji.

Aktualny stan przepisów regulujących instytucję współuczestnictwa jest zasadniczą przyczyną powstawania licznych problemów interpretacyjnych w każdej procedurze podatkowej i na każdym jej etapie. W niniejszej rozprawie są one przedstawione i poddane analizie w rozdziałach od trzeciego do szóstego. Ma ona na celu wskazanie na możliwe sposoby ich rozwiązania. Analiza ta umożliwi również określenie, gdzie te problemy powstają najczęściej i jakie przepisy (lub ich brak) są bezpośrednią przyczyną ich powstawania. To z kolei pozwoli sformułować postulaty zmian w przepisach normujących instytucję współuczestnictwa. Każdy z tych rozdziałów zawiera jednocześnie wyniki i wnioski z badań empirycznych.

Niewątpliwie przedstawienie instytucji współuczestnictwa w polskim systemie prawnym nie byłoby kompletne bez dokonania analizy regulacji prawnych obowiązujących w innych systemach prawnych. W tym celu wykorzystano metodę prawno-porównawczą. Badania regulacji prawnych w zakresie procedur podatkowych i instytucji współuczestnictwa w wybranych krajach europejskich przeprowadzono w ostatnim rozdziale pracy. W założeniu jego celem jest stwierdzenie, czy przyjęta przez ustawodawcę polskiego instytucja współuczestnictwa jest „standardem proceduralnym” czy też nie oraz, w przypadku gdy w danym państwie ona funkcjonuje – analiza zakresu uprawnień współuczestników.

Praca uwzględnia stan prawny na dzień 31 grudnia 2012 r.

Rozdział 1

Pojęcie i rodzaje procedur podatkowych

1.1. Uwagi ogólne

Przedstawienie instytucji współuczestnictwa w procedurach podatkowych wymaga w pierwszej kolejności zdefiniowania terminu „procedury podatkowe”. Jest to konieczne, gdyż pojęcie to nie ma charakteru normatywnego – ustawodawca polski nim się nie posługuje. Jest ono przy tym różnie rozumiane w nauce prawa podatkowego. Stosunkowo często można spotkać się z utożsamianiem terminów „procedura podatkowa” i „postępowanie podatkowe”. Załatwianie spraw podatkowych przez organy administracji publicznej nie odbywa się jednak wyłącznie w drodze jednej procedury. Ustawodawca przewidział kilka dających się wyraźnie odróżnić procedur w celu zapewnienia prawidłowej realizacji zobowiązań podatkowych. Procedury stosowane przy załatwianiu spraw podatkowych nie mają jednolitej struktury, wręcz przeciwnie – jest ona złożona. Każda z nich cechuje się pewnymi odrębnościami, a co za tym idzie – pełnią one rozmaite cele i funkcje. Podkreślić trzeba, że nie każde działanie organu administracji publicznej kierowane do określonego podmiotu (adresata) dokonywane jest w ramach procedur podatkowych. Niektóre z nich mieszczą się w pojęciu czynności materialno-technicznych. Z tych też powodów celem niniejszego rozdziału jest wyjaśnienie przyjętej na potrzeby niniejszej rozprawy koncepcji pojęcia „procedury podatkowe”. Umożliwi to w dalszej kolejności wyodrębnienie i przedstawienie instytucji współuczestników w każdej z procedur.

Zaprezentowanie koncepcji terminu „procedury podatkowe” skłania na wstępie także do zastanowienia się nad istotą, celami i funkcją procedur w prawie. Jedną z kategorii procedur prawnych są

niewątpliwie procedury administracyjne, a w wśród nich procedury podatkowe. Procedury te (podatkowe) posiadają pewne istotne cechy charakterystyczne, pozwalające na wyodrębnienie ich z ogólnego postępowania administracyjnego (jurysdykcyjnego postępowania administracyjnego). Za koniecznością wyłączenia procedur podatkowych (w szczególności postępowania podatkowego) z ogólnego postępowania administracyjnego, a tym samym ukształtowania się samodzielnych, specyficznych procedur, przemawia wiele argumentów. Zostaną one przedstawione w dalszej części niniejszego rozdziału.

1.2. Procedury w prawie. Pojęcie, cele i funkcje

Termin „procedura” nie jest pojęciem języka prawnego. W języku potocznym przez pojęcie to rozumie się unormowany przepisami, zwyczajami sposób prowadzenia, załatwienia jakiejś sprawy; tok, tryb, przebieg czegoś⁴. Jest to więc zbiór szczegółowych instrukcji dotyczących sposobu wykonywania serii czynności, realizowanych często lub systematycznie. Chodzi tutaj o zestaw działań, jakie należy podjąć i wykonać w określonej kolejności i formie, aby osiągnąć zamierzony skutek. Procedura z reguły stanowi więc sekwencję działań człowieka lub zespołu ludzi zaangażowanych w realizację jakiegoś zadania.

W języku prawniczym termin „procedura” bywa równoważony terminem „postępowanie”⁵. Według B. Brzezińskiego i W. Nykiela słowo „procedura” oznacza sformalizowany ciąg działań (czynności) organów władzy publicznej (sądy, organy administracji rządowej lub samorządowej) oraz podmiotów, do których działania te się odnoszą, zmierzających – w ramach posiadanych przez te organy kompetencji – do osiągnięcia celu tych działań, jakim jest podjęcie prawnie znaczącego aktu władztwa publicznego. Celem tym może być na przykład rozstrzygnięcie sporu, określenie w sposób prawnie wiążący sytuacji prawnej (prawa lub obowiązków konkretnego podmiotu) lub stwierdzenie istniejącego stanu faktycznego. Nie każde jednak działanie orga-

⁴ *Słownik języka polskiego*, t. II, red. M. Szymczak, Warszawa 1979, s. 926.

⁵ L. Kurowski, *Wstęp do nauki prawa finansowego*, Warszawa 1976, s. 42; zob. także A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2004, s. 361; K. Sobieralski, *Nadzwyczajne tryby postępowania administracyjnego*, Wrocław 2009, s. 15; P. Mrkčyva, *Finanční právo a finanční správa*, t. II, Brno 2004, s. 40; V. Babčák, *Danové právo procesné*, Košice 2000, s. 38 i n.

nu administracji publicznej, kierowane do podmiotu spoza aparatu tej władzy, ma miejsce w ramach tak rozumianej procedury. Niektóre z tych działań mieszczą się z powodzeniem w zakresie czynności materialno-technicznych (np. złożenie zeznania podatkowego). Ponadto, aby można było mówić o działaniach „proceduralnych” podmiotów spoza sfery aparatu władzy, muszą być one uprawnione do takich działań w świetle przepisów regulujących tok postępowania. Z reguły jednak jest tak, że podmioty te mogą co najwyżej w określonych sytuacjach inicjować postępowanie, stając się stroną tych postępowań⁶.

Procedury stanowią więc zorganizowany ciąg działań według określonego układu czynności następujących kolejno aż do końcowego efektu dokonania w zależności od regulacji prawnej czynności prawnych lub czynności faktycznych. Zarówno stanowienie prawa, jak i jego stosowanie odbywają się w toku ciągu zorganizowanego działania. Zorganizowany ciąg działań to ciąg podejmowania czynności prawnych i faktycznych, z których każda ma określone miejsce i skutek w tym działaniu. Zorganizowany ciąg działań odpowiada pojęciu „proces” rozumianemu jako ścisły związek regularnie następujących po sobie stadiów rozwoju, które składają się na jeden cykl⁷.

Terminu „procedura” można używać w znaczeniu szerokim i wąskim. W znaczeniu szerokim „procedura” oznacza tryb dokonywania prawnych czynności konwencjonalnych, a więc zarówno przewidziany prawem tryb podejmowania decyzji przez organy administracji publicznej, jak i procedury dokonywania czynności prawnych przez osoby fizyczne i osoby prawne, dla których ważności niezbędny jest określony prawnie tryb postępowania. Natomiast w wąskim znaczeniu „procedura” oznacza zbiór przepisów prawnych regulujących tryb działania organów państwowych i innych podmiotów publicznych mających kompetencje do dokonywania aktów władczych, to jest tworzenia i stosowania prawa⁸.

⁶ B. Brzeziński, W. Nykiel, *Uwagi o treści i zakresie pojęcia „procedura podatkowa”* (w:) *Procedura administracyjna wobec wyzwań współczesności*, Łódź 2004, s. 55.

⁷ B. Adamiak, *Zagadnienia ogólne procesowego prawa administracyjnego* (w:) *System prawa administracyjnego*, t. IX, *Prawo procesowe administracyjne*, red. R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, t. IX, Warszawa 2010, s. 3.

⁸ W. Lang, *Prawo procesowe a prawo materialne. Wzajemne relacje* (w:) *Prawo w XXI wieku. Księga pamiątkowa 50-lecia Instytutu Nauk Prawnych Polskiej Akademii Nauk*, red. W. Czaplński, Warszawa 2006, s. 427 i n.

Bogumił Pahl – doktor nauk prawnych; adiunkt w Katedrze Prawa Finansowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego w Olsztynie; specjalizuje się w prawie podatkowym, a w szczególności w problematyce podatków i opłat samorządowych; doradca instytucji samorządowych; członek Stowarzyszenia Centrum Informacji i Organizacji Badań Finansów Publicznych i Prawa Podatkowego Kraju Europy Środkowej i Wschodniej; członek Zespołu Ekspertkiego ds. Lokalnego Prawa Podatkowego; autor licznych opracowań z zakresu prawa podatkowego.

„Recenzowana monografia stanowi istotny wkład Autora do doktryny prawa podatkowego i postępowania podatkowego. Z uwagi na oryginalne ujęcie problematyki, tak istotnej dla sfery stosowania prawa podatkowego, powinna na stałe wejść do zbioru podstawowych publikacji z zakresu podatków i prawa podatkowego”.

Prof. dr hab. Zbigniew Ofiarski

„(...) w recenzowanej rozprawie poruszono ważny i przede wszystkim wielowarstwowy i trudny od strony merytorycznej problem współuczestnictwa w procedurach podatkowych. Podjęta problematyka nie jest banalna. Odznacza się istotnym znaczeniem tak w wymiarze teoretycznym, jak i praktyki prawa podatkowego”.

Dr hab. Paweł Smoleń, prof. KUL

- W opracowaniu można odnaleźć odpowiedzi na takie pytania, jak:
 - co należy rozumieć pod pojęciem współuczestnictwa?
 - kto posiada status współuczestników procedur podatkowych?
 - jakie uprawnienia w procedurach podatkowych ma prokurator?
 - do kogo może zwrócić się gmina o wyeliminowanie z obrotu prawnego decyzji Samorządowego Kolegium Odwoławczego godzącej w jej interes majątkowy?
 - jakie warunki musi spełnić organizacja społeczna aby włączyć się do danej procedury podatkowej?
 - czy Rzecznik Praw Obywatelskich może złożyć sprzeciw od decyzji ostatecznej?
- W publikacji Czytelnik znajdzie komentarze, wyjaśnienia oraz najnowsze orzecznictwo sądowe związane z omawianą w niej tematyką.
- Książka skierowana jest do: pracowników państwowych i samorządowych organów podatkowych oraz organów kontroli skarbowej, prokuratorów, doradców podatkowych, radców prawnych, pracowników sądów administracyjnych oraz do samych podatników.

**PRZEGLĄD
PODATKOWY**

SERIA REKOMENDOWANA PRZEZ PRZEGLĄD PODATKOWY

ISSN 1897-4392
ISBN 978-83-264-4221-6



9 788326 442216

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