

SYSTEM
PRAWA ADMINISTRACYJNEGO
PROCESOWEGO

redaktorzy naczelni
Grzegorz Łaszczyca, Andrzej Matan

POSTĘPOWANIA
AUTONOMICZNE
I SZCZEGÓLNE

POSTĘPOWANIA
NIEJURYSDYKCYJNE

TOM IV

redakcja naukowa
Andrzej Matan

SYSTEM PRAWA ADMINISTRACYJNEGO PROCESOWEGO

redaktorzy naczelni
Grzegorz Łaszczyca, Andrzej Matan

TOM I

Zagadnienia ogólne

Grzegorz Łaszczyca

TOM II

Postępowanie administracyjne ogólne

Część 1. Zakres przedmiotowy i podmiotowy
postępowania administracyjnego ogólnego

Wojciech Chróścielewski

Część 2. Zasady ogólne postępowania
administracyjnego ogólnego

Wojciech Piątek, Jan Paweł Tarno

Część 3. Czynności procesowe w postępowaniu
administracyjnym ogólnym

Grzegorz Łaszczyca, Andrzej Matan

Część 4. Dynamika postępowania
administracyjnego ogólnego

Czesław Martysz

Część 5. Weryfikacja rozstrzygnięć w postępowaniu
administracyjnym ogólnym

Barbara Adamiak

TOM III

Administracyjne postępowanie egzekucyjne i zabezpieczające

Część 1. Administracyjne postępowanie
egzekucyjne i zabezpieczające. Zagadnienia ogólne

Dariusz Ryszard Kijowski

Część 2. Administracyjne postępowanie
egzekucyjne i zabezpieczające. Zagadnienia szczegółowe

Dariusz Ryszard Kijowski

TOM IV

Postępowania autonomiczne i szczególne.

Postępowania niejurysdykcyjne

Andrzej Matan

SYSTEM
PRAWA ADMINISTRACYJNEGO
PROCESOWEGO

redaktorzy naczelni
Grzegorz Łaszczyca, Andrzej Matan

POSTĘPOWANIA
AUTONOMICZNE
I SZCZEGÓLNE

POSTĘPOWANIA
NIEJURYSDYKCYJNE

TOM IV

redakcja naukowa
Andrzej Matan

Grzegorz Łaszczyca – profesor doktor habilitowany nauk prawnych, kierownik zespołu badawczego instytucji prawa administracyjnego procesowego w Instytucie Nauk Prawnych na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Śląskiego w Katowicach; radca prawny; Prezes Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Katowicach; autor i współautor wielu opracowań z zakresu prawa i postępowania administracyjnego, w szczególności komentarza do przepisów kodeksu postępowania administracyjnego (2005, 2007 i 2010), podręcznika *Postępowanie administracyjne ogólne* (2003) oraz monografii: *Mediacja w ogólnym postępowaniu administracyjnym* (2018), *Akta sprawy w ogólnym postępowaniu administracyjnym* (2014), *Postanowienie administracyjne w ogólnym postępowaniu administracyjnym* (2011), *Rozprawa administracyjna w ogólnym postępowaniu administracyjnym* (2008), *Zawieszenie ogólnego postępowania administracyjnego* (2005), *Umorzenie ogólnego postępowania administracyjnego* (2002), *Zażalenie w ogólnym postępowaniu administracyjnym* (2000) i *Doręczenie w postępowaniu administracyjnym ogólnym i podatkowym* (1998).

Andrzej Matan – profesor doktor habilitowany nauk prawnych; członek zespołu badawczego instytucji prawa administracyjnego procesowego Instytutu Nauk Prawnych Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Śląskiego w Katowicach; sędzia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach; autor i współautor wielu opracowań z zakresu prawa i postępowania administracyjnego, w szczególności komentarzy do przepisów kodeksu postępowania administracyjnego (2005, 2007 i 2010), do ustawy o samorządzie terytorialnym (2016, 2018, 2021), podręcznika *Postępowanie administracyjne ogólne* (2003) oraz monografii: *Rażące naruszenie prawa jako przesłanka odpowiedzialności majątkowej funkcjonariusza publicznego* (2014), *Stwierdzenie wygaśnięcia decyzji administracyjnej* (2020), *Zastępstwo procesowe w ogólnym postępowaniu administracyjnym* (2001), *Umorzenie ogólnego postępowania administracyjnego* (2002), *Doręczenie w postępowaniu administracyjnym ogólnym i podatkowym* (1998). Redaktor naukowy (wraz z G. Łaszczycą) *Systemu Prawa Administracyjnego Procesowego*.

Poszczególne rozdziały tomu IV napisali:

Stefan Babiarz, Wojciech Chróścielewski – cz. I, rozdz. 1, pkt 1.1
Tomasz Bąkowski – cz. II, rozdz. 2, pkt 2.1
Elżbieta Błach, Paulina Gwoździewicz-Matan – cz. I, rozdz. 2, pkt 2.2.10
Adam Bochentyn – cz. II, rozdz. 5, pkt 5.4
Mariusz Bogusz – cz. I, rozdz. 1, pkt 1.2
Agata Cebera, Jakub Grzegorz Firlus – cz. II, rozdz. 5, pkt 5.5
Dominika Cendrowicz – cz. II, rozdz. 5, pkt 5.1
Jacek Chlebny – cz. I, rozdz. 2, pkt 2.2.8
Paweł Dańczak – cz. I, rozdz. 2, pkt 2.3.1
Grzegorz Dobrowolski – cz. I, rozdz. 2, pkt 2.2.9
Małgorzata Gajda-Durlik – cz. I, rozdz. 2, pkt 2.2.1
Dawid Gregorczyk – cz. II, rozdz. 4, pkt 4.3
Anna Gronkiewicz – cz. II, rozdz. 4, pkt 4.1.1
Aleksander Jakubowski, Rafał Stankiewicz – cz. I, rozdz. 2, pkt 2.3.2
Marcin Kamiński – cz. I, rozdz. 2, pkt 2.1; cz. II, rozdz. 1, cz. II, rozdz. 4, pkt 4.4, 4.5
Zbigniew R. Kmiecik – cz. II, rozdz. 3, pkt 3.2
Paweł Kornacki – cz. II, rozdz. 3, pkt 3.3
Grzegorz Krawiec – cz. I, rozdz. 2, pkt 2.2.11, 2.2.12; cz. II, rozdz. 5, pkt 5.3
Dorota Łobos-Kotowska – cz. II, rozdz. 4, pkt 4.2
Katarzyna Małysa-Sulińska – cz. I, rozdz. 2, pkt 2.2.5
Andrzej Matan – wstęp
Michał Miłosz – cz. I, rozdz. 2, pkt 2.3.3
Karolina Rokicka-Murszewska – cz. I, rozdz. 2, pkt 2.2.7
Iwona Sierpowska – cz. I, rozdz. 2, pkt 2.2.6
Lucyna Staniszevska – cz. I, rozdz. 2, pkt 2.2.13
Weronika Szafrńska – cz. II, rozdz. 5, pkt 5.2
Ewa Szewczyk, Marek Szewczyk – cz. II, rozdz. 2, pkt 2.2
Katarzyna Szlachetko – cz. II, rozdz. 2, pkt 2.3
Agnieszka Ziółkowska – cz. II, rozdz. 4, pkt 4.1.2
Artur Żurawik – cz. I, rozdz. 2, pkt 2.2.2–2.2.4; cz. II, rozdz. 3, pkt 3.1

Stan prawny na 30.04.2021 r.
z uwzględnieniem zmian wprowadzanych ustawą z 18.11.2020 r.
o doręczeniach elektronicznych (Dz.U. poz. 2320), które wejdą w życie 1.07.2021 r.

Recenzent
Prof. dr hab. Wojciech Piątek

Wydawca
Izabella Małecka

Redaktor prowadzący
Joanna Ołówek

Opracowanie redakcyjne
JustLuk



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.

Szanujemy prawo i własność
Więcej na www.legalnakultura.pl
Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2021

ISBN 978-83-8223-604-0

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.
Dział Praw Autorskich
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33
tel. 22 535 82 19
e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	31
Wstęp	45

CZĘŚĆ I. POSTĘPOWANIA AUTONOMICZNE I SZCZEGÓLNE

ROZDZIAŁ 1. Postępowania autonomiczne (odrębne)	51
1.1. Postępowanie podatkowe	56
1.1.1. Ewolucja uregulowań prawnych postępowania podatkowego	56
1.1.2. Postępowanie podatkowe jako szczególne postępowanie administracyjne	58
1.1.3. Zasady ogólne postępowania podatkowego a zasady ogólne Kodeksu postępowania administracyjnego	64
1.1.3.1. Uwagi ogólne	64
1.1.3.2. Zasady ogólne w projekcie nowej Ordynacji podatkowej ...	69
1.1.4. Podmioty postępowania podatkowego	71
1.1.4.1. Organ podatkowy i jego właściwość	71
1.1.4.2. Strona	77
1.1.4.3. Pełnomocnik	80
1.1.4.4. Podmioty na prawach strony	82
1.1.5. Przepisy porządkowe i środki oddziałujące na przebieg postępowania	82
1.1.5.1. Doręczenia	82
1.1.5.2. Wezwania	85
1.1.5.3. Środki przeciwdziałania bezczynności organu	86
1.1.5.4. Dochowanie terminu	86
1.1.6. Postępowanie przed organem pierwszej instancji	88
1.1.6.1. Wszczęcie postępowania podatkowego	88
1.1.6.2. Postępowanie dowodowe	92
1.1.6.3. Zawieszenie postępowania	100
1.1.7. Akty kończące postępowanie podatkowe	102
1.1.7.1. Decyzja	102
1.1.7.2. Inne formy prawne zakończenia postępowania	105
1.1.8. Postępowanie przed organem drugiej instancji	106
1.1.8.1. Uwagi ogólne	106
1.1.8.2. Odwołanie od decyzji	110
1.1.8.3. Zażalenie	122

1.1.8.4.	Rygor natychmiastowej wykonalności	122
1.1.8.5.	Wstrzymanie wykonania ostatecznej decyzji podatkowej ...	123
1.1.9.	Nadzwyczajne tryby postępowania podatkowego	124
1.1.9.1.	Uwagi ogólne	124
1.1.9.2.	Wznowienie postępowania podatkowego	125
1.1.9.3.	Stwierdzenie nieważności decyzji podatkowej	130
1.1.9.4.	Zmiana lub uchylenie decyzji podatkowej	133
1.1.9.5.	Stwierdzenie wygaśnięcia decyzji	135
1.1.10.	Kary porządkowe	137
1.1.11.	Koszty postępowania podatkowego	138
1.1.12.	Podsumowanie	139
1.2.	Postępowanie konsularne	140
1.2.1.	Ewolucja regulacji prawnej w zakresie postępowania konsularnego	140
1.2.2.	Stosunek regulacji w zakresie postępowania przed konsulem w Prawie konsularnym do Kodeksu postępowania administracyjnego i innych aktów normatywnych	143
1.2.3.	Przyczyny odrębności postępowania przed konsulem jako administracyjnego postępowania szczególnego	145
1.2.4.	Zakres spraw z dziedziny prawa administracyjnego załatwianych w trybie postępowania przed konsulem	147
1.2.5.	Postępowanie przed konsulem w świetle Prawa konsularnego	148
1.2.5.1.	Systematyka przepisów regulujących postępowanie przed konsulem w Prawie konsularnym	148
1.2.5.2.	Konsul i jego właściwość	149
1.2.5.3.	Strona postępowania przed konsulem	150
1.2.5.4.	Wszczęcie postępowania i termin załatwienia sprawy	151
1.2.5.5.	Postępowanie wyjaśniające i środki dowodowe	152
1.2.5.6.	Rozstrzygnięcia i czynności kończące postępowanie przed konsulem	153
1.2.5.7.	Zwyczajne środki prawne	154
1.2.5.8.	Nadzwyczajne środki prawne	155
1.2.5.9.	Postępowanie przed konsulem a ogólne postępowanie administracyjne – istotne różnice	156
1.2.6.	Sądowa kontrola rozstrzygnięć i czynności konsula	157
ROZDZIAŁ 2.	Postępowania administracyjne szczególne (nieautonomiczne)	161
2.1.	Postępowania administracyjne szczególne. Zagadnienia ogólne	203
2.1.1.	Istota i cel postępowania administracyjnego jurysdykcyjnego	203
2.1.2.	Postępowania administracyjne ogólne i szczególne. Zasadnicze kryteria dyferencjacji	209
2.1.3.	Kategoryzacja typologiczna postępowań administracyjnych szczególnych na tle specyfiki spraw będących ich przedmiotem	219
2.1.4.	Metody normatywnego kształtowania relacji między modelem ogólnym a modelami szczególnymi postępowania administracyjnego	234
2.1.5.	Typowe modyfikacje reguł procesowych modelu ogólnego w postępowaniach szczególnych. Problem granic modyfikacji ogólnego standardu ochrony praw procesowych jednostki	241

2.2.	Rodzaje postępowań szczególnych (wybrane)	263
2.2.1.	Postępowanie w sprawach z zakresu ubezpieczeń społecznych	263
2.2.1.1.	Ewolucja postępowania szczególnego	263
2.2.1.2.	Regulacja prawna postępowania w sprawach z zakresu ubezpieczeń społecznych	266
2.2.1.3.	Zasady ogólne postępowania w sprawach z zakresu ubezpieczeń społecznych	272
2.2.1.3.1.	Rekonstrukcja i znaczenie zasad ogólnych postępowania w sprawach z zakresu ubezpieczeń społecznych	272
2.2.1.3.2.	Zasady wyrażone w Kodeksie postępowania administracyjnego a zasady postępowania w sprawach z zakresu ubezpieczeń społecznych	274
2.2.1.4.	Warunki dopuszczalności postępowania	284
2.2.1.5.	Elementy statyczne postępowania	285
2.2.1.5.1.	Podmioty procesowe	285
2.2.1.5.1.1.	Organ prowadzący postępowanie ..	285
2.2.1.5.1.2.	Strony postępowania	289
2.2.1.5.1.3.	Pozostali uczestnicy postępowania	294
2.2.1.5.2.	Przedmiot postępowania	294
2.2.1.6.	Elementy dynamiczne postępowania	297
2.2.1.6.1.	Cechy regulacji prawnej toku postępowania ...	297
2.2.1.6.2.	Wszczęcie postępowania	298
2.2.1.6.3.	Postępowanie wyjaśniające	302
2.2.1.6.4.	Zakończenie postępowania	305
2.2.1.7.	Postępowanie odrębne w sprawie przyznania świadczeń w drodze wyjątku	310
2.2.1.8.	Weryfikacja rozstrzygnięć w sprawach z zakresu ubezpieczeń społecznych	312
2.2.1.8.1.	Zwyczajne środki prawne	312
2.2.1.8.1.1.	Koncepcja drogi odwoławczej w sprawach z zakresu ubezpieczeń społecznych	312
2.2.1.8.1.2.	Istota i charakter prawny środka odwoławczego w sprawach z zakresu ubezpieczeń społecznych	313
2.2.1.8.1.3.	Tryb samokontroli organu rentowego w postępowaniu odwoławczym	314
2.2.1.8.1.4.	Istota i charakter prawny administracyjnych środków zaskarżenia w sprawach z zakresu ubezpieczeń społecznych	316
2.2.1.8.2.	Nadzwyczajne środki prawne	317

2.2.1.9.	Sądowoadministracyjna kontrola decyzji w sprawach z zakresu ubezpieczeń społecznych	323
2.2.1.10.	Podsumowanie	325
2.2.2.	Postępowanie reglamentacyjne	326
2.2.2.1.	Zagadnienia wstępne	326
2.2.2.1.1.	Pojęcie reglamentacji, reglamentacji działalności gospodarczej oraz postępowań reglamentacyjnych	326
2.2.2.1.2.	Źródła prawa	330
2.2.2.2.	Zasady ogólne	332
2.2.2.2.1.	Znaczenie zasad ogólnych dla postępowań reglamentacyjnych	332
2.2.2.2.2.	Zasady konstytucyjne a zasady postępowań reglamentacyjnych	333
2.2.2.2.3.	Zasady wyrażone w Kodeksie postępowania administracyjnego a zasady postępowania wobec przedsiębiorców	340
2.2.2.2.3.1.	Uwagi ogólne	340
2.2.2.2.3.2.	Zasada „co nie jest prawem zabronione, jest dozwolone”	341
2.2.2.2.3.3.	Obowiązek wykonywania działalności gospodarczej zgodnie z zasadami uczciwej konkurencji	342
2.2.2.2.3.4.	Zasada poszanowania dobrych obyczajów	343
2.2.2.2.3.5.	Zasada poszanowania słuszných interesów innych przedsiębiorców i konsumentów	346
2.2.2.2.3.6.	Zasada poszanowania oraz ochrony praw i wolności człowieka	347
2.2.2.2.3.7.	Zasada zaufania do przedsiębiorcy	348
2.2.2.2.3.8.	Zasada rozstrzygania wątpliwości faktycznych na korzyść przedsiębiorcy	349
2.2.2.2.3.9.	Zasada przyjaznej interpretacji przepisów	352
2.2.2.2.3.10.	Zasady pogłębiania zaufania, proporcjonalności, bezstronności i równego traktowania	355
2.2.2.2.3.11.	Zasada pewności prawa w procesie jego stosowania	357
2.2.2.3.	Załatwianie spraw związanych z działalnością gospodarczą	359
2.2.2.3.1.	Uwagi ogólne	359

2.2.2.3.2.	Zasady szybkości, prostoty i wnikliwości postępowania	360
2.2.2.3.3.	Zasada współdziałania organów w ustaleniach faktycznych i prawnych	362
2.2.2.3.4.	Zasada wyznaczania przedsiębiorcom rozsądnych terminów	363
2.2.2.3.5.	Odformalizowanie załatwiania spraw z zakresu działalności gospodarczej	364
2.2.2.4.	Reglamentacja działalności gospodarczej w świetle Prawa przedsiębiorców	366
2.2.2.4.1.	Przebieg i rozstrzygnięcia w postępowaniach reglamentacyjnych	366
2.2.2.4.2.	Podmioty procesowe	371
2.2.2.4.3.	Weryfikacja rozstrzygnięć wydanych w postępowaniach reglamentacyjnych	373
2.2.3.	Postępowania regulacyjne	376
2.2.3.1.	Uwagi ogólne	376
2.2.3.2.	Przedmiot i instrumenty regulacji	379
2.2.3.3.	Tendencje w regulacji gospodarczej	380
2.2.3.4.	Organy regulacyjne	382
2.2.3.5.	Zasady postępowań regulacyjnych	384
2.2.3.6.	Różnorodność postępowań regulacyjnych i właściwość organów	386
2.2.3.7.	Rozstrzygnięcia w postępowaniach regulacyjnych	386
2.2.3.8.	Weryfikacja rozstrzygnięć w postępowaniach regulacyjnych	388
2.2.4.	Postępowanie w sprawach antymonopolowych oraz ochrony konsumentów	391
2.2.4.1.	Uwagi ogólne	391
2.2.4.2.	„Interes publiczny” jako przesłanka dopuszczalności postępowań w sprawach antymonopolowych	392
2.2.4.3.	Organy ochrony konkurencji i konsumentów	396
2.2.4.4.	Zasady postępowań w sprawach z zakresu ochrony konkurencji i konsumentów	397
2.2.4.5.	Postępowanie wyjaśniające, antymonopolowe i inne	400
2.2.4.6.	Rozstrzygnięcia Prezesa UOKiK	401
2.2.4.7.	Weryfikacja rozstrzygnięć Prezesa UOKiK	402
2.2.5.	Postępowania w sprawach inwestycyjno-budowlanych	405
2.2.5.1.	Zagadnienia wstępne	405
2.2.5.2.	Postępowania w sprawach inwestycyjno-budowlanych prowadzone w oparciu o regulacje ogólne z tego zakresu ...	408
2.2.5.2.1.	Uwagi ogólne	408
2.2.5.2.2.	Przedmiot postępowań w sprawach inwestycyjno-budowlanych prowadzonych w oparciu o regulacje ogólne z tego zakresu ...	411

2.2.5.2.3.	Organ właściwy w sprawach inwestycyjno-budowlanych prowadzonych w oparciu o regulacje ogólne z tego zakresu	414
2.2.5.2.4.	Strony postępowania w sprawach inwestycyjno-budowlanych prowadzonych w oparciu o regulacje ogólne z tego zakresu	419
2.2.5.2.5.	Wszczęcie postępowania w sprawach inwestycyjno-budowlanych prowadzonych w oparciu o regulacje ogólne z tego zakresu . . .	428
2.2.5.2.6.	Ustalenia czynione w toku postępowania w sprawach inwestycyjno-budowlanych prowadzonych w oparciu o regulacje ogólne z tego zakresu	433
2.2.5.2.7.	Rozstrzygnięcie merytoryczne w sprawach inwestycyjno-budowlanych prowadzonych w oparciu o regulacje ogólne z tego zakresu . . .	442
2.2.5.2.8.	Weryfikacja podjętego rozstrzygnięcia w sprawach inwestycyjno-budowlanych prowadzonych w oparciu o regulacje ogólne z tego zakresu	446
2.2.5.2.8.1.	Odwołanie od decyzji w sprawach inwestycyjno-budowlanych prowadzonych w oparciu o regulacje ogólne z tego zakresu	447
2.2.5.2.8.2.	Stwierdzenie nieważności decyzji w sprawach inwestycyjno-budowlanych prowadzonych w oparciu o regulacje ogólne z tego zakresu	448
2.2.5.2.8.3.	Wznowienie postępowania w sprawach inwestycyjno-budowlanych prowadzonych w oparciu o regulacje ogólne z tego zakresu	450
2.2.5.2.8.4.	Wygaśnięcie rozstrzygnięcia w sprawach inwestycyjno-budowlanych prowadzonych w oparciu o regulacje ogólne z tego zakresu	451
2.2.5.3.	Postępowania w sprawach inwestycyjno-budowlanych prowadzone w oparciu o regulacje szczególne ujęte w specustawach inwestycyjnych	453
2.2.5.3.1.	Uwagi ogólne	453
2.2.5.3.2.	Przedmiot postępowań w sprawach inwestycyjno-budowlanych prowadzonych w oparciu o regulacje szczególne ujęte w specustawach inwestycyjnych	458

2.2.5.3.3.	Organ właściwy w sprawach inwestycyjno-budowlanych prowadzonych w oparciu o regulacje szczególne ujęte w specustawach inwestycyjnych	462
2.2.5.3.4.	Strony postępowania w sprawach inwestycyjno-budowlanych prowadzonych w oparciu o regulacje szczególne ujęte w specustawach inwestycyjnych	467
2.2.5.3.5.	Wszczęcie postępowania w sprawach inwestycyjno-budowlanych prowadzonych w oparciu o regulacje szczególne ujęte w specustawach inwestycyjnych	471
2.2.5.3.6.	Ustalenia czynione w toku postępowania w sprawach inwestycyjno-budowlanych prowadzonych w oparciu o regulacje szczególne ujęte w specustawach inwestycyjnych	475
2.2.5.3.7.	Rozstrzygnięcie merytoryczne w sprawach inwestycyjno-budowlanych prowadzonych w oparciu o regulacje szczególne ujęte w specustawach inwestycyjnych	480
2.2.5.3.8.	Weryfikacja podjętego rozstrzygnięcia w sprawach inwestycyjno-budowlanych prowadzonych w oparciu o regulacje szczególne ujęte w specustawach inwestycyjnych	486
2.2.5.3.8.1.	Odwołanie od decyzji w sprawach inwestycyjno-budowlanych prowadzonych w oparciu o regulacje szczególne ujęte w specustawach inwestycyjnych ..	486
2.2.5.3.8.2.	Stwierdzenie nieważności decyzji w sprawach inwestycyjno-budowlanych prowadzonych w oparciu o regulacje szczególne ujęte w specustawach inwestycyjnych	488
2.2.5.3.8.3.	Wznowienie postępowania w sprawach inwestycyjno-budowlanych prowadzonych w oparciu o regulacje szczególne ujęte w specustawach inwestycyjnych	489
2.2.5.3.8.4.	Fakultatywne odwołanie decyzji w sprawach inwestycyjno-budowlanych prowadzonych w oparciu o regulacje szczególne ujęte w specustawach inwestycyjnych	490

2.2.5.3.8.5.	Sądowa kontrola decyzji w sprawach inwestycyjno- -budowlanych prowadzonych w oparciu o regulacje szczególne ujęte w specustawach inwestycyjnych	491
2.2.6.	Postępowanie w sprawach z zakresu pomocy społecznej	493
2.2.6.1.	Zagadnienia wstępne	493
2.2.6.2.	Zasady ogólne postępowania	495
2.2.6.3.	Warunki dopuszczalności postępowania (przesłanki procesowe)	500
2.2.6.4.	Elementy (składniki) statyczne postępowania	501
2.2.6.4.1.	Podmioty procesowe	501
2.2.6.4.2.	Przedmiot postępowania	505
2.2.6.5.	Elementy (składniki) dynamiczne postępowania – czynności procesowe	506
2.2.6.6.	Postępowanie wyjaśniające	508
2.2.6.7.	Rozstrzygnięcia w postępowaniu w sprawach z zakresu pomocy społecznej	513
2.2.6.8.	Weryfikacja decyzji	516
2.2.6.9.	Szczególne problemy związane z wykonaniem rozstrzygnięć wydanych w postępowaniu w sprawach pomocy społecznej	522
2.2.7.	Postępowanie administracyjne prowadzone w stanach nadzwyczajnych	524
2.2.7.1.	Zagadnienia wstępne	524
2.2.7.1.1.	Pojęcie stanów nadzwyczajnych: stanu wyjątkowego, stanu wojennego i stanu klęski żywiłowej	524
2.2.7.1.2.	Relacja między ustawami o stanach nadzwyczajnych a Kodeksem postępowania administracyjnego	526
2.2.7.2.	Zasady ogólne postępowania	527
2.2.7.2.1.	Zasady konstytucyjne a zasady postępowania prowadzonego w stanach nadzwyczajnych	527
2.2.7.2.2.	Zasady wyrażone w Kodeksie postępowania administracyjnego a zasady postępowania prowadzonego w stanach nadzwyczajnych	529
2.2.7.3.	Elementy (składniki) statyczne postępowania	531
2.2.7.3.1.	Podmioty postępowania	531
2.2.7.3.1.1.	Organy prowadzące postępowanie	531
2.2.7.3.1.2.	Strony postępowania	534
2.2.7.3.2.	Przedmiot postępowania	536
2.2.7.4.	Decyzje w postępowaniu prowadzonym w stanach nadzwyczajnych	537

2.2.7.5.	Weryfikacja rozstrzygnięć wydanych w danym postępowaniu	540
2.2.7.5.1.	Zwyczajne środki prawne	540
2.2.7.5.2.	Nadzwyczajne środki prawne	543
2.2.7.6.	Sądowa kontrola decyzji	544
2.2.7.7.	Wykonanie rozstrzygnięć wydanych w postępowaniu	547
2.2.8.	Postępowania administracyjne w sprawach cudzoziemców	548
2.2.8.1.	Uwagi ogólne	548
2.2.8.1.1.	Pojęcie postępowania administracyjnego w sprawach cudzoziemców	548
2.2.8.1.2.	Kształtowanie się regulacji dotyczącej cudzoziemców	550
2.2.8.1.3.	Prawo do sądu w sprawach cudzoziemców	556
2.2.8.1.4.	Oddziaływanie prawa Unii Europejskiej i Europejskiej Konwencji Praw Człowieka na postępowania administracyjne w sprawach cudzoziemców	558
2.2.8.1.4.1.	Ogólne standardy postępowania ..	558
2.2.8.1.4.2.	Postępowanie w sprawie wjazdu i pobytu cudzoziemca	563
2.2.8.1.4.3.	Postępowanie w sprawie udzielenia ochrony	565
2.2.8.1.4.4.	Postępowanie w sprawie dotyczącej obywatelstwa	566
2.2.8.1.5.	Niejednolite traktowanie cudzoziemców	567
2.2.8.1.6.	Stosowanie Kodeksu postępowania administracyjnego w sprawach cudzoziemców	571
2.2.8.1.7.	Strona postępowania w sprawach cudzoziemców	573
2.2.8.1.8.	Właściwość organów w sprawach cudzoziemców	574
2.2.8.1.9.	Współdziałanie organów w sprawach cudzoziemców	575
2.2.8.1.10.	Odstąpienie od uzasadnienia decyzji lub postanowienia i korzystanie z materiałów niejawnych dla strony w postępowaniach w sprawach cudzoziemców	577
2.2.8.1.11.	Termin do załatwienia sprawy	579
2.2.8.1.12.	Zależność postępowań administracyjnych w sprawach cudzoziemców i stosowanie trybów nadzwyczajnych w tych postępowaniach	581
2.2.8.1.13.	Wpis do rejestru, ewidencji i wykazu cudzoziemców niepożądanych	584
2.2.8.2.	Postępowania w sprawach wjazdu i pobytu obywateli państw trzecich	585

2.2.8.2.1.	Cudzoziemcy – obywatele państw trzecich i postępowania prowadzone z ich udziałem na podstawie ustawy o cudzoziemcach	585
2.2.8.2.2.	Właściwość organów	587
2.2.8.2.3.	Zezwolenie na pobyt czasowy	588
2.2.8.2.4.	Zezwolenie na pobyt stały i zezwolenie na pobyt rezydenta długoterminowego Unii Europejskiej	592
2.2.8.2.5.	Zobowiązanie cudzoziemca do powrotu	592
2.2.8.3.	Postępowanie w sprawach wjazdu i pobytu obywateli Unii Europejskiej i członków ich rodzin	594
2.2.8.3.1.	Zakres podmiotowy ustawy i prawo do swobodnego przemieszczania się	594
2.2.8.3.2.	Prawo do wjazdu	596
2.2.8.3.3.	Rejestracja pobytu obywatela Unii Europejskiej i wydanie karty pobytowej członkowi rodziny obywatela Unii Europejskiej oraz prawo stałego pobytu obywatela Unii i członka jego rodziny	597
2.2.8.3.4.	Decyzja o wydaleniu obywatela Unii Europejskiej i członka jego rodziny	599
2.2.8.3.5.	Właściwość organów w sprawach dotyczących obywateli Unii Europejskiej i członków ich rodzin	600
2.2.8.3.6.	Specjalne gwarancje procesowe	600
2.2.8.4.	Postępowanie w sprawie udzielenia cudzoziemcom ochrony	601
2.2.8.4.1.	Pojęcie sprawy o udzielenie ochrony międzynarodowej	601
2.2.8.4.2.	Właściwość organów administracji w sprawach udzielania cudzoziemcom ochrony	602
2.2.8.4.3.	Wszczęcie postępowania	603
2.2.8.4.4.	Zakres podmiotowy postępowania	605
2.2.8.4.5.	Postępowanie dublińskie	605
2.2.8.4.6.	Ustalenie stanu faktycznego sprawy	606
2.2.8.4.7.	Obowiązki informacyjne, pomoc prawna i udział w postępowaniu organizacji pozarządowych i międzynarodowych	607
2.2.8.4.8.	Postępowanie z udziałem małoletnich bez opieki i osób o szczególnych potrzebach	609
2.2.8.4.9.	Postępowania w sprawie pozbawienia ochrony	609
2.2.8.5.	Postępowania w sprawach dotyczących obywatelstwa	611
2.2.8.5.1.	Postępowania prowadzone na podstawie ustawy o obywatelstwie	611
2.2.8.5.2.	Wszczęcie i prowadzenie postępowania w sprawach administracyjnych dotyczących obywatelstwa	613

2.2.8.5.2.1.	Wszczęcie postępowania	613
2.2.8.5.2.2.	Organy prowadzące postępowanie w sprawach obywatelstwa. Współdziałanie organów	614
2.2.8.5.2.3.	Skutki wydania decyzji	615
2.2.8.5.3.	Wzajemne relacje postępowań prowadzonych na podstawie przepisów ustawy o obywatelstwie polskim	615
2.2.8.6.	Postępowania w sprawach cudzoziemców pochodzenia polskiego	617
2.2.8.6.1.	Wpływ postępowań prowadzonych na podstawie ustawy o Karcie Polaka i ustawy o repatriacji na prawo do wjazdu i pobytu	617
2.2.8.6.2.	Organy prowadzące postępowania na podstawie ustawy o Karcie Polaka i ustawy o repatriacji oraz biorące w nich udział	619
2.2.9.	Postępowania szczególne w sprawach z zakresu ochrony środowiska ...	620
2.2.9.1.	Zagadnienia wstępne	620
2.2.9.2.	Zasady ogólne postępowania w sprawach środowiskowych ..	624
2.2.9.3.	Warunki dopuszczalności postępowania	625
2.2.9.4.	Elementy statyczne postępowania (podmioty procesowe) ...	627
2.2.9.4.1.	Organy prowadzące postępowanie	627
2.2.9.4.2.	Strony postępowania	629
2.2.9.5.	Elementy dynamiczne	631
2.2.9.5.1.	Pojęcie postępowania w sprawach dotyczących ochrony środowiska, jego rodzaje i odrębności w stosunku do postępowania jurysdykcyjnego ogólnego	631
2.2.9.5.2.	Wymogi formalne wszczęcia postępowania	633
2.2.9.6.	Postępowanie wyjaśniające	633
2.2.9.6.1.	Raport o oddziaływaniu przedsięwzięcia na środowisko	634
2.2.9.6.2.	Współdziałanie przy wydawaniu decyzji o środowiskowych uwarunkowaniach	636
2.2.9.7.	Rozstrzygnięcie w przedmiocie środowiskowych uwarunkowań	640
2.2.9.8.	Weryfikacja rozstrzygnięć w postępowaniu	641
2.2.9.9.	Wykonanie uprawnień i obowiązków wynikających z decyzji o środowiskowych uwarunkowaniach	642
2.2.10.	Postępowania w sprawach z zakresu własności przemysłowej	643
2.2.10.1.	Zagadnienia wstępne	643
2.2.10.1.1.	Uwagi wprowadzające	643
2.2.10.1.2.	Źródła prawa własności przemysłowej	645
2.2.10.1.2.1.	Wpływ aktów prawa międzynarodowego i unijnego na postępowania w sprawach z zakresu własności przemysłowej ..	645

2.2.10.1.2.2.	Źródła prawa własności przemysłowej w prawie polskim, europejskim i międzynarodowym	647
2.2.10.1.3.	Przedmioty postępowań szczególnych	650
2.2.10.2.	Ewolucja postępowań szczególnych	654
2.2.10.3.	Regulacja prawna postępowania szczególnego wobec regulacji kodeksowej (ogólnej)	656
2.2.10.4.	Zasady ogólne postępowania szczególnego	659
2.2.10.5.	Elementy (składniki) statyczne postępowania	664
2.2.10.5.1.	Organy prowadzące postępowanie	664
2.2.10.5.2.	Strony postępowania	666
2.2.10.5.3.	Pozostali uczestnicy	671
2.2.10.6.	Wszczęcie i przebieg postępowań wyjaśniających	671
2.2.10.6.1.	Postępowanie w sprawie udzielenia prawa wyłącznego	671
2.2.10.6.2.	Postępowanie w sprawie sprzeciwu wobec zgłoszenia znaku towarowego (art. 152 ¹⁷ –152 ²³ p.w.p.)	684
2.2.10.6.3.	Postępowanie w sprawie sprzeciwu wobec prawomocnej decyzji Urzędu Patentowego RP uregulowane w art. 246–247 p.w.p.	686
2.2.10.6.4.	Postępowanie sporne (art. 255–258 p.w.p.)	687
2.2.10.7.	Rodzaje i charakter decyzji kończących postępowania	690
2.2.10.8.	Weryfikacja decyzji wydanych w danym postępowaniu	693
2.2.10.8.1.	Zwyczajne środki prawne	693
2.2.10.8.2.	Nadzwyczajne środki prawne	696
2.2.10.9.	Sądowa kontrola decyzji	698
2.2.10.10.	Wykonanie rozstrzygnięć wydanych w postępowaniu	699
2.2.11.	Postępowanie scaleniowe	700
2.2.11.1.	Zagadnienia wprowadzające	700
2.2.11.2.	Pojęcie scalenia	701
2.2.11.3.	Kształtowanie się postępowania scaleniowego	703
2.2.11.4.	Istota i cechy postępowania scaleniowego	706
2.2.11.5.	Regulacja prawna postępowania scaleniowego wobec regulacji kodeksowej (ogólnej)	707
2.2.11.6.	Zasady ogólne postępowania scaleniowego	708
2.2.11.7.	Przedmiot postępowania	711
2.2.11.8.	Organy prowadzące postępowanie	712
2.2.11.9.	Podmioty postępowania scaleniowego – uczestnicy postępowania scaleniowego	715
2.2.11.10.	Strona postępowania scaleniowego – uczestnik scalenia	716
2.2.11.11.	Postępowanie scaleniowe jako (potencjalne) postępowanie prowadzone z większą liczbą uczestników	717
2.2.11.12.	Pozostałe podmioty postępowania scaleniowego	718
2.2.11.13.	Wszczęcie postępowania scaleniowego	721
2.2.11.14.	Postępowanie wyjaśniające	724

2.2.11.14.1.	Forma scaleniowego postępowania wyjaśniającego	724
2.2.11.14.2.	Poszczególne czynności składające się na postępowanie wyjaśniające	725
2.2.11.15.	Decyzja kończąca postępowanie	728
2.2.11.16.	Weryfikacja decyzji o zatwierdzeniu projektu scalenia (wymiany)	729
2.2.11.16.1.	Odwołanie od decyzji w sprawie zatwierdzenia projektu scalenia (wymiany)	729
2.2.11.16.2.	Tryby nadzwyczajne	730
2.2.11.17.	Sądowa kontrola decyzji	731
2.2.11.18.	Wykonanie decyzji o zatwierdzeniu projektu scalenia	732
2.2.12.	Postępowanie wywłaszczeniowe	733
2.2.12.1.	Wywłaszczenie jako czynność dokonywana w formie aktu administracyjnego	733
2.2.12.2.	Modyfikacja klasycznej koncepcji wywłaszczenia	736
2.2.12.3.	Kształtowanie się regulacji prawnej dotyczącej postępowania wywłaszczeniowego	739
2.2.12.3.1.	Postępowanie wywłaszczeniowe w II RP i po II wojnie światowej	739
2.2.12.3.2.	Odrębny charakter postępowania wywłaszczeniowego	742
2.2.12.4.	Zasady ogólne postępowania wywłaszczeniowego	743
2.2.12.5.	Przedmiot postępowania wywłaszczeniowego	746
2.2.12.6.	Organ prowadzący postępowanie wywłaszczeniowe	747
2.2.12.7.	Strona postępowania wywłaszczeniowego	749
2.2.12.8.	Etapy postępowania wywłaszczeniowego	753
2.2.12.8.1.	Rokowania poprzedzające wszczęcie postępowania wywłaszczeniowego	753
2.2.12.8.2.	Wszczęcie postępowania wywłaszczeniowego ..	756
2.2.12.9.	Postępowanie wyjaśniające	760
2.2.12.9.1.	Środki dowodowe	760
2.2.12.9.2.	Forma postępowania wyjaśniającego	762
2.2.12.10.	Umorzenie postępowania wywłaszczeniowego	764
2.2.12.11.	Zakończenie postępowania wywłaszczeniowego	765
2.2.12.11.1.	Decyzja o wywłaszczeniu nieruchomości	765
2.2.12.11.2.	Wykonanie decyzji o wywłaszczeniu nieruchomości	767
2.2.12.12.	Postępowanie odwoławcze	770
2.2.12.13.	Nadzwyczajne tryby weryfikacji decyzji wywłaszczeniowej ...	771
2.2.12.14.	Sądowa kontrola decyzji wywłaszczeniowej	772
2.2.13.	Postępowania administracyjne w sprawie nakładania administracyjnych kar pieniężnych	773
2.2.13.1.	Uwagi ogólne	773
2.2.13.1.1.	Kształtowanie się regulacji prawnej administracyjnych kar pieniężnych w prawie polskim	773

2.2.13.1.1.1.	Kary administracyjne do wybuchu drugiej wojny światowej	773
2.2.13.1.1.2.	Kary administracyjne w okresie Polski Ludowej	775
2.2.13.1.1.3.	Kary administracyjne w państwie demokratycznym – z uwzględnieniem ich rozwoju po akcesji Polski do Unii Europejskiej	777
2.2.13.1.2.	Pojęcie postępowania administracyjnego w sprawach nakładania administracyjnych kar pieniężnych	780
2.2.13.1.2.1.	Uwagi ogólne	780
2.2.13.1.2.2.	Nałożenie lub wymierzenie administracyjnej kary pieniężnej jako sprawa administracyjna	781
2.2.13.1.2.3.	Udzielenie ulgi w wykonaniu administracyjnej kary pieniężnej jako sprawa administracyjna	782
2.2.13.1.3.	Cel i funkcje stanowienia oraz stosowania administracyjnych kar pieniężnych	783
2.2.13.1.4.	Podstawowe standardy w sprawie o nałożenie administracyjnej kary pieniężnej wypracowane na gruncie orzecznictwa sądów europejskich oraz polskiego Trybunału Konstytucyjnego ...	785
2.2.13.1.4.1.	Charakter prawny sankcji	785
2.2.13.1.4.2.	Realizacja prawa do sądu w sprawach administracyjnych kar pieniężnych	787
2.2.13.1.4.3.	Realizacja prawa do niezwłocznego otrzymania szczegółowej informacji o istocie i przyczynie wszczęcia postępowania o nałożenie administracyjnej kary pieniężnej	790
2.2.13.1.4.4.	Prawo do odpowiedniego czasu i możliwości przygotowania obrony	791
2.2.13.1.4.5.	Zasada stosowania ustawy względniejszej <i>lex mitior agit</i>	792
2.2.13.2.	Postępowanie w sprawie nakładania administracyjnych kar pieniężnych	792
2.2.13.2.1.	Zakres zastosowania Kodeksu postępowania administracyjnego w sprawach nakładania administracyjnych kar pieniężnych	792

2.2.13.2.2.	Zasady ogólne Kodeksu postępowania administracyjnego mające szczególne znaczenie dla nakładania administracyjnych kar pieniężnych	795
2.2.13.2.2.1.	Zasada rozstrzygania wątpliwości faktycznych i prawnych na korzyść strony	795
2.2.13.2.2.2.	Zasada utrwalonej praktyki rozstrzygania spraw	797
2.2.13.2.2.3.	Zasada proporcjonalności	798
2.2.13.2.3.	Ciężar dowodu w sprawie o nałożenie administracyjnej kary pieniężnej	799
2.2.13.3.	Materialnoprawne regulacje wpływające na przebieg postępowania w sprawie nałożenia administracyjnej kary pieniężnej	801
2.2.13.3.1.	Dyrektywy wymiaru administracyjnej kary pieniężnej jako sprawiedliwościowy element ustalania wysokości sankcji	801
2.2.13.3.1.1.	Uwagi ogólne	801
2.2.13.3.1.2.	Przesłanka wagi i okoliczności naruszenia prawa oraz czasu jego trwania	803
2.2.13.3.1.3.	Przesłanka częstotliwości niedopełniania w przeszłości obowiązku albo naruszania zakazu tego samego rodzaju co niedopełnienie obowiązku, albo naruszenia zakazu, w następstwie którego ma być nałożona kara	804
2.2.13.3.1.4.	Przesłanka uprzedniego ukarania za to samo zachowanie	805
2.2.13.3.1.5.	Przesłanka stopnia przyczynienia się strony do naruszenia prawa ...	807
2.2.13.3.1.6.	Przesłanka działań podjętych przez stronę dobrowolnie w celu uniknięcia skutków naruszenia prawa	807
2.2.13.3.1.7.	Przesłanka osiągnięcia korzyści lub uniknięcia straty	808
2.2.13.3.1.8.	Przesłanka warunków osobistych strony	809
2.2.13.3.2.	Okoliczność wyłączająca karalność czynu i jej procesowe skutki	810
2.2.13.3.3.	Odstąpienie od nałożenia administracyjnej kary pieniężnej – instytucja darowania kary ...	812

2.2.13.3.3.1.	Obligatoryjne odstąpienie od nałożenia kary pieniężnej	812
2.2.13.3.3.2.	Fakultatywne odstąpienie od nałożenia kary pieniężnej	815
2.2.13.3.4.	Przedawnienie dla stosowania i wykonania administracyjnych kar pieniężnych jako instytucja gwarancyjna	816
2.2.13.3.4.1.	Uwagi ogólne	816
2.2.13.3.4.2.	Przedawnienie nałożenia administracyjnej kary pieniężnej	818
2.2.13.3.4.3.	Przedawnienie wykonania administracyjnej kary pieniężnej	819
2.2.13.3.5.	Ulgi w wykonaniu administracyjnej kary pieniężnej	819
2.2.13.3.6.	Zaległa administracyjna kara pieniężna i konsekwencje prawne takiej kwalifikacji	822
2.2.13.4.	Podsumowanie	823
2.3.	Inne (nietypowe) postępowania szczególne	826
2.3.1.	Postępowanie jurysdykcyjne szczególne w sprawach zakładowych na przykładzie wybranych aspektów postępowań administracyjnych z zakresu szkolnictwa wyższego i nauki	826
2.3.1.1.	Uwagi ogólne	826
2.3.1.2.	Zakład administracyjny (publiczny) – zagadnienia podstawowe i wprowadzające	827
2.3.1.3.	Szkoła wyższa jako przykład zakładu administracyjnego . . .	829
2.3.1.4.	Szczególne postępowanie jurysdykcyjne zakładowe – źródła prawa oraz źródła odstępstw od regulacji ogólnego postępowania administracyjnego	831
2.3.1.4.1.	Szczególne źródła prawa zakładowego	831
2.3.1.4.2.	Autonomia szkół wyższych	834
2.3.1.4.3.	Odpowiednie stosowanie przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego w sprawach nauki i szkolnictwa wyższego	836
2.3.1.5.	Zasady ogólne w warunkach zakładowych postępowań administracyjnych szczególnych	838
2.3.1.6.	Zakres podmiotowy postępowań administracyjnych prowadzonych w uczelniach	839
2.3.1.6.1.	Organy administrujące	839
2.3.1.6.2.	Strona postępowań zakładowych przed organami szkół wyższych	843
2.3.1.7.	Wszczęcie postępowania administracyjnego	845
2.3.1.8.	Postępowanie wyjaśniające – formy i środki dowodowe	847
2.3.1.9.	Decyzja administracyjna w sprawach nauki i szkolnictwa wyższego	849

2.3.1.10.	Weryfikacja decyzji wydanych w postępowaniach administracyjnych prowadzonych przez organy szkół wyższych	851
2.3.1.10.1.	Najistotniejsze różnice w procesowych aspektach weryfikacji decyzji organów uczelni dokonywanej w trybie zwykłym	851
2.3.1.10.2.	Szczególne rozwiązania w zakresie weryfikacji decyzji organów uczelni w trybach nadzwyczajnych	853
2.3.2.	Postępowania jurysdykcyjne w sprawach korporacyjnych	857
2.3.2.1.	Uwagi wstępne	857
2.3.2.2.	Akty przyjęcia	857
2.3.2.2.1.	Podjęcie uchwały o wpisie na listę adwokatów lub radców prawnych	857
2.3.2.2.2.	Postępowanie w sprawie wpisu na listę adwokatów lub radców prawnych	858
2.3.2.2.2.1.	Uwagi wprowadzające	858
2.3.2.2.2.2.	Przesłanki wpisu na listę adwokatów oraz listę radców prawnych. Zagadnienia ogólne ...	860
2.3.2.2.2.3.	Przesłanki uprawniające do wpisu	862
2.3.2.2.2.4.	Tryb weryfikacji rozstrzygnięć o wpisie na listę adwokatów lub listę radców prawnych	864
2.3.2.3.	Postępowanie administracyjne w sprawie powołania na stanowisko notariusza	867
2.3.2.3.1.	Zagadnienia ogólne	867
2.3.2.3.2.	Przesłanki powołania danej osoby na stanowisko notariusza	868
2.3.2.3.3.	Współdziałanie rady izby notarialnej	869
2.3.2.3.4.	Status rady izby notarialnej w postępowaniu dotyczącym powołania notariusza	871
2.3.2.4.	Pozostałe korporacje zawodowe	874
2.3.2.4.1.	Przyznanie prawa wykonywania zawodu lekarza lub lekarza dentystry	874
2.3.2.4.2.	Przyznanie prawa wykonywania zawodu farmaceuty	875
2.3.2.4.3.	Przyznanie prawa wykonywania zawodu psychologa	876
2.3.2.4.4.	Wpis na listę doradców podatkowych	876
2.3.2.4.5.	Przyznanie uprawnień rzeczoznawcy budowlanego	877
2.3.2.4.6.	Wpis na listę diagnostów laboratoryjnych	878
2.3.2.4.7.	Przyznanie prawa wykonywania zawodu fizjoterapeuty	878
2.3.2.4.8.	Wpis na listę biegłych rewidentów	879

2.3.2.4.9.	Przyznanie prawa do wykonywania zawodu rzecznika patentowego	879
2.3.2.5.	Akty skreślenia	879
2.3.2.5.1.	Skreślenie z listy adwokatów lub listy radców prawnych	879
2.3.2.5.2.	Odwołanie ze stanowiska notariusza	881
2.3.2.5.3.	Pozostałe regulacje dotyczące pozbawienia uprawnienia	882
2.3.2.6.	Akty zawieszające uprawnienia	885
2.3.2.7.	Akty nadzoru w administracyjnych sprawach jurysdykcyjnych	886
2.3.2.7.1.	Sprzeciw w sprawach korporacyjnych	886
2.3.2.7.2.	Inne formy wykonywania nadzoru	891
2.3.2.8.	Inne regulacje dotyczące postępowania jurysdykcyjnego w sprawach korporacyjnych	891
2.3.2.9.	Wnioski	894
2.3.3.	Postępowania o charakterze mieszanym kończące się czynnością materialno-techniczną albo decyzją administracyjną	896
2.3.3.1.	Wyodrębnienie kategorii postępowań o charakterze mieszanym kończących się czynnością materialno- -techniczną albo decyzją administracyjną i jej charakterystyka	896
2.3.3.2.	Regulacja prawna postępowań o charakterze mieszanym kończących się czynnością materialno-techniczną albo decyzją administracyjną	899
2.3.3.3.	Administracyjne i sądowe środki weryfikacji czynności materialno-technicznych oraz decyzji administracyjnych kończących postępowania o charakterze mieszanym	902
2.3.3.4.	Wybrane typy postępowań o charakterze mieszanym kończących się czynnością materialno-techniczną albo decyzją administracyjną	905
2.3.3.4.1.	Uwagi wprowadzające	905
2.3.3.4.2.	Postępowania o charakterze mieszanym kończące się czynnością materialno-techniczną wpisu do rejestru administracyjnego lub decyzją administracyjną odmawiającą wpisu	905
2.3.3.4.3.	Postępowania o charakterze mieszanym kończące się udostępnieniem określonej informacji (określonych danych) lub decyzją odmawiającą jej udostępnienia	908
2.3.3.4.4.	Postępowania o charakterze mieszanym kończące się czynnością materialno-techniczną wydania wnioskodawcy określonego dokumentu urzędowego albo decyzją administracyjną odmawiającą jego wydania ...	911

2.3.3.4.5.	Postępowania o charakterze mieszanym kończące się przyznaniem wnioskodawcy uprawnienia do świadczeń pieniężnych na skutek dokonania czynności materialno-technicznej albo decyzją administracyjną odmawiającą takiego świadczenia	912
------------	---	-----

CZĘŚĆ II. POSTĘPOWANIA NIEJURYSDYKCYJNE

ROZDZIAŁ 1. Postępowania administracyjne niejurysdykcyjne na tle procesów konkretyzacji i realizacji norm prawa administracyjnego. Zagadnienia ogólne		919
1.1.	Prawo administracyjne formalne a prawo administracyjne procesowe i jego normy	921
1.2.	Postępowania administracyjne niejurysdykcyjne a konkretyzowalność norm prawa administracyjnego	928
1.3.	Kategorie postępowań administracyjnych niejurysdykcyjnych	934

ROZDZIAŁ 2. Postępowania administracyjne w sprawie podejmowania działań władczych innych niż decyzja		944
2.1.	Administracyjne postępowanie prawotwórcze	951
2.1.1.	Uwagi wstępne	951
2.1.2.	Prawne podstawy (źródła) administracyjnego postępowania prawotwórczego	955
2.1.2.1.	Ogólna charakterystyka i przykłady	955
2.1.2.2.	Propozycja usystematyzowania	957
2.1.3.	Przebieg administracyjnego postępowania prawotwórczego	958
2.1.3.1.	Wprowadzenie	958
2.1.3.2.	Przebieg administracyjnego postępowania prawotwórczego w świetle współczesnej literatury prawniczej	959
2.1.3.3.	Propozycja uogólnienia	965
2.1.4.	Podstawowe zasady administracyjnego postępowania prawotwórczego	970
2.1.4.1.	Wprowadzenie	970
2.1.4.2.	Podstawowe zasady o charakterze uniwersalnym	971
2.1.4.3.	Podstawowe zasady części systemu prawa	974
2.2.	Postępowanie w sprawie aktów administracyjnych generalnych	979
2.2.1.	Wprowadzenie	979
2.2.2.	Charakterystyka generalnego aktu administracyjnego	979
2.2.3.	Tryby wydawania generalnych aktów administracyjnych	981
2.2.3.1.	Procedura wydawania generalnych aktów administracyjnych nazwanych decyzjami	981
2.2.3.2.	Generalne akty administracyjne objęte zakresem stosowania Kodeksu postępowania administracyjnego	982
2.2.3.3.	Generalne akty administracyjne ustawowo wyłączone z zakresu stosowania Kodeksu postępowania administracyjnego	983

2.2.3.4.	Generalne akty administracyjne wydawane poza procedurą określoną powszechnie obowiązującym prawem	986
2.2.4.	Przykłady dotychczasowych fragmentarycznych uregulowań dotyczących trybu wydawania generalnych aktów administracyjnych określanych przez ustawodawcę mianem decyzji albo decyzji administracyjnych	988
2.2.4.1.	Tryb wydawania decyzji o wstrzymaniu obrotu określonymi seriami produktów leczniczych	988
2.2.4.2.	Tryb wydawania decyzji o rozwiązaniu zgromadzenia	992
2.2.4.3.	Tryb wydawania decyzji o przerwaniu imprezy masowej ...	993
2.2.5.	Przykłady dotychczasowych uregulowań dotyczących wydawania generalnych aktów administracyjnych niepoddanych żadnej procedurze określonej powszechnie obowiązującym prawem	994
2.2.5.1.	Wprowadzenie okresowego zakazu wstępu do lasu	994
2.2.5.2.	Zawieszenie organizowania imprez artystycznych i rozrywkowych	995
2.2.5.3.	Tak zwane uchwały ostrożnościowe, dotyczące sektora bankowego i instytucji finansowych	996
2.2.6.	Generalny akt administracyjny a Kodeks postępowania administracyjnego	997
2.2.7.	Brak odpowiednich rozwiązań prawnych	998
2.2.8.	Implementacja generalnego aktu administracyjnego do Kodeksu postępowania administracyjnego – zakres niezbędnych zmian	999
2.3.	Postępowanie w sprawie nadzoru nad samorządem terytorialnym	1002
2.3.1.	Uwagi ogólne	1002
2.3.2.	Postępowanie nadzorcze w sprawie stwierdzenia nieważności uchwały lub zarządzenia organu jednostki samorządu terytorialnego	1004
2.3.3.	Postępowanie nadzorcze w sprawie odwołania (rozwiązania) organu wykonawczego jednostki samorządu terytorialnego oraz w sprawie zawieszenia organów jednostki samorządu terytorialnego i ustanowienia zarządu komisarycznego	1041
2.3.4.	Postępowania w sprawach wydania zarządzenia zastępczego oraz w sprawie ustalenia zastępczego budżetu jednostki samorządu terytorialnego	1044
ROZDZIAŁ 3. Postępowania w sprawie działań „władczych pośrednio”		1050
3.1.	Administracyjne postępowania kontrolne	1056
3.1.1.	Uwagi ogólne	1056
3.1.2.	Kontrola w ujęciu krajowym	1060
3.1.3.	Kontrola w ujęciu unijnym	1066
3.1.4.	Wnioski	1069
3.2.	Postępowanie w sprawach wydawania zaświadczeń	1070
3.2.1.	Regulacja prawna	1070
3.2.2.	Przedmiot postępowania	1071
3.2.3.	Podmioty postępowania	1075
3.2.4.	Przesłanki wydania zaświadczenia	1079
3.2.5.	Wszczęcie postępowania	1086

3.2.6.	Postępowanie wyjaśniające	1092
3.2.7.	Zakończenie postępowania	1095
3.2.8.	Weryfikacja aktów kończących postępowanie	1096
3.2.8.1.	Zagadnienie trwałości aktów kończących postępowanie	1096
3.2.8.2.	Wznowienie postępowania	1099
3.2.8.3.	Stwierdzenie nieważności aktu kończącego postępowanie ...	1101
3.2.9.	Sądowa kontrola aktów kończących postępowanie	1106
3.3.	Postępowanie w sprawie interpretacji podatkowych	1112
3.3.1.	Zagadnienia wprowadzające	1112
3.3.2.	Ewolucja urzędowych aktów wykładni prawa podatkowego	1116
3.3.3.	Postępowanie w sprawie indywidualnych interpretacji podatkowych ...	1121
3.3.3.1.	Organ interpretacyjny	1121
3.3.3.2.	Strona postępowania	1122
3.3.3.3.	Przedmiot interpretacji	1124
3.3.3.4.	Zasady ogólne postępowania	1127
3.3.3.5.	Wszczęcie i przebieg postępowania	1129
3.3.3.6.	Terminy	1135
3.3.3.7.	Treść interpretacji	1137
3.3.3.8.	Skutki wydania interpretacji	1139
3.3.3.9.	Skutki niewydania interpretacji	1141
3.3.3.10.	Zmiana, uchylenie i stwierdzenie wygaśnięcia interpretacji	1143
ROZDZIAŁ 4. Postępowania w sprawie działań podejmowanych w formach niewładczych		1145
4.1.	Postępowania uproszczone	1159
4.1.1.	Postępowanie w sprawie skarg i wniosków	1159
4.1.1.1.	Uwagi wstępne (w tym geneza, podstawy prawne, charakter postępowania, funkcja skarg i wniosków)	1159
4.1.1.2.	Podmioty postępowania skargowo-wnioskowego	1168
4.1.1.3.	Przedmiot postępowania w sprawie skarg i wniosków	1175
4.1.1.4.	Przebieg postępowania skargowo-wnioskowego	1179
4.1.1.4.1.	Przyjmowanie skarg i wniosków	1179
4.1.1.4.2.	Sposób wszczęcia postępowania skargowo-wnioskowego i organy właściwe do rozpatrywania skarg i wniosków	1180
4.1.1.4.3.	Wymogi formalne skargi i wniosku	1183
4.1.1.4.4.	Etapy postępowania skargowo-wnioskowego i sposób załatwienia skargi (wniosku)	1186
4.1.1.4.5.	Zbieg postępowania skargowego i postępowania jurysdykcyjnego	1190
4.1.1.5.	Nadzór i kontrola nad postępowaniem w sprawie skarg i wniosków	1194
4.1.1.6.	Wnioski końcowe	1196
4.1.2.	Postępowanie w sprawie petycji	1200
4.1.2.1.	Uwagi wstępne (w tym podstawy prawne, charakter postępowania)	1200

4.1.2.2.	Podmioty postępowania petycyjnego	1205
4.1.2.3.	Przedmiot postępowania w sprawie petycji	1211
4.1.2.4.	Przebieg postępowania petycyjnego	1214
4.1.2.4.1.	Wniesienie petycji	1214
4.1.2.4.2.	Wymagania formalne petycji	1215
4.1.2.4.3.	Wstępne czynności postępowania petycyjnego	1219
4.1.2.4.4.	Załatwienie petycji	1222
4.1.2.4.5.	Czynności sprawozdawcze	1224
4.1.2.4.6.	Tok postępowań fakultatywnych w sprawach petycji	1225
4.1.2.4.6.1.	Postępowanie w sprawie petycji wielokrotnych	1225
4.1.2.4.6.2.	Postępowanie w sprawie petycji ponownych	1226
4.1.2.5.	Wnioski końcowe	1227
4.2.	Postępowanie w sprawie wyboru projektu współfinansowanego ze środków Unii Europejskiej	1228
4.2.1.	Wprowadzenie	1228
4.2.2.	Tryb mieszany przyznawania środków z funduszy Unii Europejskiej ...	1230
4.2.2.1.	Uwagi wprowadzające	1230
4.2.2.2.	Etap postępowania o charakterze administracyjnym	1230
4.2.2.3.	Etap postępowania o charakterze cywilnoprawnym	1240
4.2.3.	Tryb administracyjny przyznawania środków z funduszy Unii Europejskiej	1246
4.2.4.	Podsumowanie	1247
4.3.	Postępowania w sprawach udzielania dotacji i innych dofinansowań ze środków publicznych	1249
4.3.1.	Wstęp	1249
4.3.2.	Postępowania w sprawach udzielania dotacji	1252
4.3.2.1.	Pojęcie i rodzaje dotacji	1252
4.3.2.2.	Procedury udzielania dotacji celowych	1260
4.3.2.3.	Procedury udzielania dotacji w ustawie o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie	1264
4.3.2.4.	Umowa dotacyjna	1268
4.3.3.	Postępowania w sprawach udzielania innych dofinansowań	1271
4.3.3.1.	Finansowanie projektów i badań przez Narodowe Centrum Badań i Rozwoju oraz Narodowe Centrum Nauki	1271
4.3.3.2.	Pomoc finansowa udzielana przez Polską Agencję Rozwoju Przedsiębiorczości	1274
4.3.3.3.	Środki finansowe udzielane z Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych	1278
4.3.3.4.	Dotacje udzielane przez Polski Instytut Sztuki Filmowej ...	1283
4.3.4.	Podsumowanie	1285
4.4.	Postępowania administracyjne konsultacyjne, koordynacyjne i kolaboratywne ...	1291
4.5.	Postępowania administracyjne o charakterze konsensualnym (konsensualne) i kontraktowym (kontraktualne)	1303

ROZDZIAŁ 5. Procedury pomocnicze	1317
5.1. Postępowanie w sprawie stwierdzenia choroby zawodowej	1321
5.1.1. Uwagi ogólne	1321
5.1.2. Pojęcie choroby zawodowej	1322
5.1.3. Podmioty zobowiązane lub uprawnione do zgłoszenia podejrzenia choroby zawodowej	1324
5.1.4. Postępowanie w przedmiocie choroby zawodowej przed jednostkami orzecznictwymi	1326
5.1.4.1. Postępowanie przed jednostkami orzecznictwymi pierwszego stopnia	1326
5.1.4.2. Postępowanie przed jednostkami orzecznictwymi drugiego stopnia	1329
5.1.5. Charakter prawny orzeczenia lekarskiego o rozpoznaniu choroby zawodowej albo o braku podstaw do jej rozpoznania oraz jego wpływ na postępowanie administracyjne w przedmiocie choroby zawodowej	1330
5.2. Postępowanie w sprawie oceny stanu zdrowia kierowców	1333
5.2.1. Uwagi ogólne	1333
5.2.2. Osoby podlegające badaniom	1334
5.2.3. Skierowanie na badania	1337
5.2.4. Postępowanie przed jednostkami orzecznictwymi pierwszego stopnia	1344
5.2.4.1. Badanie lekarskie	1344
5.2.4.2. Badanie psychologiczne	1347
5.2.5. Postępowanie przed jednostkami orzecznictwymi drugiego stopnia	1349
5.2.6. Charakter prawny i skutki orzeczenia o istnieniu lub braku przeciwwskazań zdrowotnych (psychologicznych) do kierowania pojazdami	1351
5.3. Postępowanie w sprawie wyceny nieruchomości i sporządzania operatu szacunkowego	1352
5.3.1. Uwagi wprowadzające	1352
5.3.2. Podstawy prawne postępowania w sprawie wyceny nieruchomości	1353
5.3.3. Prawny charakter postępowania w sprawie wyceny nieruchomości jako postępowania pomocniczego	1354
5.3.4. Czynności składające się na postępowanie w sprawie wyceny nieruchomości	1357
5.3.5. Podmiot sporządzający operat szacunkowy – rzeczoznawca majątkowy	1360
5.3.6. Operat szacunkowy jako efekt prowadzonego postępowania w sprawie wyceny nieruchomości	1362
5.3.7. Ocena operatu szacunkowego	1366
5.4. Postępowanie w sprawie rozstrzygania sporów o własność i sporów kompetencyjnych	1370
5.4.1. Pojęcia sporu o własność i sporu kompetencyjnego	1370
5.4.2. Charakter prawny postępowania w sprawie rozstrzygania sporów o własność i sporów kompetencyjnych	1375
5.4.3. Wszczęcie i przebieg postępowania w sprawie rozstrzygania sporów o własność i sporów kompetencyjnych	1379

5.4.4.	Rozstrzygnięcie sporu o właściwość i sporu kompetencyjnego oraz jego konsekwencje prawne	1383
5.5.	Europejska współpraca administracyjna	1389
5.5.1.	Informacje ogólne	1389
5.5.2.	Europejska współpraca administracyjna w prawie polskim i unijnym	1390
5.5.3.	Zakres zastosowania działu VIIa Kodeksu postępowania administracyjnego	1392
5.5.4.	Zakres podmiotowy europejskiej współpracy administracyjnej	1394
5.5.4.1.	Dychotomia pozycji procesowych krajowego (polskiego) organu administracji publicznej	1394
5.5.4.2.	Krajowy (polski) organ administracji publicznej jako udzielający pomocy	1394
5.5.4.3.	Krajowy (polski) organ administracji publicznej jako odbiorca aktu współpracy	1399
5.5.5.	Przedmiot europejskiej współpracy administracyjnej	1399
5.5.5.1.	Otwarty katalog czynności urzędowych w ramach pomocy świadczonej w trybie europejskiej współpracy administracyjnej	1399
5.5.5.2.	Pomoc prawna polegająca na udzieleniu informacji faktycznych i prawnych	1400
5.5.5.3.	Pomoc prawna polegająca na podejmowaniu określonych czynności procesowych	1401
5.5.6.	Wnioski końcowe	1402
Autorzy		1405

WYKAZ SKRÓTÓW

AKTY PRAWNE

AVG	– austriacka ustawa federalna z 21.07.1925 r. o ogólnym postępowaniu administracyjnym (Allgemeines Verwaltungsverfahrensgesetz 1991 – AVG, Bundesgesetzblatt (BGBl.) 1991, 22. Stück, Nr. 51 ze zm.)
d.n.p.n.	– dekret z 26.04.1949 r. o nabywaniu i przekazywaniu nieruchomości niezbędnych dla realizacji narodowych planów gospodarczych (Dz.U. z 1952 r. Nr 4, poz. 31); nie obowiązuje
EKPC	– Konwencja o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności sporządzona w Rzymie 4.11.1950 r., zmieniona następnie Protokołami nr 3, 5 i 8 oraz uzupełniona Protokołem nr 2 (Dz.U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284 ze zm.)
EKSL	– Europejska Karta Samorządu Lokalnego sporządzona w Strasburgu 15.10.1985 r. (Dz.U. z 1994 r. Nr 124, poz. 607)
k.c.	– ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2020 r. poz. 1740 ze zm.)
k.k.	– ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks karny (Dz.U. z 2020 r. poz. 1444 ze zm.)
k.k.s.	– ustawa z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2021 r. poz. 408 ze zm.)
k.k.w.	– ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks karny wykonawczy (Dz.U. z 2021 r. poz. 53 ze zm.)
Konstytucja marcowa	– ustawa z 17.03.1921 r. – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. Nr 44, poz. 267 ze zm.); nie obowiązuje
Konstytucja PRL	– Konstytucja Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej z 22.07.1952 r. (Dz.U. z 1976 r. Nr 7, poz. 36 ze zm.); nie obowiązuje
Konstytucja RP	– Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
k.p.	– ustawa z 26.06.1974 r. – Kodeks pracy (Dz.U. z 2020 r. poz. 1320 ze zm.)
k.p.a.	– ustawa z 14.06.1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2021 r. poz. 735 ze zm.)

Wykaz skrótów

k.p.c.	– ustawa z 17.11.1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. z 2020 r. poz. 1575 ze zm.)
KPP	– Karta praw podstawowych Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 389)
nowelizacja z 2002 r.	– ustawa z 12.09.2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 169, poz. 1387)
nowelizacja z 2017 r.	– ustawa z 7.04.2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 935)
nowelizacja z 2020 r.	– ustawa z 13.02.2020 r. o zmianie ustawy – Prawo budowlane oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 471 ze zm.)
o.p.	– ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.)
p.a.s.c.	– ustawa z 28.11.2014 r. – Prawo o aktach stanu cywilnego (Dz.U. z 2021 r. poz. 709 ze zm.)
p.g.g.	– ustawa z 9.06.2011 r. – Prawo geologiczne i górnicze (Dz.U. z 2020 r. poz. 1064 ze zm.)
p.g.k.	– ustawa z 17.05.1989 r. – Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz.U. z 2020 r. poz. 2052 ze zm.)
p.o.ś.	– ustawa z 27.04.2001 r. – Prawo ochrony środowiska (Dz.U. z 2020 r. poz. 1219 ze zm.)
p.p.s.a.	– ustawa z 30.08.2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm.)
p.p.w.	– rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z 24.09.1934 r. – Prawo o postępowaniu wywłaszczeniowym (Dz.U. Nr 86, poz. 776); nie obowiązuje
pr. adw.	– ustawa z 26.05.1982 r. – Prawo o adwokaturze (Dz.U. z 2020 r. poz. 1651 ze zm.)
pr. at.	– ustawa z 29.11.2000 r. – Prawo atomowe (Dz.U. z 2021 r. poz. 623 ze zm.)
pr. bank.	– ustawa z 29.08.1997 r. – Prawo bankowe (Dz.U. z 2020 r. poz. 1896 ze zm.)
pr. bud.	– ustawa z 7.07.1994 r. – Prawo budowlane (Dz.U. 2020 r. poz. 1333 ze zm.)
pr. en.	– ustawa z 10.04.1997 r. – Prawo energetyczne (Dz.U. z 2021 r. poz. 716 ze zm.)
pr. farm.	– ustawa z 6.09.2001 r. – Prawo farmaceutyczne (Dz.U. z 2021 r. poz. 974 ze zm.)
pr. kon.	– ustawa z 25.06.2015 r. – Prawo konsularne (Dz.U. z 2021 r. poz. 823 ze zm.)

Wykaz skrótów

pr. lot.	– ustawa z 3.07.2002 r. – Prawo lotnicze (Dz.U. z 2020 r. poz. 1970 ze zm.)
pr. not.	– ustawa z 14.02.1991 r. – Prawo o notariacie (Dz.U. z 2020 r. poz. 1192 ze zm.)
pr. poczt.	– ustawa z 23.11.2012 r. – Prawo pocztowe (Dz.U. z 2020 r. poz. 1041 ze zm.)
pr. prok.	– ustawa z 28.01.2016 r. – Prawo o prokuraturze (Dz.U. z 2021 r. poz. 66)
pr. przeds.	– ustawa z 6.03.2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz.U. z 2021 r. poz. 162)
pr. tel.	– ustawa z 16.07.2004 r. – Prawo telekomunikacyjne (Dz.U. z 2021 r. poz. 576 ze zm.)
pr. wod.	– ustawa z 20.07.2017 r. – Prawo wodne (Dz.U. z 2021 r. poz. 624 ze zm.)
p.s.w.n.	– ustawa z 20.07.2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz.U. z 2021 r. poz. 478 ze zm.)
p.w.p.	– ustawa z 30.06.2000 r. – Prawo własności przemysłowej (Dz.U. z 2021 r. poz. 324)
r.b.l.	– rozporządzenie Ministra Zdrowia z 29.08.2019 r. w sprawie badań lekarskich osób ubiegających się o uprawnienia do kierowania pojazdami i kierowców (Dz.U. z 2020 r. poz. 2213)
r.b.p.	– rozporządzenie Ministra Zdrowia z 8.07.2014 r. w sprawie badań psychologicznych osób ubiegających się o uprawnienia do kierowania pojazdami, kierowców oraz osób wykonujących pracę na stanowisku kierowcy (Dz.U. poz. 937 ze zm.)
r.ch.z.	– rozporządzenie Rady Ministrów z 30.06.2009 r. w sprawie chorób zawodowych (Dz.U. z 2013 r. poz. 1367)
r.d.s.	– rozporządzenie Rady Ministrów z 30.05.2018 r. w sprawie szczegółowych warunków realizacji rządowego programu „Dobry start” (Dz.U. poz. 1061 ze zm.)
RODO	– rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z 27.04.2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych) (Dz.Urz. UE L 119, s. 1)
rozporządzenie nr 1/2003	– rozporządzenie Rady (WE) nr 1/2003 z 16.12.2002 r. w sprawie wprowadzenia w życie reguł konkurencji ustanowionych w art. 81 i 82 Traktatu (Dz.Urz. WE L 1 z 2003 r., s. 1, ze zm.)
r.p.a.	– rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z 22.03.1928 r. o postępowaniu administracyjnym (Dz.U. RP Nr 36, poz. 341 ze zm.); nie obowiązuje

r.p.ś.e.r.	– rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z 11.10.2011 r. w sprawie postępowania o świadczenia emerytalno-rentowe (Dz.U. Nr 237, poz. 1412)
r.s.w.	– rozporządzenie Rady Ministrów z 8.01.2002 r. w sprawie organizacji przyjmowania i rozpatrywania skarg i wniosków (Dz.U. Nr 5, poz. 46)
r.w.n.	– rozporządzenie Rady Ministrów z 21.09.2004 r. w sprawie wyceny nieruchomości i sporządzania operatu szacunkowego (Dz.U. z 2021 r. poz. 555)
r.w.w.p.l.	– rozporządzenie Ministra Zdrowia z 12.03.2008 r. w sprawie określenia szczegółowych zasad i trybu wstrzymywania i wycofywania z obrotu produktów leczniczych i wyrobów medycznych (Dz.U. Nr 57, poz. 347 ze zm.)
statut ZUS	– rozporządzenie Ministra Rodziny i Polityki Społecznej z 4.03.2021 r. w sprawie nadania statutu Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych (Dz.U. poz. 431)
TFUE	– Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 47)
TUE	– Traktat o Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 13)
u.ARiMR	– ustawa z 9.05.2008 r. o Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa (Dz.U. z 2019 r. poz. 1505)
u.b.i.m.	– ustawa z 20.03.2009 r. o bezpieczeństwie imprez masowych (Dz.U. z 2019 r. poz. 2171)
u.b.r.	– ustawa z 11.05.2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz.U. z 2020 r. poz. 1415 ze zm.)
u.c.	– ustawa z 12.12.2013 r. o cudzoziemcach (Dz.U. z 2020 r. poz. 35 ze zm.)
u.COVID-19	– ustawa z 2.03.2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz.U. poz. 1842 ze zm.)
u.CPK	– ustawa z 10.05.2018 r. o Centralnym Porcie Komunikacyjnym (Dz.U. z 2020 r. poz. 234 ze zm.)
u.d.e.	– ustawa z 18.11.2020 r. o doręczeniach elektronicznych (Dz.U. poz. 2320 ze zm.)
u.d.i.p.	– ustawa z 6.09.2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz.U. z 2020 r. poz. 2176)
u.d.j.s.t.	– ustawa z 13.11.2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. z 2021 r. poz. 38 ze zm.)
u.d.lab.	– ustawa z 27.07.2001 r. o diagnostyce laboratoryjnej (Dz.U. z 2021 r. poz. 866)

u.d.p.	– ustawa z 5.07.1996 r. o doradztwie podatkowym (Dz.U. z 2020 r. poz. 130 ze zm.)
u.d.p.p.w.	– ustawa z 24.04.2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz.U. z 2020 r. poz. 1057 ze zm.)
u.e.l.	– ustawa z 24.09.2010 r. o ewidencji ludności (Dz.U. z 2021 r. poz. 510 ze zm.)
u.e.r.	– ustawa z 17.12.1998 r. o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych (Dz.U. z 2021 r. poz. 291 ze zm.)
u.EURO2012	– ustawa z 7.09.2007 r. o przygotowaniu finałowego turnieju Mistrzostw Europy w Piłce Nożnej UEFA EURO 2012 (Dz.U. z 2020 r. poz. 2008)
u.f.p.	– ustawa z 27.08.2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2021 r. poz. 305)
u.f.z.o.	– ustawa z 27.10.2017 r. o finansowaniu zadań oświatowych (Dz.U. z 2020 r. poz. 2029 ze zm.)
u.g.g.w.n.	– ustawa z 29.04.1985 r. o gospodarce gruntami i wywłaszczaniu nieruchomości (Dz.U. Nr 22, poz. 99 ze zm.); nie obowiązuje
u.g.n.	– ustawa z 21.08.1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz.U. z 2020 r. poz. 1990 ze zm.)
u.i.a.	– ustawa z 19.04.1991 r. o izbach aptekarskich (Dz.U. z 2019 r. poz. 1419 ze zm.)
u.i.b.d.w.	– ustawa z 24.02.2017 r. o inwestycjach w zakresie budowy drogi wodnej łączącej Zalew Wiślany z Zatoką Gdańską (Dz.U. z 2019 r. poz. 1073 ze zm.)
u.i.b.MW	– ustawa z 19.07.2019 r. inwestycjach w zakresie budowy Muzeum Westerplatte i Wojny 1939 – Oddziału Muzeum II Wojny Światowej w Gdańsku (Dz.U. poz. 1589 ze zm.)
u.i.b.p.	– ustawa z 8.07.2010 r. o szczególnych zasadach przygotowania do realizacji inwestycji w zakresie budowli przeciwpowodziowych (Dz.U. z 2021 r. poz. 484)
u.i.d.p.	– ustawa z 17.02.2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne (Dz.U. z 2021 r. poz. 670 ze zm.)
u.i.e.w.	– ustawa z 20.05.2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz.U. z 2021 r. poz. 724 ze zm.)
u.i.l.	– ustawa z 12.02.2009 r. o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie lotnisk użytku publicznego (Dz.U. z 2018 r. poz. 1380 ze zm.)
u.i.lek.	– ustawa z 2.12.2009 r. o izbach lekarskich (Dz.U. z 2019 r. poz. 965 ze zm.)

Wykaz skrótów

u.i.p.z.	– ustawa z 9.08.2019 r. o inwestycjach w zakresie budowy portów zewnętrznych (Dz.U. z 2020 r. poz. 2147 ze zm.)
u.i.s.n.	– ustawa z 22.02.2019 r. o przygotowaniu i realizacji strategicznych inwestycji w sektorze naftowym (Dz.U. z 2020 r. poz. 2309 ze zm.)
u.i.s.p.	– ustawa z 24.07.2015 r. o przygotowaniu i realizacji strategicznych inwestycji w zakresie sieci przesyłowych (Dz.U. z 2021 r. poz. 428 ze zm.)
u.i.t.g.z.	– ustawa z 24.04.2009 r. o inwestycjach w zakresie terminalu regazyfikacyjnego skroplonego gazu ziemnego w Świnoujściu (Dz.U. z 2020 r. poz. 1866 ze zm.)
u.i.t.w.	– ustawa z 7.04.2017 r. o inwestycjach w zakresie budowy lub przebudowy toru wodnego Świnoujście – Szczecin do głębokości 12,5 metra (Dz.U. poz. 990)
u.KAS	– ustawa z 16.11.2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2021 r. poz. 422 ze zm.)
u.k.p.	– ustawa z 5.01.2011 r. o kierujących pojazdami (Dz.U. z 2020 r. poz. 1268 ze zm.)
u.KPol	– ustawa z 7.09.2007 r. o Karcie Polaka (Dz.U. z 2019 r. poz. 1598)
u.NCBR	– ustawa z 30.04.2010 r. o Narodowym Centrum Badań i Rozwoju (Dz.U. z 2020 r. poz. 1861 ze zm.)
u.NCN	– ustawa z 30.04.2010 r. o Narodowym Centrum Nauki (Dz.U. z 2019 r. poz. 1384 ze zm.)
u.NIK	– ustawa z 23.12.1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli (Dz.U. z 2020 r. poz. 1200 ze zm.)
u.n.r.f.	– ustawa z 21.07.2006 r. o nadzorze nad rynkiem finansowym (Dz.U. z 2020 r. poz. 2059)
u.NSA	– ustawa z 11.05.1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.); nie obowiązuje
u.o.	– ustawa z 14.12.2012 r. o odpadach (Dz.U. z 2021 r. poz. 779 ze zm.)
u.o.a.n.	– ustawa z 20.07.2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (Dz.U. z 2019 r. poz. 1461)
u.o.e.j.	– ustawa z 29.06.2011 r. o przygotowaniu i realizacji inwestycji w zakresie obiektów energetyki jądrowej oraz inwestycji towarzyszących (Dz.U. z 2018 r. poz. 1537 ze zm.)
u.o.i.n.	– ustawa z 5.08.2010 r. o ochronie informacji niejawnych (Dz.U. z 2019 r. poz. 742)
u.o.k.k.	– ustawa z 16.02.2007 r. o ochronie konkurencji i konsumentów (Dz.U. z 2021 r. poz. 275)
u.o.p.	– ustawa z 2.04.2009 r. o obywatelstwie polskim (Dz.U. z 2020 r. poz. 347)

Wykaz skrótów

u.o.r.r.o.b.	– ustawa z 11.08.2001 r. o szczególnych zasadach odbudowy, remontów i rozbiórek obiektów budowlanych zniszczonych lub uszkodzonych w wyniku działania żywiołu (Dz.U. z 2020 r. poz. 764 ze zm.)
u.o.z.o.z.	– ustawa z 23.07.2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami (Dz.U. z 2021 r. poz. 710 ze zm.)
u.p.	– ustawa z 11.07.2014 r. o petycjach (Dz.U. z 2018 r. poz. 870)
u.PARP	– ustawa z 9.11.2000 r. o utworzeniu Polskiej Agencji Rozwoju Przedsiębiorczości (Dz.U. z 2020 r. poz. 299)
u.p.e.a.	– ustawa z 17.06.1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. z 2020 r. poz. 1427 ze zm.)
u.PIS	– ustawa z 14.03.1985 r. o Państwowej Inspekcji Sanitarnej (Dz.U. z 2021 r. poz. 195)
u.p.o.o.	– ustawa z 21.11.1967 r. o powszechnym obowiązku obrony Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 2021 r. poz. 372 ze zm.)
u.p.p.w.d.	– ustawa z 11.02.2016 r. o pomocy państwa w wychowywaniu dzieci (Dz.U. z 2019 r. poz. 2407 ze zm.)
u.p.s.	– ustawa z 12.03.2004 r. o pomocy społecznej (Dz.U. z 2020 r. poz. 1876 ze zm.)
u.p.s.w.b.	– ustawa z 5.02.2015 r. o płatnościach w ramach systemów wsparcia bezpośredniego (Dz.U. z 2020 r. poz. 1341 ze zm.)
u.p.t.u.	– ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2021 r. poz. 685 ze zm.)
u.p.z.p.	– ustawa z 27.03.2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (Dz.U. z 2021 r. poz. 741 ze zm.)
u.r.	– ustawa z 9.11.2000 r. o repatriacji (Dz.U. z 2019 r. poz. 1472)
u.r.i.o.	– ustawa z 7.10.1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz.U. z 2019 r. poz. 2137)
u.r.p.	– ustawa z 6.07.1982 r. o radcach prawnych (Dz.U. z 2020 r. poz. 75 ze zm.)
u.r.t.	– ustawa z 29.12.1992 r. o radiofonii i telewizji (Dz.U. z 2020 r. poz. 805 ze zm.)
u.rz.p.	– ustawa z 11.04.2001 r. o rzecznikach patentowych (Dz.U. z 2021 r. poz. 944 ze zm.)
u.r.z.s.n.	– ustawa z 27.08.1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (Dz.U. z 2021 r. poz. 573)
u.sc.gr.	– ustawa z 31.07.1923 r. o scalaniu gruntów (Dz.U. z 1927 r. Nr 92, poz. 833); nie obowiązuje

Wykaz skrótów

u.s.d.g.	– ustawa z 2.04.2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2017 r. poz. 2168 ze zm.); nie obowiązuje
u.s.g.	– ustawa z 8.03.1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2020 r. poz. 713 ze zm.)
u.s.k.ż.	– ustawa z 18.04.2002 r. o stanie kłęski żywiółowej (Dz.U. z 2017 r. poz. 1897 ze zm.)
u.s.p.	– ustawa z 5.06.1998 r. o samorządzie powiatowym (Dz.U. z 2020 r. poz. 920 ze zm.)
u.s.u.s.	– ustawa z 13.10.1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz.U. z 2021 r. poz. 423 ze zm.)
u.s.w.	– ustawa z 5.06.1998 r. o samorządzie województwa (Dz.U. z 2020 r. poz. 1668 ze zm.)
u.SW	– ustawa z 9.04.2010 r. o Służbie Więziennej (Dz.U. z 2020 r. poz. 848 ze zm.)
u.s.w.g.	– ustawa z 26.03.1982 r. o scalaniu i wymianie gruntów (Dz.U. z 2018 r. poz. 908 ze zm.)
u.s.woj.	– ustawa z 29.08.2002 r. o stanie wojennym oraz o kompetencjach Naczelnego Dowódcy Sił Zbrojnych i zasadach jego podległości konstytucyjnym organom Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 2017 r. poz. 1932)
u.s.wyj.	– ustawa z 21.06.2002 r. o stanie wyjątkowym (Dz.U. z 2017 r. poz. 1928 ze zm.)
u.s.z.a.	– ustawa z 15.12.2000 r. o samorządach zawodowych architektów oraz inżynierów budownictwa (Dz.U. z 2019 r. poz. 1117)
u.s.z.p.d.	– ustawa z 10.04.2003 r. o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie dróg publicznych (Dz.U. z 2020 r. poz. 1363 ze zm.)
u.s.z.u.s.	– ustawa z 9.03.2017 r. o szczególnych zasadach usuwania skutków prawnych decyzji reprivatyzacyjnych dotyczących nieruchomości warszawskich, wydanych z naruszeniem prawa (Dz.U. z 2021 r. poz. 795)
u.t.d.	– ustawa z 6.09.2001 r. o transporcie drogowym (Dz.U. z 2021 r. poz. 919)
u.t.k.	– ustawa z 28.03.2003 r. o transporcie kolejowym (Dz.U. z 2020 r. poz. 1043 ze zm.)
u.u.c.o.	– ustawa z 13.06.2003 r. o udzielaniu cudzoziemcom ochrony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 2019 r. poz. 1666 ze zm.)
u.u.i.ś.	– ustawa z 3.10.2008 r. o udostępnianiu informacji o środowisku i jego ochronie, udziale społeczeństwa w ochronie środowiska oraz o ocenach oddziaływania na środowisko (Dz.U. z 2021 r. poz. 247 ze zm.)

Wykaz skrótów

u.u.p.i.m.	– ustawa z 5.07.2018 r. o ułatwieniach w przygotowaniu i realizacji inwestycji mieszkaniowych oraz inwestycji towarzyszących (Dz.U. z 2020 r. poz. 219 ze zm.)
u.w.a.r.w.	– ustawa z 23.01.2009 r o wojewodzie i administracji rządowej w województwie (Dz.U. z 2019 r. poz. 1464)
u.w.l.	– ustawa z 24.06.1994 r. o własności lokali (Dz.U. z 2020 r. poz. 1910 ze zm.)
u.w.r.	– ustawa z 9.06.2011 r. o wspieraniu rodziny i systemie pieczy zastępczej (Dz.U. z 2020 r. poz. 821 ze zm.)
u.w.r.o.w.	– ustawa z 20.02.2015 r. o wspieraniu rozwoju obszarów wiejskich z udziałem środków Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich w ramach Programu Rozwoju Obszarów Wiejskich na lata 2014–2020 (Dz.U. z 2021 r. poz. 182 ze zm.)
u.w.r.u.s.	– ustawa z 7.05.2010 r. o wspieraniu rozwoju usług i sieci telekomunikacyjnych (Dz.U. z 2021 r. poz. 777 ze zm.)
u.w.t.RP	– ustawa z 14.07.2006 r. o wjeździe na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, pobycie oraz wyjeździe z tego terytorium obywateli państw członkowskich Unii Europejskiej i członków ich rodzin (Dz.U. z 2019 r. poz. 293 ze zm.)
u.w.z.r.	– ustawa z 10.05.2015 r. o wspieraniu zrównoważonego rozwoju sektora rybackiego z udziałem Europejskiego Funduszu Morskiego i Rybackiego (Dz.U. z 2020 r. poz. 2140)
u.z.f.	– ustawa z 25.09.2015 r. o zawodzie fizjoterapeuty (Dz.U. z 2021 r. poz. 553)
u.z.l.l.d.	– ustawa z 5.12.1996 r. o zawodach lekarza i lekarza dentysty (Dz.U. z 2021 r. poz. 790)
u.z.p.	– ustawa z 8.06.2001 r. o zawodzie psychologa i samorządzie zawodowym psychologów (Dz.U. z 2019 r. poz. 1026)
u.z.p.p.r.	– ustawa z 6.12.2006 r. o zasadach prowadzenia polityki rozwoju (Dz.U. z 2019 r. poz. 1295 ze zm.)
u.z.r.p.	– ustawa z 11.07.2014 r. o zasadach realizacji programów w zakresie polityki spójności finansowanych w perspektywie finansowej 2014–2020 (Dz.U. z 2020 r. poz. 818 ze zm.)
u.z.t.w.n.	– ustawa z 13.03.1958 r. o zasadach i trybie wywłaszczania nieruchomości (Dz.U. Nr 17, poz. 70 ze zm.); nie obowiązuje
u.z.z.w.	– ustawa z 7.06.2001 r. o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i zbiorowym odprowadzaniu ścieków (Dz.U. z 2020 r. poz. 2028)
VwVfG	– <i>Verwaltungsverfahrensgesetz</i> (niemiecka ustawa o postępowaniu administracyjnym) z 25.05.1976 r. (BGBl. 2003 I S. 102)

ZTP – rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z 20.06.2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz.U. z 2016 r. poz. 283)

INSTYTUCJE I URZĘDY

EFMiR – Europejski Fundusz Morski i Rybacki
EFRROW – Europejski Fundusz Rolny na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich
ETPC – Europejski Trybunał Praw Człowieka
ETS (TSUE) – Europejski Trybunał Sprawiedliwości (od 1.12.2009 r. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej)
EUIPO – Urząd Unii Europejskiej ds. Własności Intelektualnej
j.s.t. – jednostka samorządu terytorialnego
KAS – Krajowa Administracja Skarbowa
KKOPP – Komisja Kodyfikacyjna Ogólnego Prawa Podatkowego
KRRiT – Krajowa Rada Radiofonii i Telewizji
KRRP – Krajowa Rada Radców Prawnych
KRS – Krajowy Rejestr Sądowy
MOP – Międzynarodowa Organizacja Pracy
NCBiR – Narodowe Centrum Badań i Rozwoju
NCN – Narodowe Centrum Nauki
NRA – Naczelna Rada Adwokacka
NSA – Naczelny Sąd Administracyjny
NTA – Najwyższy Trybunał Administracyjny
OIRP – Okręgowa Izba Radców Prawnych
PARP – Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości
PFRON – Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych
PISF – Polski Instytut Sztuki Filmowej
PROW – Program Rozwoju Obszarów Wiejskich
RDOŚ – regionalny dyrektor ochrony środowiska
RPO – Rzecznik Praw Obywatelskich
SA – sąd apelacyjny
SN – Sąd Najwyższy
SOKiK – Sąd Ochrony Konkurencji i Konsumentów
TK – Trybunał Konstytucyjny
UDSC – Urząd do Spraw Cudzoziemców
UKE – Urząd Komunikacji Elektronicznej

UNHCR	– Wysoki Komisarz Narodów Zjednoczonych do Spraw Uchodźców
UOKiK	– Urząd Ochrony Konkurencji i Konsumentów
UPRP	– Urząd Patentowy Rzeczypospolitej Polskiej
URE	– Urząd Regulacji Energetyki
WSA	– wojewódzki sąd administracyjny
ZUS	– Zakład Ubezpieczeń Społecznych

PUBLIKATORY, CZASOPISMA, BAZY DANYCH

ATDP	– Administracja. Teoria, Dydaktyka, Praktyka
AUMCS	– Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska
AUW PPiA	– Acta Universitatis Wratislaviensis. Przegląd Prawa i Administracji
AUW Prawo	– Acta Universitatis Wratislaviensis – Prawo
Biul. Skarb.	– Biuletyn Skarbowy
Biul. URE	– Biuletyn Urzędu Regulacji Energetyki
CBOSA	– Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych
Dz.Urz. GUM	– Dziennik Urzędowy Głównego Urzędu Miar
Dz.Urz. MF	– Dziennik Urzędowy Ministra Finansów
Dz.Urz. MI	– Dziennik Urzędowy Ministra Infrastruktury
Dz.Urz. MliB	– Dziennik Urzędowy Ministra Infrastruktury i Budownictwa
Dz.Urz. MŚ	– Dziennik Urzędowy Ministra Środowiska
Dz.Urz. UOKiK	– Dziennik Urzędowy Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów
Dz.Urz. Woj. Małop.	– Dziennik Urzędowy Województwa Małopolskiego
Dz.Urz. Woj. Pom.	– Dziennik Urzędowy Województwa Pomorskiego
Dz.Urz. Woj. Śląsk.	– Dziennik Urzędowy Województwa Śląskiego
EPS	– Europejski Przegląd Sądowy
FK	– Finanse Komunalne
GAP	– Gospodarka – Administracja Państwowa
GiAT	– Gospodarka i Administracja Terenowa
GSP	– Gdańskie Studia Prawnicze
GSP-Prz.Orz.	– Gdańskie Studia Prawnicze. Przegląd Orzecznictwa
JP	– Jurysdykcja Podatkowa
KKSSiP	– Kwartalnik Krajowej Szkoły Sądownictwa i Prokuratury
KP	– Kontrola Państwowa
KPP	– Kwartalnik Prawa Prywatnego

Wykaz skrótów

KPPod	– Kwartalnik Prawa Podatkowego
KPPubl.	– Kwartalnik Prawa Publicznego
KSP	– Krakowskie Studia Prawnicze
M. Pr.	– Monitor Prawniczy
M. Pod.	– Monitor Podatkowy
M.P.	– Monitor Polski
NP	– Nowe Prawo
NPN	– Nowy Przegląd Notarialny
NZS	– Nowe Zeszyty Samorządowe
OMT	– Organizacja, Metody, Technika
ONSA	– Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego
ONSAiWSA	– Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych
OSNAPiUS	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Administracyjna, Pracy i Ubezpieczeń Społecznych
OSNC	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Cywilna
OSNP	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych
OSP	– Orzecznictwo Sądów Polskich
OSPika	– Orzecznictwo Sądów Polskich i Komisji Arbitrażowych
OSS	– Orzecznictwo w Sprawach Samorządowych
OTK	– Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
OTK-A	– Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego. Seria A
Pal.	– Palestra
PB	– Prawo Bankowe
PiP	– Państwo i Prawo
PiŚ	– Prawo i Środowisko
PiZS	– Praca i Zabezpieczenie Społeczne
POP	– Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
PP	– Przegląd Podatkowy
PPK	– Przegląd Prawa Konstytucyjnego
PPP	– Przegląd Prawa Publicznego
PPraw	– Problemy Praworządności
Pr. i Pod.	– Prawo i Podatki

Wykaz skrótów

Prok. i Pr.	– Prokuratura i Prawo
Pr. Spółek	– Prawo Spółek
Prz. Leg.	– Przegląd Legislacyjny
Prz. Sejm.	– Przegląd Sejmowy
PS	– Przegląd Sądowy
PUG	– Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego
PUSiG	– Przegląd Ubezpieczeń Społecznych i Gospodarczych
PUSiZ	– Przegląd Ubezpieczeń Społecznych i Zdrowotnych
PWPMEiP	– Problemy Współczesnego Prawa Międzynarodowego, Europejskiego i Porównawczego
R. Pr.	– Radca Prawny
Rej.	– Rejent
RN	– Rada Narodowa, Gospodarka, Administracja
RPEiS	– Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny
SC	– Studia Cywilistyczne
SI	– Studia Iuridica
SIL	– Studia Iuridica Lublinensia
SP	– Studia Prawnicze
SPiA	– Studia Prawnicze i Administracyjne
SPP	– Studia Prawa Prywatnego
SPPubl.	– Studia Prawa Publicznego
SP-E	– Studia Prawno-Ekonomiczne
ST	– Samorząd Terytorialny
ZNSA	– Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego
ZNUJ PWiOWI	– Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Jagiellońskiego. Prace z Wynalazczości i Ochrony Własności Intelektualnej
ZNUŁ	– Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Łódzkiego
INNE	
OOŚ	– ocena oddziaływania na środowisko
projekt n.o.p.	– rządowy projekt ustawy – Ordynacja podatkowa, VIII kadencja, druk sejm. nr 3517

WSTĘP

Tytuł tomu IV Systemu Prawa Administracyjnego Procesowego – *Postępowania autonomiczne i szczególne. Postępowania niejurydykcyjne* – może być nieco zaskakujący, zwłaszcza w kontekście innych tomów, które poświęcone były postępowaniu administracyjnemu ogólnemu¹. Stanowi to konsekwencję przyjętego wcześniej, w tomie I *Zagadnienia ogólne*², rozumienia terminu „postępowanie administracyjne” w dwu podstawowych znaczeniach: wąskim (*postępowania administracyjne sensu stricto*) i szerokim (*postępowania administracyjne sensu largo*).

Pierwsze z nich (*sensu stricto*) odnoszone jest do postępowania administracyjnego ogólnego, ale także do postępowań szczególnych. Wspólne dla nich będzie budowanie regulacji procesowych opartych na modelu „administracyjnego stosowania prawa”³, ukształtowanego w głównej mierze na rozwiązaniach przyjętych w Kodeksie postępowania administracyjnego, w części regulującej postępowanie administracyjne ogólne. Postępowanie administracyjne *sensu stricto* organizuje proces stosowania prawa materialnego administracyjnego polegający na wyprowadzeniu z normy ogólnej (generalnej) i abstrakcyjnej normy indywidualnej i konkretnej, zmierzając do rozstrzygnięcia

¹ System Prawa Administracyjnego Procesowego, red. G. Łaszczyca, A. Matan, t. 1, *Zagadnienia ogólne*, red. G. Łaszczyca, Warszawa 2017; t. 2, *Postępowanie ogólne*, cz. 1, *Zakres przedmiotowy i podmiotowy postępowania administracyjnego ogólnego*, red. W. Chróścielewski, Warszawa 2018; cz. 2, *Zasady ogólne postępowania administracyjnego ogólnego*, red. J.P. Tarno, W. Piątek, Warszawa 2020; cz. 3, *Czynności procesowe w postępowaniu administracyjnym ogólnym*, red. G. Łaszczyca, A. Matan, w opracowaniu; cz. 4, *Dynamika postępowania administracyjnego ogólnego*, red. G. Łaszczyca, C. Martysz, w opracowaniu; cz. 5, *Weryfikacja rozstrzygnięć w postępowaniu administracyjnym ogólnym*, red. B. Adamiak, Warszawa 2020.

Wyjątkiem jest tom III Systemu, składający się z dwóch części: cz. 1, *Administracyjne postępowanie egzekucyjne. Zagadnienia ogólne*, red. D.R. Kijowski, Warszawa 2020; cz. 2, *Administracyjne postępowanie zabezpieczające. Zagadnienia szczególne*, red. D.R. Kijowski, Warszawa 2020.

² System Prawa Administracyjnego Procesowego, t. 1, red. G. Łaszczyca, s. 188 i n.

³ Oparty na wzorcu sądowego stosowania prawa, opracowany przez J. Wróblewskiego, *Sądowe stosowanie prawa*, Warszawa 1972, s. 52.

sprawy w formie decyzji. Stąd określa się je jako „jurysdykcyjne”⁴. W jego ramach można wyróżnić postępowanie jurysdykcyjne ogólne oraz postępowania jurysdykcyjne szczególne, z których część będzie miała charakter autonomiczny, zaś pozostałe traktujemy jako nieautonomiczne.

W tomie IV Systemu omawiamy dwa postępowania autonomiczne (podatkowe i konsularne), kilkanaście postępowań jurysdykcyjnych szczególnych (typowych) oraz trzy postępowania szczególne uznane za nietypowe ze względu na sferę administracji publicznej, w jakiej są stosowane (zakładowe i korporacyjne) bądź sposób ich zakończenia (mieszany).

Natomiast postępowanie administracyjne w drugim z omawianych znaczeń (*sensu largo*) obejmuje procedury stosowane przez organy administracji polegające na wprowadzaniu w życie norm prawa materialnego, ale w inny sposób aniżeli w modelu jurysdykcyjnym (niejurysdykcyjny tryb stosowania prawa administracyjnego). Obejmuje ono swoim zasięgiem wszystkie pozostałe procedury władczej (imperatywnej) i niewładczej konkretyzacji norm merytorycznych prawa administracyjnego (materialnego i formalnego), niezależnie od charakteru i cech aktu lub czynności kończącej postępowanie. Nawiązujemy tutaj do poglądów M. Waligórskiego, który definiując proces cywilny, uznał go za prawnie uregulowany ciąg czynności procesowych zmierzających do ochrony porządku prawnego zarówno przez konkretyzację norm prawnych, jak i przez ich urzeczywistnienie. Urzeczywistnianie norm prawa administracyjnego materialnego, ze względu na specyfikę tego działu prawa, w odróżnieniu zwłaszcza od prawa cywilnego, nie ogranicza się do wprowadzania go w życie tylko za pomocą takiego narzędzia, jakim jest decyzja administracyjna, lecz także z zastosowaniem szeregu innych instrumentów prawnych, a czasami nawet bez użycia takowych (urzeczywistnianie *ex lege*). Ponadto „urzeczywistnianie” niekoniecznie musi polegać na kształtowaniu nowych stosunków administracyjnoprawnych, skoro administracja jest np. zobowiązana do zabezpieczenia wykonania obowiązków wynikających z ukształtowanych już stosunków prawnych.

Tak rozumiane urzeczywistnianie prawa materialnego administracyjnego trzeba jednak odróżnić od realizowania tego prawa, które będzie pojęciem szerszym, obejmującym wykonywanie norm zadaniowych, norm określających cele i kierunki, norm wewnętrznych, norm kompetencyjnych czy norm materialnoprawnych. Stąd, idąc za propozycją M. Kamińskiego, można wyróżnić kolejną grupę postępowań administracyjnych niejurysdykcyjnych,

⁴ M. Zimmermann, *Z rozważań nad postępowaniem jurysdykcyjnym i pojęciem strony w kodeksie postępowania administracyjnego* [w:] *Księga pamiątkowa ku czci Kamila Stefki*, red. J. Jodłowski (i in.), Warszawa–Wrocław 1967, s. 433.

niepolegających na urzeczywistnianiu norm prawa materialnego, (*postępowania administracyjne sensu largissimo*). Jak pisze M. Kamiński⁵: „Jest to uzupełniająca i względnie niesamodzielna grupa postępowań administracyjnych niejurysdykcyjnych, która dopełnia złożony, wewnętrznie niejednolity i otwarty zbiór procedur administracyjnych. Procedury tej kategorii nie są związane z konkretyzacją norm prawa administracyjnego, lecz z procesami ich szeroko rozumianej realizacji, a więc określonymi aktami lub czynnościami prawnymi lub faktycznymi, które – uprzednio, równoległe lub następczo względem właściwych procesów konkretyzacji normatywnej – zmierzają do zapewnienia odpowiednich warunków osiągnięcia celów tej konkretyzacji lub pełnego urzeczywistnienia treści norm w sferze pozanormatywnej. Procedury te mają więc przede wszystkim charakter uzupełniający, wspomagający (towarzyszący) lub wykonawczy w odniesieniu do postępowań związanych z szeroko pojmowaną konkretyzacją norm prawa administracyjnego w procesach stanowienia i stosowania prawa”. Byłyby to procedury administracyjne trzeciej generacji, które przenikają procesy stanowienia i stosowania prawa lub im towarzyszą, wiążąc się najczęściej z udziałem społeczeństwa.

Obie te grupy postępowań administracyjnych niejurysdykcyjnych (*sensu largo i sensu largissimo*), coraz bardziej liczne⁶, zajmujące nowe obszary pro-

⁵ W części II niniejszego tomu, rozdział 1 *Postępowania administracyjne niejurysdykcyjne na tle procesów konkretyzacji i realizacji norm prawa administracyjnego. Zagadnienia ogólne*, pkt 1.3.

⁶ M. Kamiński (cz. II, rozdział 1, pkt 1.3.1. *Kategorie postępowań administracyjnych niejurysdykcyjnych*) w grupie postępowań administracyjnych *sensu stricto* ujmuje: 1) administracyjne procedury prawodawcze (legislacyjne); 2) administracyjne procedury planistyczne i programistyczne; 3) procedury wydawania generalnych aktów stosowania prawa; 4) procedury uchwałodawcze w sprawach z zakresu administracji publicznej; 5) procedury indywidualizacji (aktualizacji) uprawnień lub obowiązków administracyjnoprawnych; 6) procedury kontrolne typu materialnoprawnego; 7) procedury wydawania aktów niejurysdykcyjnych w szczególnych układach zależności administracyjnoprawnej; 8) procedury wydawania aktów administracyjnych wewnętrznych (generalnych – np. wytycznych oraz indywidualnych – poleceń służbowych); 9) procedury z zakresu kierownictwa, nadzoru i kontroli typu ustrojowego; 10) procedury koordynacyjne i konsultacyjne typu ustrojowego; 11) procedury z zakresu wewnętrznej odpowiedzialności administracyjnoprawnej organów lub funkcjonariuszy administracji publicznej; 12) procedury konsensualne i kontraktowe (zewnętrzne i wewnętrzne), związane z wykonywaniem kompetencji (np. ustrojowych) lub alternatywnym, ewentualnie subsydiarnym sposobem konkretyzacji norm merytorycznych, w tym materialnoprawnych; 13) niejurysdykcyjne procedury konkursowe lub projektowe; 14) wewnątrzadministracyjne procedury odwoławcze; 15) procedury w sprawach o udzielenie dotacji lub innej formy dofinansowania ze środków publicznych (procedury dotacyjne); 16) procedury z zakresu funkcjonalnej prywatyzacji zadań publicznych (dopuszczania podmiotów prywatnych do realizacji zadań publicznych).

Do podstawowych kategorii postępowań administracyjnych *sensu largissimo* („trzeciego stopnia”) M. Kamiński zalicza: 1) procedury partycypacyjne o charakterze konsultacyjnym lub koloaboratywnym; 2) procedury medycyjne prowadzone przez organy administracji publicznej poza

cedur administracyjnych, częstokroć w miejsce postępowań jurysdykcyjnych, omawiamy w tomie IV, przyjmując podział na cztery kategorie:

- 1) **postępowania administracyjne w sprawie podejmowania działań władczych** (innych niż decyzje): *„Administracyjne” postępowanie prawotwórcze, Postępowanie w sprawie aktów administracyjnych generalnych, Postępowanie w sprawie nadzoru nad samorządem terytorialnym;*
- 2) **postępowania w sprawie działań „władczych pośrednio”**: *Administracyjne postępowania kontrolne, Postępowania w sprawie zaświadczeń i Postępowanie w sprawie interpretacji podatkowych;*
- 3) **postępowania w sprawie działań podejmowanych w formach niewładczych**: *Postępowania uproszczone (w tym: Postępowanie w sprawie skarg i wniosków oraz Postępowanie w sprawie petycji), Postępowania w sprawie wyboru projektu współfinansowanego ze środków UE, Postępowania administracyjne w sprawach udzielenia dotacji lub dofinansowania ze środków publicznych albo dopuszczenia do realizacji zdań publicznych, Postępowania administracyjne konsultacyjne i kolaboratywne, Postępowania administracyjne o charakterze konsensualnym i kontraktowym;*
- 4) **procedury pomocnicze**: *Postępowanie w sprawie stwierdzenia choroby zawodowej, Postępowanie w sprawie oceny stanu zdrowia kierowców, Postępowanie w sprawie wyceny nieruchomości, Postępowanie w sprawie rozstrzygania sporów o właściwość i sporów kompetencyjnych, Postępowanie w sprawie europejskiej współpracy administracyjnej.*

* * *

Praca jest dziełem kilkunastu Autorów, którym należą się słowa podziękowania tak za podjęcie poszczególnych tematów, jak i za ich opracowanie, zwłaszcza w tych trudnych czasach (pandemia oraz brak perspektywy uzyskania stosownych gratyfikacji punktowych, ważnych z punktu widzenia oceny dorobku naukowego).

Szczególne podziękowania kieruję do prof. Marcina Kamińskiego, którego zasługą jest teoretyczne uporządkowanie tak złożonej materii, jaką są postępowania administracyjne.

Dziękuję także Paniom Redaktor z Wydawnictwa Wolters Kluwer, przede wszystkim za profesjonalizm, ale także za cierpliwość i wyrozumiałość.

postępowaniem administracyjnym jurysdykcyjnym; 3) niejurysdykcyjne procedury ewaluacyjne, kwalifikacyjne i sprawdzające z udziałem podmiotów zainteresowanych; 4) procedury wyjaśniające o charakterze inkwizycyjnym; 5) procedury administracyjne interpretacyjne; 6) procedury administracyjne informacyjne; 7) procedury administracyjne uproszczone; 8) administracyjne procedury pomocnicze; 9) administracyjne procedury egzekucyjne i zabezpieczające.

CZEŚĆ I

**POSTĘPOWANIA AUTONOMICZNE
I SZCZEGÓLNE**

ROZDZIAŁ 1

POSTĘPOWANIA AUTONOMICZNE (ODRĘBNE)

1.1.	Postępowanie podatkowe	56
1.1.1.	Ewolucja uregulowań prawnych postępowania podatkowego	56
1.1.2.	Postępowanie podatkowe jako szczególne postępowanie administracyjne	58
1.1.3.	Zasady ogólne postępowania podatkowego a zasady ogólne Kodeksu postępowania administracyjnego	64
1.1.3.1.	Uwagi ogólne	64
1.1.3.2.	Zasady ogólne w projekcie nowej Ordynacji podatkowej	69
1.1.4.	Podmioty postępowania podatkowego	71
1.1.4.1.	Organ podatkowy i jego właściwość	71
1.1.4.2.	Strona	77
1.1.4.3.	Pełnomocnik	80
1.1.4.4.	Podmioty na prawach strony	82
1.1.5.	Przepisy porządkowe i środki oddziałujące na przebieg postępowania	82
1.1.5.1.	Doręczenia	82
1.1.5.2.	Wezwania	85
1.1.5.3.	Środki przeciwdziałania bezczynności organu	86
1.1.5.4.	Dochowanie terminu	86
1.1.6.	Postępowanie przed organem pierwszej instancji	88
1.1.6.1.	Wszczęcie postępowania podatkowego	88
1.1.6.2.	Postępowanie dowodowe	92
1.1.6.3.	Zawieszenie postępowania	100
1.1.7.	Akty kończące postępowanie podatkowe	102
1.1.7.1.	Decyzja	102
1.1.7.2.	Inne formy prawne zakończenia postępowania	105
1.1.8.	Postępowanie przed organem drugiej instancji	106
1.1.8.1.	Uwagi ogólne	106
1.1.8.2.	Odwołanie od decyzji	110
1.1.8.3.	Zażalenie	122
1.1.8.4.	Rygor natychmiastowej wykonalności	122
1.1.8.5.	Wstrzymanie wykonania ostatecznej decyzji podatkowej	123
1.1.9.	Nadzwyczajne tryby postępowania podatkowego	124
1.1.9.1.	Uwagi ogólne	124
1.1.9.2.	Wznowienie postępowania podatkowego	125
1.1.9.3.	Stwierdzenie nieważności decyzji podatkowej	130
1.1.9.4.	Zmiana lub uchylenie decyzji podatkowej	133
1.1.9.5.	Stwierdzenie wygaśnięcia decyzji	135

Rozdział 1. Postępowania autonomiczne (odrębne)

1.1.10. Kary porządkowe	137
1.1.11. Koszty postępowania podatkowego	138
1.1.12. Podsumowanie	139
1.2. Postępowanie konsularne	140
1.2.1. Ewolucja regulacji prawnej w zakresie postępowania konsularnego	140
1.2.2. Stosunek regulacji w zakresie postępowania przed konsulem w Prawie konsularnym do Kodeksu postępowania administracyjnego i innych aktów normatywnych	143
1.2.3. Przyczyny odrębności postępowania przed konsulem jako administracyjnego postępowania szczególnego	145
1.2.4. Zakres spraw z dziedziny prawa administracyjnego załatwianych w trybie postępowania przed konsulem	147
1.2.5. Postępowanie przed konsulem w świetle Prawa konsularnego	148
1.2.5.1. Systematyka przepisów regulujących postępowanie przed konsulem w Prawie konsularnym	148
1.2.5.2. Konsul i jego właściwość	149
1.2.5.3. Strona postępowania przed konsulem	150
1.2.5.4. Wszczęcie postępowania i termin załatwienia sprawy	151
1.2.5.5. Postępowanie wyjaśniające i środki dowodowe	152
1.2.5.6. Rozstrzygnięcia i czynności kończące postępowanie przed konsulem	153
1.2.5.7. Zwyczajne środki prawne	154
1.2.5.8. Nadzwyczajne środki prawne	155
1.2.5.9. Postępowanie przed konsulem a ogólne postępowanie administracyjne – istotne różnice	156
1.2.6. Sądowa kontrola rozstrzygnięć i czynności konsula	157

Literatura: B. Adamiak, *Konstytucyjna zasada dwuinstancyjności postępowania administracyjnego* [w:] *Pozycja samorządowych kolegiów odwoławczych w postępowaniu administracyjnym*, red. Cz. Martysz, A. Matan, Kraków 2005; B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 1996, 2005, 2019; B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne i sądownoadministracyjne*, Warszawa 2017; B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2013; S. Babiarcz, *Ochrona zabytków w prawie administracyjnym. Wybrane zagadnienia*, KPPod 2016/3; S. Babiarcz, *Ochrona zabytków w prawie podatkowym. Wybrane zagadnienia*, KPPod 2016/3; S. Babiarcz, *Rozstrzygnięcie niedających się usunąć wątpliwości stanu faktycznego na korzyść podatnika (zobowiązane)* [w:] *Teoretyczne i praktyczne aspekty prawa finansowego. Problemy, koncepcje, wyzwania i rozwiązania*, red. A. Gorgol, Warszawa 2020; S. Babiarcz (i in.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2010, 2019; G. Baca, *Visa Denied: Why Courts Should Review a Consular Officer's Denial of a U.S. Citizen Family Member's Visa*, „American University Law Review” 2015/3; R. Bernat, *Stosowanie zasady in dubio pro tributario. Komentarz do Interpretacji ogólnej Ministra Finansów z 29.12.2015 r. (PK4.8022.44.2015)*, PPP 2016/10; S. Bogucki (i in.), *Funkcje konsułów Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, LEX 2015; J. Borkowski, *Postępowanie przed polskimi przedstawicielstwami dyplomatycznymi i konsularnymi za granicą*, ZNUŁ. Prawo 1970/69; J. Borkowski, *Przepisy postępowania podatkowego na tle Kodeksu postępowania administracyjnego*, PP 1999/3; B. Brze-

ziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2002; B. Brzeziński, M. Masternak, *O tak zwanym ciężarze dowodu w postępowaniu podatkowym*, PP 2004/5; B. Brzeziński, W. Nykiel, *Zasady ogólne prawa podatkowego*, PP 2002/3; B. Brzeziński, W. Nykiel, *Zasady ogólne prawa podatkowego* [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2011; J. Chlebny, *Ochrona interesu publicznego a prawo cudzoziemca do pobytu w Polsce*, EPS 2007/10; J. Chlebny, W. Chróścielewski, *Rekodyfikacja postępowania administracyjnego czy rektyfikacja regulacji prawnej zawartej w Kodeksie postępowania administracyjnego?* [w:] *Fenomen prawa administracyjnego. Księga jubileuszowa Profesora Jana Zimmermanna*, red. W. Jakimowicz, M. Krawczyk, I. Niżnik-Dobosz, Kraków 2019; W. Chróścielewski, *Organ prowadzący postępowanie* [w:] *System Prawa Administracyjnego Procesowego*, red. G. Łaszczycza, A. Matan, t. 2, cz. 1, *Zakres przedmiotowy i podmiotowy postępowania administracyjnego ogólnego*, red. W. Chróścielewski, Warszawa 2018; W. Chróścielewski, *Zmiany w administracyjnym postępowaniu odwoławczym w świetle projektu nowelizacji k.p.a. z dnia 29 grudnia 2016 r.* [w:] *O prawie administracyjnym i administracji. Refleksje. Księga jubileuszowa dedykowana Profesor Małgorzacie Stahl*, red. B. Jaworska-Dębska (i in.), Łódź 2017; W. Chróścielewski, W. Nykiel, *Ordynacja podatkowa a przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego* [w:] *Ordynacja podatkowa. Studia*, red. B. Brzeziński, C. Kosikowski, Łódź–Toruń 1999; W. Chróścielewski, W. Nykiel, *Postępowanie podatkowe w świetle Ordynacji podatkowej*, Warszawa 2000; W. Chróścielewski, J.P. Tarno, *Postępowanie administracyjne. Zagadnienia podstawowe*, Warszawa 2002; W. Chróścielewski, J.P. Tarno, *Trójszczeblowy model sądownictwa administracyjnego a jednoinstancyjne postępowanie administracyjne*, PiP 1999/5; W. Chróścielewski, J.P. Tarno, P. Dańczak, *Postępowanie administracyjne i postępowanie przed sądami administracyjnymi*, Warszawa 2018; P. Czubik, *Definicja konsula w prawie polskim i międzynarodowym*, „Jurysta” 2004/4; P. Czubik, *Prawo dostępu do konsula w świetle prawa międzynarodowego, europejskiego i krajowego*, Kraków 2011; P. Czubik, M. Woźniak, *Interwencja Rzecznika Praw Obywatelskich w sprawie sposobu uregulowania trybu postępowania przed konsulem*, PWPMEiP 2008/6; P. Dańczak, *Rozprawa administracyjna w toku postępowania podatkowego*, PP 2007/6; W. Dawidowicz, *Postępowanie administracyjne. Zarys wykładu*, Warszawa 1983; A. Dąbrowski, D.M. Malinowski, *Wydatki na usługi niematerialne a koszt podatkowy*, PP 2001/4; P. Dąbrowski, *Rozpatrzenie środka zaskarżenia w postępowaniach wizowych* [w:] *Polskie prawo konsularne w okresie zmian*, red. W. Burek, P. Czubik, Warszawa 2015; L. Etel (i in.), *Nowa Ordynacja Podatkowa. Z prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego*, Białystok 2017; L. Etel (i in.), *Ordynacja podatkowa. Kierunkowe założenia nowej regulacji*, Białystok 2015; H. Filipczyk, *Jeszcze raz o kosztach uzyskania przychodów – cztery mity*, Pr. i Pod. 2009/12; E. Frankiewicz, *Gwarancje procesowe strony w postępowaniu przed konsulem*, Częstochowa 2003; J. Głos, *Ciężar dowodu w postępowaniu administracyjnym*, Pr. i Pod. 2006/12; A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Aspekt materialny*, Warszawa 2003; B. Graczyk, *Postępowanie administracyjne. Zarys systemu z dodaniem podstawowych przepisów prawnych*, War-

szawa 1953; **A. Grysiński**, *Zanim powstanie sądownictwo administracyjne*, „Casus” 1997/5; **W. Gurba**, *Zwalczanie i zapobieganie bezczynności oraz przewlekłości postępowania administracyjnego*, PiP 2015/11; **M. Halkiewicz**, *Recenzja książki E. Frankiewicz, Gwarancje procesowe strony w postępowaniu przed konsulem*, Częstochowa 2003, „Prace Naukowe Akademii im. Jana Długosza w Częstochowie. Res Polticae” 2006/1; **A. Hanusz**, *Strony postępowania podatkowego a ciężar dowodu*, PP 2004/9; **E. Iserzon, J. Starościak**, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, teksty, wzory i formularze*, Warszawa 1970; **J. Jagielski, D. Pudzianowska**, *Ustawa o Karcie Polaka. Komentarz*, LEX 2008; **Z. Janowicz**, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 1995; **M. Karlikowska**, *Właściwość organów podatkowych w świetle przepisów Ordynacji podatkowej* [w:] *Ordynacja podatkowa. Studia*, red. B. Brzeziński, C. Kosikowski, Łódź–Toruń 1999; **A. Kaźmierczyk**, *Postępowanie przed konsulem w świetle ustawy – Prawo konsularne. Wybrane zagadnienia* [w:] *Polskie prawo konsularne w okresie zmian*, red. W. Burek, P. Czubik, Warszawa 2015; **Z. Kmiecik**, *Ogólne zasady prawa i postępowania administracyjnego*, Warszawa 2000; **Z. Kmiecik**, *Przewlekłość postępowania administracyjnego w świetle ustaleń europejskiego case law* [w:] *Analiza i ocena zmian kodeksu postępowania administracyjnego w latach 2010–2011*, red. M. Błachucki, T. Górzynska, G. Sibiga, Warszawa 2012; **Z. Kmiecik, M. Stahl**, *Jaki model sądownictwa administracyjnego?*, ST 1999/6; *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, red. Z. Kmiecik, W. Chróścielewski, Warszawa 2019; *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, red. H. Knysiak-Sudyka, LEX 2019; *Konstytucje Rzeczypospolitej oraz komentarz do Konstytucji RP z 1997 roku*, red. J. Boć, Wrocław 1998; **C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla**, *Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2000, 2003; **J. Krawczyk**, *Pośredni zakaz reformationis in peius – aspekt zgodności z Konstytucją RP* [w:] *Ordynacja podatkowa. Stan obecny i kierunki zmian*, red. R. Dowgier, Białystok 2015; **J. Królak**, *Nowa ordynacja podatkowa zamrożona*, <https://www.pb.pl/nowa-ordynacja-podatkowa-zamrozona-979487>; **E. Kubisty**, *Instytucja konsula RP*, „Ius et Administratio” 2007/2; **W. Lang, J. Wróblewski, S. Zawadzki**, *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1980; **G. Łaszczyca, Cz. Martysz, A. Matan**, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, t. 1, *Komentarz do art. 1–103*, t. 2, *Komentarz do art. 104–269*, Kraków 2005, LEX 2010; **J. Łętowski**, *Prawo administracyjne. Zagadnienia podstawowe*, Warszawa 1990; **A. Mariański**, *Reguły ciężaru dowodu w postępowaniu podatkowym*, PP 2005/2; **A. Mariański**, *Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2009; **Cz. Martysz**, *Postępowanie administracyjne w sprawach należących do organów polskich przedstawicielstw dyplomatycznych i konsularnych* [w:] *Prawo międzynarodowe, europejskie i krajowe – granice i wspólne obszary. Księga jubileuszowa dedykowana Profesor Genowefie Grabowskiej*, red. B. Mikołajczyk, J. Nowakowska-Małusecka, Katowice 2009; **R. Mastalski, J. Zubrzycki**, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2002; **Ł. Matusiakiewicz**, *Rozprawa w podatkowym postępowaniu odwoławczym – prawie 4 lata „martwej instytucji”*, M. Pod. 2010/8; **M. Mrówczyński**, *Zakaz reformationis in peius – fikcja czy rzeczywistość? Ordynacja podatkowa*, PP 1999/9; **E. Mzyk**, *Wznowienie postępowania administracyjnego*, Warszawa–

Zielona Góra 1994; **J.A. Nafziger**, *Review of Visa Denials by Consular Officers*, „Washington Law Review” 1991/1; **W. Olszowy**, *Decyzja podatkowa. Podejmowanie i kontrola*, Warszawa 1997; **K. Opałek, J. Wróblewski**, *Zagadnienia teorii prawa*, Warszawa 1969; *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX 2020; *Prawo do dobrej administracji. Projekt ustawy – Przepisy ogólne prawa administracyjnego*, „Biuletyn RPO – Materiały” 2008/60; **S. Prutis, D. Kijowski**, *Dwuinstancyjne sądownictwo administracyjne a model postępowania administracyjnego*, „Casus” 1998/7; **W. Sawa**, *Ciężar dowodu w postępowaniu podatkowym*, PP 2001/3; **S. Sawicki**, *Funkcje konsula. Studium prawnomiędzynarodowe*, Ossolineum 1992; **R. Sawuła**, *Ordynacja podatkowa – projekt ustawy. Wybrane uwagi dotyczące postępowania w sprawach podatkowych*, ST 1996/7–8; **R. Sawuła**, *Rozprawa w postępowaniu podatkowym – uwagi na tle nowelizacji Ordynacji podatkowej*, „Casus” 2006/4; **R. Sawuła**, *Właściwość instancyjna wobec organów samorządu terytorialnego po reformie administracji publicznej*, PiP 2000/1; **K.J. Stanik**, *Ciężar dowodu w postępowaniu podatkowym*, „Jurysdykcja Podatkowa” 2007/4; **D. Strzelec**, *Dowody i postępowanie dowodowe w prawie podatkowym*, Warszawa 2015; **D. Strzelec**, *Eliminowanie nieprawidłowości proceduralnych przez organ odwoławczy a zasada dwuinstancyjności postępowania*, M. Pod. 2008/5; **D. Strzelec**, *Obowiązek wyjaśnienia stanu faktycznego w postępowaniu podatkowym – wątpliwości praktyczne i teoretyczne*, Pal. 2011/3–4; **D. Strzelec**, *Rozprawa jako sposób wyjaśnienia okoliczności sprawy w podatkowym postępowaniu odwoławczym*, M. Pod. 2007/2; **D. Strzelec, M. Łoboda**, *Kontrola przestrzegania przepisów prawa podatkowego*, Warszawa 2017; **A. Suławko-Karetko**, *Konsul jako organ w rozumieniu przepisów KPA*, „Administracja Publiczna: Studia Krajowe i Międzynarodowe” 2004/2; **A. Suławko-Karetko**, *Status konsula w prawie polskim*, Warszawa 2008; *System Prawa Administracyjnego*, red. R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, t. 9, B. Adamiak (i in.), *Prawo procesowe administracyjne*, Warszawa 2020; **J. Świątkiewicz**, *Europejski Kodeks Dobrej Administracji. Wprowadzenie, tekst i komentarz o zastosowaniu kodeksu w warunkach polskich procedur administracyjnych*, Warszawa 2007; **L. Wildes**, *Review of Visa Denials: The American Consul as 20th Century Absolute Monarch*, „San Diego Law Review” 1989/4; **R. Wolff**, *The Nonreviewability of Consular Visa Decisions: An Unjustified Aberration from American Justice*, „New York Law School Journal of International and Comparative Law” 1984/2; **T. Woś**, *Reforma sądownictwa administracyjnego – projekty dalekie od ideału*, PiP 2001/7; **S. Wronkowska, M. Zieliński, Z. Ziemiński**, *Zasady prawa. Zagadnienia podstawowe*, Warszawa 1974; **A. Wróbel, M. Jaśkowska**, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2016; **M. Wróblewski**, *Konstytucyjność prawnej regulacji postępowania przed konsulem* [w:] *Polskie prawo konsularne w okresie zmian*, red. W. Burek, P. Czubik, Warszawa 2015; **M. Wyrzykowski, M. Ziółkowski**, *Konstytucyjny status proceduralny jednostki jako adresata działań organów administracji* [w:] *System Prawa Administracyjnego*, red. R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, t. 2, S. Biernat (i in.), *Konstytucyjne podstawy funkcjonowania administracji publicznej*, Warszawa 2012; **J. Zimmermann**, *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Postępowanie podatkowe*, Toruń 1998; **M. Zirk-Sadowski**, *Transformacja prawa podatkowego a jego wykładnia*, KPPod 2004/4.

1.1. POSTĘPOWANIE PODATKOWE

1.1.1. EWOLUCJA UREGULOWAŃ PRAWNYCH POSTĘPOWANIA PODATKOWEGO

W okresie II Rzeczypospolitej aż do 1934 r. nie obowiązywały jednolite na obszarze całego kraju przepisy procesowe wspólne dla wszystkich obowiązujących podatków. Dopiero ustawa z 15.03.1934 r. – Ordynacja podatkowa¹ unormowała jednolity dla podatków państwowych oraz państwowych i samorządowych dodatków do nich tryb postępowania². W znacznej mierze czerpała ona wzory z rozwiązań przyjętych w rozporządzeniu Prezydenta RP z 22.03.1928 r. o postępowaniu administracyjnym³. W ustawie tej, liczącej 216 artykułów, o bardzo bogatej strukturze wewnętrznej, bo podzielonej na części, działy i rozdziały oraz ich oddziały, znaczna część uregulowań dotyczyła postępowania podatkowego. Były to zwłaszcza przepisy zamieszczone w częściach:

- I „Postanowienia ogólne” – dział II „Władze i ich właściwość”, dział III „Komisje i sekcje odwoławcze”, dział IV „Orzeczenia i postanowienia”;
- II „Postępowanie przy wymiarze podatków” – dział I „Postępowanie przygotowawcze”, dział II „Postępowanie wymiarowe”, dział III „Postępowanie odwoławcze”;
- III „Przepisy porządkowe” – dział I „Podania i inne pisma”, dział II „Terminy”, dział III „Doręczenia”.

Warto odnotować, że w tym czasie Polska należała do nielicznych państw, które posiadały skodyfikowane ogólne prawo podatkowe⁴.

Po zakończeniu II wojny światowej ustawa ta została zastąpiona dekretem z 16.05.1946 r. o postępowaniu podatkowym⁵. W piśmiennictwie podkreślano⁶, że rozwiązania zawarte w dekreście były oparte na przepisach Ordy-

¹ Dz.U. Nr 39, poz. 346 ze zm.

² Por. W. Nykiel [w:] W. Chróścielewski, W. Nykiel, *Postępowanie podatkowe w świetle Ordynacji podatkowej*, Warszawa 2000, s. 4.

³ Tytuł podany w oryginalnym brzmieniu, dalej jednak posługujemy się współczesnym, a przy tym powszechnie stosowanym nazewnictwem.

⁴ W. Nykiel [w:] W. Chróścielewski, W. Nykiel, *Postępowanie podatkowe...*, s. 4.

⁵ Dz.U. Nr 27, poz. 174 ze zm.; w tym samym dniu wydano też dekret o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. Nr 27, poz. 173 ze zm.).

⁶ Por. np. J. Borkowski, *Przepisy postępowania podatkowego na tle Kodeksu postępowania administracyjnego*, PP 1999/3, s. 3; R. Mastalski [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2013, s. 14.

nacji podatkowej z 1934 r., a więc – co za tym idzie – także na rozwiązaniach zamieszczonych w rozporządzeniu o postępowaniu administracyjnym z 1928 r.

Wejście w życie z dniem 1.01.1961 r. Kodeksu postępowania administracyjnego nie zmieniło nic w zakresie uregulowań postępowania podatkowego, gdyż art. 194 § 1 pkt 7 tekstu pierwotnego k.p.a. stanowił, że jego przepisy nie mają zastosowania do postępowania podatkowego. Można więc jednoznacznie uznać, że tak w okresie II RP, jak i po zakończeniu II wojny światowej postępowanie podatkowe było administracyjnym postępowaniem szczególnym, nie miały w nim bowiem bezpośredniego zastosowania zawarte w rozporządzeniu o postępowaniu administracyjnym przepisy regulujące postępowanie administracyjne ogólne.

Z dniem 1.09.1981 r. weszła w życie ustawa z 31.01.1980 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym oraz o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego⁷. Przepisy działu III kodeksu, zatytułowanego „Przepisy szczególne postępowania w sprawie zobowiązań podatkowych i ubezpieczeń społecznych”, zaczęły jednak obowiązywać dopiero od 1.01.1981 r.⁸ Z tym dniem postępowanie podatkowe utraciło status administracyjnego postępowania szczególnego, prowadzone było bowiem odtąd na podstawie przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego. Nastąpiła więc unifikacja postępowania ogólnego z postępowaniem podatkowym. Trzeba jednak podkreślić, że przepisy wspomnianego działu III Kodeksu postępowania administracyjnego zawierały wiele rozwiązań procesowych modyfikujących na użytek postępowania objętego zakresem tego działu regulację zawartą w dwóch poprzednich działach kodeksu, mających zastosowanie przy załatwianiu przeważającej większości spraw administracyjnych. Było to spowodowane specyfiką przedmiotu postępowania, którą stanowiły zobowiązania podatkowe, wymagające niekiedy innych rozwiązań niż przyjęte w pozostałych działach kodeksu. W przepisach tego działu zamieszczone były także upoważnienia dla Rady Ministrów i Ministra Finansów do odmiennego niż w przepisach Kodeksu postępowania administracyjnego regulowania pewnych kwestii procesowych⁹.

⁷ Dz.U. Nr 4, poz. 8 ze zm.

⁸ Por. art. 52 ustawy z 19.12.1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. Nr 27, poz. 111 ze zm.) w zw. z art. 1 pkt 2 dekrety z 25.08.1980 r. zmieniającego ustawę o Naczelnym Sądzie Administracyjnym oraz o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. Nr 19, poz. 68).

⁹ B. Adamiak [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 1996, s. 758.

Przedstawiony wyżej stan prawny w zakresie postępowania w sprawach zobowiązań podatkowych obowiązywał przez 17 lat. Z dniem 1.01.1998 r. weszła bowiem w życie ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa. Jej bardzo obszerny dział IV „Postępowanie podatkowe” (art. 120–271) zastąpił dotychczas obowiązujące w tym postępowaniu przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego. Kwestie procesowe unormowane są zresztą także w przepisach innych działów ordynacji, np. w dziale II „Organy podatkowe i ich właściwość”.

1.1.2. POSTĘPOWANIE PODATKOWE JAKO SZCZEGÓLNE POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE

Mimo wejścia w życie przepisów Ordynacji podatkowej w dalszym ciągu w postępowaniu podatkowym obowiązują niektóre przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego. Na podstawie bowiem art. 307 pkt 1 o.p. znowelizowano art. 3 § 1 pkt 2 k.p.a., zgodnie z którym przepisów kodeksu nie stosuje się do spraw uregulowanych w Ordynacji podatkowej z wyjątkiem przepisów działów IV, V, VII i VIII. Oznaczało to, że nadal w postępowaniu podatkowym zastosowanie miały przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego dotyczące: udziału prokuratora w postępowaniu, rozstrzygania sporów o właściwość między organami administracji publicznej a sądami, wydawania zaświadczeń oraz skarg i wniosków. Z dniem 1.01.2003 r. dodano do Ordynacji podatkowej dział VIIa, zatytułowany „Zaświadczenia”, i znowelizowano art. 3 § 1 pkt 2 k.p.a., wykreślając z niego obowiązek stosowania w postępowaniu podatkowym przepisów działu VII kodeksu „Wydawanie zaświadczeń”¹⁰. Żadnego uzasadnienia nie ma jednak pozostawienie od prawie 18 lat w treści art. 3 § 1 pkt 2 k.p.a. rozwiązania przewidującego, iż w postępowaniu objętym zakresem Ordynacji podatkowej trzeba stosować przepisy tego aktu prawnego uregulowane w jego dziale V „Rozstrzyganie sporów o właściwość między organami administracji publicznej a sądami powszechnymi”. Na podstawie bowiem art. 4 pkt 7 ustawy z 30.08.2002 r. – Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo o ustroju sądów administracyjnych i ustawę – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi¹¹ ten dział V Kodeksu postępowania administracyjnego został z dniem 1.01.2004 r. skreślony.

¹⁰ Por. art. 1 pkt 201 i art. 2 nowelizacji z 2002 r.

¹¹ Dz.U. Nr 153, poz. 1271 ze zm.

Mimo wielokrotnych nowelizacji kodeksu tego oczywistego uchybienia nie naprawiono¹². Zaznaczyć trzeba, że przepisy działów IV i VIII Kodeksu postępowania administracyjnego muszą być stosowane w postępowaniu podatkowym w sposób bezpośredni, ponieważ ustawodawca nie zawarł klauzuli „odpowiedniego ich stosowania”. W konsekwencji w tym zakresie uwzględniane muszą być także zawarte w kodeksie rozwiązania dotyczące terminologii, którą posługuje się kodeks, określania organów wyższego stopnia czy też właściwości organów¹³.

Przepisy Ordynacji podatkowej szczegółowo normują postępowanie podatkowe, recypując wprost, bez najmniejszych modyfikacji bądź ze zmianami dotyczącymi „drugorzędnych detali”¹⁴, znaczną część przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego o postępowaniu administracyjnym ogólnym. W kilku przypadkach Ordynacja podatkowa odsyła do bezpośredniego stosowania przepisów kodeksu. Przykładowo zgodnie z art. 86m § 3 o.p. w zakresie nieuregulowanym w rozdziale 11a „Informacje o schematach podatkowych” do nakładania kar pieniężnych stosuje się przepisy działu IVa Kodeksu postępowania administracyjnego „Administracyjne kary pieniężne”¹⁵.

Obowiązywanie przepisów procesowych zamieszczonych w Ordynacji podatkowej utrudniło pracę administracji skarbowej. Jeżeli bowiem obowiązki wynikające z decyzji podatkowej nie zostaną dobrowolnie wykonane, to wtedy muszą być zastosowane przepisy ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Artykuł 18 u.p.e.a. stanowi, że w kwestiach nieuregulowanych w tej ustawie należy odpowiednio stosować przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego. Tak więc pracownicy organów podatkowych pierwszej instancji będą musieli prowadzić postępowanie podatkowe w oparciu o przepisy ordynacji, zaś postępowanie egzekucyjne w znacznym zakresie z uwzględnieniem przepisów kodeksu.

Uchwalając ordynację, będącą w założeniu kodyfikacją prawa podatkowego, powrócono, tak w zakresie nazwy tego aktu prawnego, jak i samo-

¹² Szerzej por. J. Chlebny, W. Chróścielewski, *Rekodyfikacja postępowania administracyjnego czy rektyfikacja regulacji prawnej zawartej w Kodeksie postępowania administracyjnego?* [w:] *Fenomen prawa administracyjnego. Księga jubileuszowa Profesora Jana Zimmermanna*, red. W. Jakimowicz, M. Krawczyk, I. Niżnik-Dobosz, Kraków 2019, s. 106–107.

¹³ J. Borkowski, *Przepisy...*, s. 4.

¹⁴ J. Zimmermann, *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Postępowanie podatkowe*, Toruń 1998, s. 7; w piśmiennictwie zastosowaną technikę legislacyjną określano nawet jako „kuriozalną” – J. Borkowski, *Przepisy...*, s. 4.

¹⁵ Podobne rozwiązanie przewiduje także art. 119zzk o.p.

dzielnego uregulowania kwestii procesowych, do modelu obowiązującego w okresie II Rzeczypospolitej. W rezultacie jednak w imię kodyfikacji prawa podatkowego dokonano dekodyfikacji przepisów procesowych zawartych w Kodeksie postępowania administracyjnego. Wydaje się, że bardziej racjonalne byłoby włączenie do ordynacji jedynie tych przepisów procesowych, które odmiennie od przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego regulowałyby niektóre zagadnienia postępowania podatkowego. Mogłyby mieć one charakter o wiele bardziej rozbudowanej i szczegółowszej wersji dawnego działu III Kodeksu postępowania administracyjnego. Stworzenie z postępowania podatkowego postępowania administracyjnego szczególnego, w znacznej części powielającego rozwiązania przyjęte w postępowaniu ogólnym, było ewidentnym błędem ustawodawcy. Jednak powrót do stanu prawnego obowiązującego do 1998 r. nie wydaje się racjonalny, mimo że takie postulaty zgłaszano w piśmiennictwie¹⁶. Nie można bowiem, bez naprawdę uzasadnionych powodów, dokonywać tak diametralnej przebudowy aktów normatywnych fundamentalnych dla poszczególnych gałęzi prawa. Polski prawodawca zbyt często zapomina bowiem, że jedną z fundamentalnych zasad, na których winien być oparty system prawa, jest zasada pewności prawa.

Nic nie wskazuje na to, żeby miało dojść ponownie do włączenia postępowania podatkowego do regulacji prawnej objętej przepisami Kodeksu postępowania administracyjnego. W ciągu bowiem prawie 24 lat obowiązywania odrębnych regulacji procesowych zamieszczonych w Kodeksie postępowania administracyjnego i Ordynacji podatkowej rozwiązania przyjęte w tych ustawach zaczęły się coraz bardziej od siebie oddalać. Trzeba przy tym zauważyć, że aż do wejścia w życie nowelizacji z 2017 r. obowiązującej od 1.06.2017 r. postępowanie uregulowane w Ordynacji podatkowej stało się coraz nowocześniejsze w porównaniu z tym zamieszczonym w kodeksie. Nie wchodząc w tym miejscu w szczegóły, które zostaną wskazane w dalszej części rozdziału, można tu przykładowo wspomnieć o takich rozwiązaniach wcześniej wprowadzonych do przepisów Ordynacji podatkowej, a dopiero po pewnym czasie recypowanych do kodeksu, jak: możliwość odmowy wszczęcia postępowania, gdy z podaniem o jego wszczęcie występuje podmiot niebędący stroną w sprawie, dochowanie terminu upływającego w sobotę czy też możliwość jego dochowania w sytuacji pobytu w państwie członkowskim Unii Europejskiej, określenie środka prawnego przysługującego w przypadku bezczynności organu, sprecyzowanie warunków, które musi spełnić pełno-

¹⁶ Por. B. Brzeziński, W. Nykiel, *Reforma systemu podatkowego – aspekty prawne*, PP 2003/6, s. 6–7.

mocnik strony, czy też wywołująca sporo kłopotów na gruncie kodeksu kwestia stwierdzenia nieważności decyzji nieostatecznej¹⁷.

W dniu 4.06.2019 r. do Sejmu wpłynął rządowy projekt ustawy – Ordynacja podatkowa¹⁸. Sejm VIII kadencji nie zdążył go jednak uchwalić. Obecnie w Ministerstwie Finansów projekt ten jest poddawany dalszym analizom i jeszcze nie wiadomo, czy trafi ponownie do Sejmu, a jeżeli tak, to kiedy¹⁹. Projekt tej ustawy został opracowany przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego²⁰. Obowiązkiem KKOPP było najpierw opracowanie, nie później niż w terminie 4 miesięcy od dnia pierwszego posiedzenia, kierunkowych założeń kompleksowej regulacji rangi ustawowej dotyczącej ogólnej prawa podatkowego oraz przygotowanie, nie później niż w terminie 2 lat od dnia przyjęcia kierunkowych założeń, projektu ustawy zawierającej kompleksowe regulacje dotyczące ogólnego prawa podatkowego wraz z przepisami wykonawczymi. Opracowane przez KKOPP w terminie kierunkowe założenia nowej Ordynacji podatkowej zostały przyjęte przez Radę Ministrów 13.10.2015 r.²¹ i na ich podstawie KKOPP opracowała: projekt ustawy – Ordynacja podatkowa i projekt ustawy – Przepisy wprowadzające ustawę – Ordynacja podatkowa oraz projekty przepisów wykonawczych. Projekty te wraz z uzasadnieniami zostały przez KKOPP przedstawione Ministrowi Rozwoju i Finansów 9.10.2017 r. Po przeprowadzeniu prac legislacyjnych zostały przyjęte przez Radę Ministrów 24.05.2019 r. i skierowane do Sejmu. Niezależnie od tego, że projekty te nie zostały przez Parlament uchwalone, można je w rozważaniach naukowych poddawać analizie i komentować. Stanowią one bowiem cenny dorobek polskiej myśli prawniczej.

Zawarte w projektowanej nowej Ordynacji podatkowej regulacje miały służyć realizacji dwóch podstawowych celów: 1) ochrony praw podatnika w jego relacjach z organami podatkowymi oraz 2) zwiększenia efektywności i skuteczności poboru podatków.

¹⁷ Por. W. Chróścielewski, *Odmienności odwoławczego postępowania podatkowego w stosunku do postępowania administracyjnego ogólnego* [w:] *Księga jubileuszowa Profesora Włodzimierza Nykiela*, Warszawa 2021 (w druku).

¹⁸ VIII kadencja, druk sejm. nr 3517.

¹⁹ Por. J. Królak, *Nowa ordynacja podatkowa zamrożona*, <https://www.pb.pl/nowa-ordynacja-podatkowa-zamrozona-979487> (dostęp: 5.01.2021 r.).

²⁰ Komisja została powołana rozporządzeniem Rady Ministrów z 21.10.2014 r. w sprawie utworzenia, organizacji i trybu działania Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego (Dz.U. poz. 1471 ze zm.).

²¹ Zob. L. Etel (i in.), *Ordynacja podatkowa. Kierunkowe założenia nowej regulacji*, Białystok 2015.

Pierwszy z tych celów miał być realizowany przez złagodzenie nadmiernego rygoryzmu obowiązującej Ordynacji podatkowej, a także wprowadzenie przepisów chroniących pozycję podatnika w jego kontaktach z organami podatkowymi. Realizują go takie instytucje projektu nowej Ordynacji podatkowej, jak m.in.: zasady ogólne prawa podatkowego, konsensualne formy załatwienia spraw podatkowych (umowy podatkowe, mediacja, konsultacje skutków podatkowych transakcji), normatywny katalog praw i obowiązków podatnika, regulacje chroniące podatnika w przypadku zastosowania się do informacji organów podatkowych, ugruntowanej praktyki orzeczniczej, zakaz orzekania na niekorzyść podatnika na etapie postępowania pierwszoinstancyjnego, środki zwalczania przewlekłości postępowania, rezygnacja z odwołania od decyzji na rzecz skargi do sądu, wydłużenie terminów do wniesienia odwołania i zażalenia, urzędowe informacje o zmianach w prawie podatkowym. Mechanizmami mającymi zwiększyć efektywność i skuteczność poboru podatków miały być: udoskonalone przepisy o funkcjonowaniu klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, nowe instytucje przedawnienia wymiaru i poboru zobowiązań podatkowych, możliwość orzekania o nadpłacie w decyzjach częściowych i po upływie okresu przedawnienia, efektywne modele postępowania podatkowego, jak: postępowanie uproszczone, postępowanie reprezentatywne, eliminacja postępowań o kwoty bagatelne podatku, uporządkowanie nadzwyczajnych trybów wzruszania decyzji ostatecznych, wprowadzenie obowiązku współdziałania podatnika i organu podatkowego, upowszechnienie stosowania komunikacji elektronicznej, doprecyzowanie przesłanek stosowania rygору natychmiastowej wykonalności, uporządkowanie zasad stosowania i miarkowania kar porządkowych, zmodyfikowane zasady wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego.

Można wyrazić nadzieję, że rezultaty prac nad projektem nowej Ordynacji podatkowej zostaną w przyszłości wykorzystane w procesie legislacyjnym.

Nie ma żadnych wątpliwości, że obecnie postępowanie podatkowe jest administracyjnym postępowaniem szczególnym. W ujęciu wąskim takie określenie dotyczyć może postępowania, w którego trybie następuje rozpoznanie i rozstrzygnięcie spraw określonego rodzaju, przy czym regulują tę procedurę przepisy zawarte w innym akcie prawnym niż Kodeks postępowania administracyjnego²². W tym znaczeniu obecnie mamy do czynienia

²² B. Adamiak [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne i sądowo-administracyjne*, Warszawa 2017, s. 117, za cechę takiego postępowania uznaje tylko regulowanie spraw określonego rodzaju.

z istnieniem dwóch postępowań administracyjnych szczególnych. Obok postępowania podatkowego taki charakter ma także postępowanie przed polskimi przedstawicielstwami dyplomatycznymi i konsularnymi, które unormowane jest w Prawie konsularnym, regulującym praktycznie w całości, bez niemal żadnych odesłań do Kodeksu postępowania administracyjnego, to postępowanie.

Należy mieć tu jednak na uwadze to, że w projekcie nowej Ordynacji podatkowej przewiduje się w dziale IV zatytułowanym „Postępowania szczególne” uregulowania, które dotyczą takich kwestii, jak:

- postępowanie w sprawach identyfikacji i ewidencji podatników,
- postępowanie w sprawach interpretacji i informacji dotyczących przepisów prawa podatkowego,
- postępowanie w sprawach konsultacji skutków podatkowych transakcji,
- postępowanie w sprawach zawarcia porozumień i ustalenia cen transakcyjnych,
- postępowanie w przypadku unikania opodatkowania,
- postępowanie w sprawie zawarcia umowy o współdziałanie,
- postępowanie w sprawie czynności sprawdzających,
- postępowanie w zakresie prowadzenia kontroli podatkowej,
- postępowanie w zakresie ustalenia wartości rzeczy lub praw majątkowych,
- postępowanie w zakresie zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego,
- postępowanie w sprawie wydawania zaświadczeń,
- postępowanie w sprawie odtworzenia akt.

Tak więc mimo że w kontekście postępowania administracyjnego postępowanie podatkowe ma status postępowania szczególnego, to w założeniach projektodawców nowej Ordynacji podatkowej w ramach postępowania podatkowego również można wyróżnić postępowania szczególne, co oznacza, że postępowanie uregulowane w dziale III tego projektu można określać jako „postępowanie podatkowe ogólne”.

Wracając do rozważań odnoszących się do postępowania administracyjnego, trzeba stwierdzić, że w ujęciu szerszym z postępowaniem administracyjnym szczególnym mamy do czynienia nie tylko wtedy, gdy regulacja przepisów procesowych zawarta jest w ustawie odrębnej od kodeksu, lecz także wtedy, gdy stosujemy w tym postępowaniu przepisy kodeksu, ale zakres przepisów szczególnych odmiennie niż kodeks regulujących niektóre rozwiązania procesowe jest taki, że pozwala na uznanie, iż w praktyce owe

regulacje szczególne dominują nad rozwiązaniami kodeksowymi²³. Można mieć jednak poważne wątpliwości co do tego, jakie odmienności uznamy za takie, które pozwolą na kwalifikowanie danego postępowania jako postępowania szczególnego.

Niezależnie od tego, czy przyjmiemy wąskie, czy szerokie ujęcie terminu „postępowanie administracyjne szczególne”, nie ulega wątpliwości, że w każdym z tych ujęć postępowanie podatkowe musi być uznane za administracyjne postępowanie szczególne.

Dalsze rozważania, zgodnie z charakterem analizowanej procedury, ograniczymy do różnic pomiędzy regulacją procesową zamieszczoną w ordynacji a tą, która zawarta jest w Kodeksie postępowania administracyjnego.

1.1.3. ZASADY OGÓLNE POSTĘPOWANIA PODATKOWEGO A ZASADY OGÓLNE KODEKSU POSTĘPOWANIA ADMINISTRACYJNEGO

1.1.3.1. UWAGI OGÓLNE

Zasady ogólne w obowiązującej Ordynacji podatkowej zostały uregulowane w dziale IV, który odnosi się do postępowania podatkowego. Ich moc wiążąca jednakże nie ogranicza się tylko do postępowania podatkowego, gdyż z mocy odesłań zawartych w art. 280, 292 i 306k o.p. stosuje się je także w czynnościach sprawdzających, kontroli podatkowej i przy wydawaniu zaświadczeń. Niektóre z nich mają też zastosowanie przy wydawaniu interpretacji ogólnych (art. 14a § 9 o.p.) i w sprawach dotyczących interpretacji indywidualnych (art. 14h i art. 14j o.p.). Nie mają one zastosowania do objaśnień podatkowych oraz utrwalonej praktyki interpretacyjnej, albowiem nie są one wydawane na wniosek.

Generalnie można powiedzieć, że „przez zasady ogólne prawa podatkowego należy rozumieć ogólne reguły postępowania, wiążące wskazówki, respektowanie których prowadzi lub ma prowadzić do pożądanych prakseologicznie bądź aksjologicznie rezultatów. Zasady ogólne nie tylko ukierunkowują ludzkie działanie, ale spełniają także funkcję porządkującą, będąc kryterium oceny i samooceny działania podmiotów do stosowania zasad obowiązujących bądź podmiotów, do których zasady

²³ Takie podejście reprezentowane jest zresztą w przyjętej konstrukcji niniejszego tomu *Systemu Prawa Administracyjnego Procesowego*.

są adresowane”²⁴. W literaturze przedmiotu zasady prawa są rozumiane dwojako: po pierwsze, zasadami systemu prawa bądź jego części są reguły zawarte bezpośrednio w prawie pozytywnym lub logicznie z niego wynikające²⁵, po drugie, są nimi nie tylko normy wywiedzione z tekstów prawnych, lecz także uogólnienia rozwiązań lub wzorców zachowań dokonane przez naukę prawa, nienormowane wyrażnie przez prawo pozytywne, choć uznane za wiążące przez doktrynę, na których określenie używa się terminu „postulaty systemu prawa”²⁶. Z powyższych względów zasady prawa mogą mieć postać normatywną, być wyrazem poglądów doktrynalnych czy orzeczniczych²⁷.

Z tego punktu widzenia można zauważyć, że co do zasad postępowania podatkowego określonych w art. 120–129 o.p. w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego przyjęto, że niektóre z nich należy stosować także przy wykładni i stosowaniu przepisów prawa materialnego. Odnosi się to przede wszystkim do zasady praworządności (legalizmu) (art. 120 o.p.) i zasady zaufania (art. 121 § 1 o.p.)²⁸. Niektóre zaś zasady są wyprowadzone z przepisów Ordynacji podatkowej, jak zasada rozstrzygania niedających się usunąć wątpliwości stanu faktycznego na korzyść podatnika z art. 122, 187 i 191 o.p., z tym że w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego nie ma na ten temat zgodności poglądów, gdyż wyprowadza się ją także tylko z art. 122 czy 187 § 1 o.p.²⁹ Nie sposób nie zauważyć, że istotna zasada nakazu rozstrzygania niedających się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego na korzyść podatnika została sformułowana w art. 2a o.p. Jej treść wskazuje, że odnosi się ona tylko do rozstrzygania wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego, a nie dotyczy rozstrzygania wątpliwości co do stanu faktycznego. Okoliczność, że została ona

²⁴ B. Brzeziński, W. Nykiel, *Zasady ogólne prawa podatkowego* [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009, s. 136–137.

²⁵ K. Opałek, J. Wróblewski, *Zagadnienia teorii prawa*, Warszawa 1969, s. 249.

²⁶ S. Wronkowska, M. Zieliński, Z. Ziemiński, *Zasady prawa. Zagadnienia podstawowe*, Warszawa 1974, s. 61.

²⁷ M. Zirk-Sadowski, *Transformacja prawa podatkowego a jego wykładnia*, KPPod 2004/4, s. 12–16.

²⁸ Wyroki NSA: z 14.12.2011 r., II FSK 1207/10, POP 2012/3, s. 301–303; z 22.01.2016 r., II FSK 2775/13, LEX nr 1962467; z 12.06.2013 r., II FSK 2059/11, LEX nr 1335245.

²⁹ S. Babiarsz, *Rozstrzyganie niedających się usunąć wątpliwości stanu faktycznego na korzyść podatnika (zobowiązane)* [w:] *Teoretyczne i praktyczne aspekty prawa finansowego. Problemy, koncepcje, wyzwania i rozwiązania*, red. A. Gorgol, Warszawa 2020, s. 17–29; B. Brzeziński, W. Nykiel, *Zasady ogólne prawa podatkowego*, PP 2002/3, s. 10; wyrok NSA z 18.11.2009 r., I FSK 1062/08, LEX nr 586053; wyrok WSA w Krakowie z 17.01.2012 r., I SA/Kr 2016/11, LEX nr 1109633.

wprowadzona dopiero od 1.01.2016 r.³⁰, nie oznacza, że nie może być stosowana do stanów prawnych obowiązujących przed tą datą, a także i do prawa podatkowego wyłącznie polskiego³¹. Na tle obowiązującej Ordynacji podatkowej podmiotowy zakres adresatów zasad ogólnych prawa podatkowego stosowanych w odniesieniu do przepisów prawa podatkowego budzi wątpliwości³².

Najważniejszą funkcją sformułowanych w ordynacji zasad ogólnych postępowania podatkowego jest to, że żaden szczegółowy przepis tego postępowania nie może być interpretowany w taki sposób, aby pozostawał w sprzeczności z zasadą ogólną³³.

W tekście pierwotnym Ordynacji podatkowej największe zastrzeżenia budziło pominięcie, sformułowanej w art. 7 k.p.a., zasady uwzględniania z urzędu interesu społecznego i słusznego interesu obywatela. W orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego uznaje się, że w przypadku wydawania decyzji opartej na uznaniu administracyjnym zasada ta nakłada na organ prowadzący postępowanie obowiązek wydania decyzji pozytywnej dla strony, od którego organ mógł odstąpić wyłącznie wtedy, gdy w uzasadnieniu decyzji udowodnił, że wydanie decyzji pozytywnej byłoby sprzeczne z interesem społecznym albo przekraczałoby możliwości organu wynikające z przyznanego mu potencjalnie uprawnienia³⁴. Pominięcie tej zasady w postępowaniu podatkowym znacznie pogorszyło sytuację prawną podatnika w stosunku do okresu, w którym postępowanie to było regulowane bezpośrednio przepisami Kodeksu postępowania administracyjnego.

Niekorzystna z punktu widzenia pozycji prawnej podatnika była też zmiana, w stosunku do Kodeksu postępowania administracyjnego, zakresu zasady udzielania informacji prawnej stronom (art. 9 k.p.a. i art. 121 § 2 o.p.). Organy podatkowe nie muszą w odróżnieniu od organów prowadzących po-

³⁰ Zob. art. 1 i 6 ustawy z 5.08.2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1197).

³¹ R. Bernat, *Stosowanie zasady in dubio pro tributario. Komentarz do Interpretacji ogólnej Ministra Finansów z 29.12.2015 r. (PK4.8022.44.2015)*, PPP 2016/10, s. 101–108; A. Mariański, *Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2009, s. 66.

³² Zob. interpretacja ogólna Ministra Finansów z 29.12.2015 r., PK4.8022.44.2015, Dz.Urz. MF z 2016 r. poz. 4.

³³ Por. W. Chróścielewski, J.P. Tarno, P. Dańczak, *Postępowanie administracyjne i postępowanie przed sądami administracyjnymi*, Warszawa 2018, s. 53.

³⁴ Por. np. wyroki NSA: z 11.06.1981 r., SA 820/81, OSPiKA 1982/1–2, poz. 22, z głosem J. Łętowskiego; z 23.04.1991 r., II SA 238/91, ONSA 1992/3–4, poz. 61; z 18.01.1995 r., SA/Wr 1386/94, POP 1996/6, poz. 181; odmienny pogląd w tej materii prezentuje A. Wróbel [w:] A. Wróbel, M. Jaśkowska, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2016, s. 142.

stępowanie ogólne dbać o to, aby strony i inne osoby uczestniczące w postępowaniu nie poniosły szkody z powodu nieznamości prawa³⁵. Ponadto obowiązek udzielania informacji odnosi się wyłącznie do przepisów materialnego prawa podatkowego. Wynika to z faktu, że termin „przepisy prawa podatkowego” został zdefiniowany w art. 3 pkt 2 o.p., który nakazuje uznać, że są to przepisy ustaw podatkowych, postanowienia ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską umów międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej, a także przepisy aktów wykonawczych wydanych na podstawie ustaw podatkowych.

Pozytywnie natomiast należy ocenić wprowadzenie do Ordynacji podatkowej zasady jawności postępowania podatkowego wyłącznie dla stron postępowania – art. 129. Zasady takiej nie sformułowano bezpośrednio w przepisach Kodeksu postępowania administracyjnego. W piśmiennictwie z zakresu postępowania ogólnego uznaje się, iż z przepisów dotyczących przeglądania akt sprawy można wyprowadzić zasadę względnej jawności akt sprawy, tzn. jawności tych akt wyłącznie dla stron postępowania³⁶. Jak trafnie zauważa H. Dzwonkowski, wprowadzenie tej zasady do Ordynacji podatkowej było wynikiem zamieszczenia w jej art. 293–305 przepisów o tajemnicy skarbowej³⁷.

Za udane rozwiązanie uznać należy wprowadzenie wyjątku od zasady czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym (art. 123 § 1 o.p.), w przypadku gdy ma zostać wydana decyzja w całości uwzględniająca wniosek strony. Zauważyć jednak należy, iż w przepisie tym niejako antycypuje się, że już w momencie wszczęcia postępowania organ podatkowy zna przyszłe rozstrzygnięcie sprawy. Gdyby jednak okazało się, że wydana decyzja ów wniosek uwzględnia jedynie w części bądź nie uwzględnia go w ogóle, brak zapewnienia stronie możliwości czynnego udziału w postępowaniu uzasadniałby wznowienie postępowania na podstawie art. 240 § 1 pkt 4 o.p.

W Ordynacji podatkowej pominięto sformułowaną w art. 16 § 2 k.p.a. zasadę sądowej kontroli decyzji administracyjnych. W przepisach kodeksu zasada ta miała swój wymiar normatywny w latach 1980–1995, gdy przepisy

³⁵ Por. J. Zubrzycki [w:] R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2002, s. 142–143; H. Dzwonkowski [w:] C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2000, s. 311.

³⁶ Por. J. Borkowski (aktualizacja B. Adamiak) [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2019, s. 457.

³⁷ H. Dzwonkowski [w:] C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Ustawa Ordynacja...*, s. 331.

jego działu VI regulowały zaskarżanie decyzji do sądu³⁸. Później zasada ta zaczęła pełnić wyłącznie rolę informacyjną.

Nowelizacja kodeksu z 2017 r. uzupełniła katalog zasad ogólnych uregulowanego w nim postępowania o zasady: rozstrzygania wątpliwości prawnych na korzyść strony (art. 7a), współdziałania organów (art. 7b) i prawomocności decyzji (art. 16 § 3). Dokonała też modyfikacji innych zasad ogólnych kodeksu. Zasada budzenia zaufania do władzy publicznej została wzbogacona o zakaz odstępowania bez uzasadnionej przyczyny od utrwalonej linii orzecznictwa administracyjnego w tym samym stanie prawnym i faktycznym (art. 8 § 2 k.p.a.), która może realnie wpłynąć na stosownie tej zasady. Zasada ugodowego załatwiania spraw, wskutek wzbogacenia kodeksu o przepisy dotyczące mediacji, została przekształcona w zasadę dążenia do polubownego załatwiania spraw, określaną też jako zasada koncyliacyjności³⁹. Wprowadzono także zastrzeżenie do jednej z fundamentalnych zasad postępowania ogólnego – zasady dwuinstancyjności – w postaci dodania zastrzeżenia „chyba że przepis szczególny stanowi inaczej” (art. 15 k.p.a.). W nowelizacji z 2017 r. można zaobserwować tendencję do rezygnacji ze stosowania tej zasady, jednym z przykładów tego było odstąpienie od konieczności wyczerpania przysługujących zwyczajnych środków prawnych składanych w przypadku wydania decyzji w pierwszej instancji przez ministra lub samorządowe kolegium odwoławcze jako warunku *sine qua non* zaskarżenia decyzji do sądu⁴⁰.

Ordynacja podatkowa pozostaje przy obowiązywaniu zasady pisemności załatwiania spraw albo czynienia tego w formie elektronicznej. W kodeksie wprowadzono także możliwość załatwiania spraw: ustnie, telefonicznie lub za pomocą innych środków łączności. Z tym że podstawowe motywy takiej formy załatwienia sprawy (wydania decyzji) „powinny być utrwalone w aktach sprawy w formie protokołu lub podpisanej przez stronę adnotacji”⁴¹.

Trudno jednak sobie wyobrazić sprawne realizowanie w praktyce wymogu podpisania protokołu bądź adnotacji przez stronę w przypadku ustnego lub telefonicznego wydania decyzji. Jak się więc wydaje, wprowadzona zmiana ma przede wszystkim wymiar propagandowy, a jej praktyczne znaczenie będzie bardzo nikłe.

³⁸ Przepisy tego działu zostały uchylone na podstawie ustawy z 11.05.1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.).

³⁹ Por. Z. Kmiecik [w:] *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, red. Z. Kmiecik, W. Chróścielewski, Warszawa 2019, s. 119.

⁴⁰ Por. art. 52 § 3 p.p.s.a.

⁴¹ Artykuł 14 k.p.a. w brzmieniu nadanym mu przez art. 2 ustawy z 6.03.2018 r. – Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo przedsiębiorców oraz inne ustawy dotyczące działalności gospodarczej (Dz.U. poz. 650).

1.1.3.2. ZASADY OGÓLNE W PROJEKCIE NOWEJ ORDYNACJI PODATKOWEJ

Obecny sposób uregulowania zasad ogólnych w Ordynacji podatkowej, a także wyraźnie odczuwalny brak niektórych zasad ogólnych prawa podatkowego wskazywany w literaturze⁴² spowodowały, że KKOPP zdecydowała się na ich wyodrębnienie jako zasad mających zastosowanie nie tylko w postępowaniu podatkowym ogólnym i szczególnym, lecz także w prawie materialnym, jako naczelných norm determinujących proces stosowania wszystkich przepisów prawa podatkowego. Komisja wskazała⁴³, że polskie doświadczenia, świadomość prawna polskich podatników, a także stan polskiego prawa podatkowego powodują konieczność bezpośredniego zdefiniowania w nowej Ordynacji podatkowej zasad ogólnych prawa podatkowego jako naczelných norm determinujących proces stosowania przepisów prawa podatkowego. Wskazano, że wiele z nich ma swoje odpowiedniki w Kodeksie postępowania administracyjnego, Kodeksie Dobrej Administracji⁴⁴, Europejskim Kodeksie Dobrej Praktyki Administracyjnej⁴⁵, Kodeksie podatników Unii Europejskiej⁴⁶, Modelu Karty podatnika CFE, AOTA i STEP⁴⁷ oraz w projekcie ustawy – Przepisy ogólne prawa administracyjnego⁴⁸. Zasady te zostały umieszczone w rozdziale 2 działu 1 projektu nowej Ordynacji podat-

⁴² Zob. B. Brzeziński, W. Nykiel, *Zasady ogólne prawa podatkowego*, PP 2002/3, s. 9–11; Z. Kmiecik, *Ogólne zasady prawa i postępowania administracyjnego*, Warszawa 2000, s. 15; A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Aspekt materialny*, Warszawa 2003, s. 101.

⁴³ Zob. L. Etel (i in.), *Nowa Ordynacja Podatkowa. Z prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego*, Białystok 2017, s. 74.

⁴⁴ Załącznik do rekomendacji CM/Rec (2007)7 Komitetu Ministrów Rady Europy dla państw członkowskich w sprawie dobrej administracji przyjętej w dniu 20.06.2007 r.

⁴⁵ Europejski Kodeks Dobrej Praktyki Administracyjnej przyjęty przez Parlament Europejski 6.09.2001 r. [w:] J. Świątkiewicz, *Europejski Kodeks Dobrej Administracji. Wprowadzenie, tekst i komentarz o zastosowaniu kodeksu w warunkach polskich procedur administracyjnych*, Warszawa 2007, który stanowi konkretyzację obywatelskiego „prawa do dobrej administracji” wobec administracji unijnej i administracji narodowych, wyrażonego w art. 41 KPP.

⁴⁶ Zob. Wtyczne dotyczące wzoru Kodeksu podatników Unii Europejskiej, 2016, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines_for_a_model_for_a_european_taxpayers_code_pl.pdf (dostęp: 22.01.2021 r.).

⁴⁷ Model Karty podatnika opracowany przez Confédération Fiscale Européenne (CFE), Asia-Oceania Tax Consultants Association (AOTA) i Society of Trust and Estate Practitioners (STEP), <https://www.cfe-eutax.org/node/3134> (dostęp: 31.12.2016 r.).

⁴⁸ Projekt został opracowany w latach 2006–2008 przez zespół ekspercki przy Rzeczniku Praw Obywatelskich powołany 14.06.2006 r. (VI kadencja, druk sejm. nr 3942); por. też *Prawo do dobrej administracji. Projekt ustawy – Przepisy ogólne prawa administracyjnego*, „Biuletyn RPO – Materiały” 2008/60.

kowej i w założeniu miały mieć zastosowanie do wszystkich procedur uregulowanych w przepisach nowej Ordynacji podatkowej. W projekcie najpierw umieszczono zasady programowe, a następnie zasady odnoszące się do statusu zobowiązanego, zasady dotyczące sposobu działania organów podatkowych i załatwiania spraw podatkowych oraz zasady dotyczące postępowań podatkowych. I tak należy zaliczyć do nich w zakresie:

- zasad programowych, obok występującej w kodeksie zasady legalizmu (art. 14 projektu n.o.p.), zasadę zakazu nadużywania prawa przez organy podatkowe (art. 15 projektu n.o.p.)⁴⁹;
- zasad odnoszących się do statusu zobowiązanego⁵⁰ – oprócz zasad przewidzianych w kodeksie, jak: zasada informowania i wsparcia (art. 16 projektu n.o.p.), zasada rozstrzygania niedających się usunąć wątpliwości co do treści normy prawnej na korzyść zobowiązanego (art. 18 projektu n.o.p.), zasada współdziałania zobowiązanego z organami podatkowymi (art. 17 projektu n.o.p.) – także nieprzewidziane w kodeksie, jak zasady: domniemania rzetelności zobowiązanego (art. 19 § 2 projektu n.o.p.), ochrony uzasadnionych oczekiwań (art. 19 § 1 projektu n.o.p.);
- zasad dotyczących sposobu działania organów podatkowych i załatwiania spraw przewidzianych w kodeksie, jak zasady: zaufania (art. 19 § 1 projektu n.o.p.), respektowania utrwalonej praktyki rozstrzygania spraw w takim samym stanie faktycznym i prawnym (art. 21 § 1 projektu n.o.p.), prawdy obiektywnej (art. 23 § 1 projektu n.o.p.), szybkości i prostoty załatwiania spraw (art. 24 § 1 projektu n.o.p.), czynnego udziału stron (art. 27 projektu n.o.p.), rozstrzygania niedających się usunąć wątpliwości stanu faktycznego na korzyść zobowiązanego (art. 23 § 2 projektu n.o.p.), przekonywania (art. 28 § 1 projektu n.o.p.), ugodowego załatwiania spraw (art. 28 § 2 projektu n.o.p.), pisemności (art. 29 projektu n.o.p.), także zasady w nim nieprzewidziane, jak zasady: proporcjonalności (art. 21 § 2 projektu n.o.p.), celowości i efektywności (art. 22 § 1 projektu n.o.p.), pragmatyzmu (art. 22 § 2 projektu n.o.p.), wyważania interesu zobowiązanego i interesu publicznego (art. 26 projektu n.o.p.),

⁴⁹ Zasada ta była w pierwszych wersjach projektu nowej Ordynacji podatkowej ujęta jako jej art. 15, ale została usunięta – albowiem może być wyprowadzona także z art. 1 i 7 Konstytucji RP; zob. też wyrok NSA z 15.09.2016 r., I GSK 340/16, LEX nr 2142946; wyroki TK: z 17.10.2000 r., SK 5/99, OTK 2000/7, poz. 254; z 23.10.2006 r., SK 42/04, OTK-A 2006/9, poz. 125.

⁵⁰ Zgodnie z art. 13 pkt 23 projektu n.o.p. zobowiązanym jest podatnik, płatnik, inkasent, osoba trzecia i następca prawny.

- zasad odnoszących się do postępowania podatkowego także przewidzianych w kodeksie, jak: dwuinstancyjności (art. 31 projektu n.o.p.), trwałości decyzji administracyjnych (art. 32 projektu n.o.p.), zasady w nim nieprzewidziane, jak zasada jawności wyłącznie dla stron (art. 30 projektu n.o.p.).

Zauważyć jednak trzeba, że wśród zasad określonych w kodeksie w projekcie nowej Ordynacji podatkowej zamieszczono także zasady o odmiennej treści i innym zakresie regulacji, jak: zasada udzielania zobowiązanym informacji i wsparcia (art. 16 projektu n.o.p.), która miałaby na celu także dobrowolne, samodzielne i prawidłowe wykonanie obowiązków i korzystanie z praw, czy zasada rozstrzygania niedających się usunąć wątpliwości co do treści normy prawnej (art. 18 projektu n.o.p.), która na gruncie projektu, odmiennie niż w kodeksie, nie doznaje ograniczeń.

1.1.4. PODMIOTY POSTĘPOWANIA PODATKOWEGO

1.1.4.1. ORGAN PODATKOWY I JEGO WŁAŚCIWOŚĆ

W zakresie podmiotów postępowania podatkowego Ordynacja podatkowa wprowadziła sporo odrębności od rozwiązań przyjmowanych przez kodeks. Problematyka dotycząca organów podatkowych i ich właściwości została uregulowana w dziale II ordynacji, a nie w dziale IV, co trafnie pochwytytuje się za błąd prawodawcy⁵¹.

W ordynacji, w odróżnieniu od regulacji zawartej w kodeksie (art. 5 § 2 pkt 3–6 k.p.a.), nie zamieszczono definicji pojęcia organu podatkowego⁵². Co więcej, przepisy art. 13 i 13a o.p., wymieniające organy podatkowe, wskazują je w sposób co najmniej nieuporządkowany, gdyż obok siebie, bez żadnej racjonalnej kolejności wymienione są organy pierwszej instancji, organy odwoławcze, a także organy posiadające wyłącznie właściwość do prowadzenia postępowania w trybach nadzwyczajnych. Cała konstrukcja art. 13 o.p. jest wyjątkowo mało czytelna, nawet w warunkach obniżającego się standardu legislacji.

⁵¹ Por. R. Mastalski [w:] R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa...*, s. 32.

⁵² B. Adamiak [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa...*, s. 110.

Organami podatkowymi – organami powołanymi do prowadzenia postępowania podatkowego i w konsekwencji do wydania decyzji podatkowej – zgodnie z art. 13 o.p. są:

- 1) jako organy podatkowe pierwszej instancji – naczelnik urzędu skarbowego, naczelnik urzędu celno-skarbowego, wójt, burmistrz, prezydent miasta (w gminie), starosta (w powiecie) i marszałek województwa, a także, gdy przepisy odrębne tak stanowią, dyrektor izby administracji skarbowej, Szef Krajowej Administracji Skarbowej (jako organ właściwy do prowadzenia z urzędu postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji, wznowienia postępowania, zmiany lub uchylecia decyzji, lub stwierdzenia wygaśnięcia decyzji);
- 2) jako organy odwoławcze – dyrektorzy izb administracji skarbowej w stosunku do decyzji naczelników urzędów skarbowych i naczelników urzędów celno-skarbowych, a w odniesieniu do decyzji własnych wydanych w pierwszej instancji naczelnik urzędu celno-skarbowego jest organem odwoławczym od decyzji wydanych w trybie art. 83 ust. 4 i 5 u.KAS; samorządowe kolegia odwoławcze w stosunku do decyzji wójtów, burmistrzów, prezydentów miast, starostów i marszałków województwa, Szef Krajowej Administracji Skarbowej w stosunku do decyzji własnych wydanych w pierwszej instancji.

Ordynacja podatkowa określa też jako organy podatkowe Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (art. 13 § 2a o.p.) i ministra właściwego do spraw finansów publicznych (art. 13 § 2b o.p.), przy czym organy te są właściwe w sprawach wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (art. 14b § 1, art. 14e § 1a, art. 14a o.p.).

W projekcie nowej Ordynacji podatkowej uwzględniono zunifikowaną przez ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej strukturę administracji podatkowej, jednakże w art. 69 strukturę tę dodatkowo uporządkowano. Nie zamieszczono jednak w nim definicji organu podatkowego, uznając, że uniemożliwiają to różnorodność ustrojowo-organizacyjna tych organów, różnorodność danin publicznych, w tym niepodatkowych należności budżetowych, pozostająca w ich właściwości rzeczowej, wynikająca z przepisów szczególnych, a także zróżnicowany zakres kompetencji. Pozostawiono także, mimo krytycznych uwag, wprowadzoną przez ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej instytucję radcy skarbowego jako quasi-organu podatkowego (art. 69 § 5 projektu n.o.p.). Zarówno ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej, jak i projekt nowej Ordynacji podatkowej w istocie rzeczy nie kreują go jako samodzielnego, odmiennego rodzajowo organu podatkowego, innego niż np. naczelnik urzędu skarbowego. Brak wskazania organu go nad-

zorującego czy też brak określenia jego podległości prowadzi do wniosku, że – co istotne – nie różni się on od pracownika upoważnionego przez organ do załatwiania spraw (art. 72 projektu n.o.p.).

W projekcie nowej Ordynacji podatkowej natomiast zmianie uległa konstrukcja organu odwoławczego przyjęta zarówno w art. 17 k.p.a., jak i w art. 8 ustawy z 28.09.1991 r. o kontroli skarbowej⁵³, obowiązującej do końca lutego 2017 r.⁵⁴, w których ustawodawca posłużył się tylko określeniem „organ wyższego stopnia”. W art. 69 projektu n.o.p. w sposób klarowny wskazano organy wyższego stopnia wobec wymienionych w nim organów podatkowych. Posługiwanie się pojęciem organu odwoławczego przy określaniu pozycji organu wyższego stopnia było niewłaściwe, ponieważ organ wyższego stopnia nie może być z góry traktowany w postępowaniu podatkowym jako organ odwoławczy. Tę rolę może uzyskać wówczas, gdy wpłynie środek odwoławczy od decyzji organu pierwszej instancji. Może on też działać z urzędu w trybie nadzoru, prowadząc postępowanie o stwierdzenie nieważności decyzji lub rozstrzygając o wznowieniu postępowania, gdy podstawą wznowienia postępowania było działanie tego organu, który wydał decyzję w ostatniej instancji. **Tak więc punktem wyjścia powinno być pojęcie organu wyższego stopnia, który może być organem odwoławczym – gdy wpłynie odwołanie od decyzji organu pierwszej instancji bądź zażalenie na jego postanowienie. Może być także organem działającym w trybie nadzoru – gdy wszczyna z urzędu postępowanie w przedmiocie stwierdzenia nieważności decyzji wydanej przez organ, w stosunku do którego jest on organem wyższego stopnia.**

Wracając do dzisiejszego stanu prawnego, trzeba zauważyć, że na podstawie upoważnienia zawartego w art. 13a o.p. Rada Ministrów nadała uprawnienia organów podatkowych także szefom wymienionych w tym przepisie agencji, biur i służb, których wspólnym zadaniem jest szeroko rozumiana ochrona porządku i bezpieczeństwa w państwie⁵⁵.

Ordynacja w art. 13 § 3 stanowi, że organami podatkowymi wyższego stopnia są organy odwoławcze. Tak więc w odróżnieniu od kodeksu jako pojęcie pierwotne przyjęto określenie „organ odwoławczy”, w sytuacji gdy pojęcie organu wyższego stopnia ma szerszy zakres, o czym już była mowa.

⁵³ Dz.U. z 2016 r. poz. 720 ze zm.

⁵⁴ D. Strzelec, M. Łoboda, *Kontrola przestrzegania przepisów prawa podatkowego*, Warszawa 2017, s. 65.

⁵⁵ Rozporządzenie Rady Ministrów z 23.03.2012 r. w sprawie nadania uprawnień organów podatkowych (Dz.U. poz. 363 ze zm.).

Należy zwrócić uwagę, że art. 16 o.p. stanowi, iż właściwość rzeczową organów podatkowych ustala się według przepisów o zakresie ich działania. Zakres właściwości rzeczowej organów podatkowych określają obecnie ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej, a także ustawa z 4.09.1997 r. o działach administracji rządowej⁵⁶. Kompetencje organów samorządowych regulują zaś głównie przepisy ustaw normujących ustrój poszczególnych jednostek samorządu terytorialnego oraz ustawa z 12.10.1994 r. o samorządowych kolegiach odwoławczych⁵⁷. Właściwość rzeczową regulują także Ordynacja podatkowa i przepisy wykonawcze. Organy tej administracji rządowej są organami podatkowymi o najszerszym zakresie właściwości rzeczowej. Wójtowie, burmistrzowie i prezydenci miast są organami podatkowymi pierwszej instancji w zakresie podatków i opłat objętych przepisami ustawy z 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych⁵⁸, tj. podatków od nieruchomości i od środków transportowych, opłat: targowej, miejscowej, uzdrowiskowej, reklamowej, od posiadania psów, a także podatku rolnego⁵⁹ i leśnego⁶⁰. Właściwość miejscową organów podatkowych ustala się stosownie do art. 17 § 1 o.p. według miejsca zamieszkania albo siedziby podatnika, płatnika lub inkasenta, jeżeli ustawy podatkowe nie stanowią inaczej. Wiążąca dla ustalenia właściwości jest kolejność wymienienia w tym przepisie poszczególnych podmiotów⁶¹. Na podstawie upoważnienia zawartego w § 2 tego artykułu Minister Finansów wydał rozporządzenie z 22.08.2005 r. w sprawie właściwości organów podatkowych⁶², w którym nieco odmiennie, przy czym bardzo kazuistycznie, określił zasady ustalania właściwości miejscowej.

W projekcie nowej Ordynacji podatkowej przepisy o właściwości organów podatkowych nie uległy zmianie w stosunku do zamieszczonych w obowiązującej Ordynacji podatkowej, co dotyczy podatków pobieranych tak przez organy państwowe, jak i samorządowe. Jednakże w art. 80 § 1 i 2 projektu n.o.p. zaproponowano rozwiązanie respektujące zasady pragmatycznego i ekonomicznego prowadzenia postępowania przez organ podatkowy, w sytuacji gdy będzie on prowadził kontrolę podatkową, ale wystąpi zdarzenie wymagające zmiany właściwości miejscowej. Wówczas bez względu na to, czy wystąpi ono w trakcie kontroli podatkowej, czy po jej zakończeniu, organ kontroli

⁵⁶ Dz.U. z 2020 r. poz. 1220 ze zm.

⁵⁷ Dz.U. z 2018 r. poz. 570 ze zm.

⁵⁸ Dz.U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm.

⁵⁹ Ustawa z 15.11.1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 2020 r. poz. 333).

⁶⁰ Ustawa z 30.10.2002 r. o podatku leśnym (Dz.U. z 2019 r. poz. 888 ze zm.).

⁶¹ Por. M. Karlikowska, *Właściwość organów podatkowych w świetle przepisów Ordynacji podatkowej* [w:] *Ordynacja podatkowa. Studia*, red. B. Brzeziński, C. Kosikowski, Łódź 1999, s. 191.

⁶² Dz.U. z 2019 r. poz. 2371 ze zm.

podatkowej będzie w dalszym ciągu właściwy do prowadzenia postępowania podatkowego. Przepisy art. 80 § 1 i 2 projektu n.o.p. byłyby stosowane odpowiednio także w sprawach, w których doszłoby do następstwa prawnego powodującego zmianę właściwości czy w sprawach odpowiedzialności osób trzecich. Instytucja prawna wyznaczenia organu (art. 81 projektu n.o.p.) została uregulowana w sposób zbliżony do uregulowania zawartego w art. 18c o.p. i są to uprawnienia przysługujące Szefowi KAS i dyrektorowi izby administracji skarbowej. Podobnie utrzymano w mocy uregulowanie polegające na przejęciu przez naczelnika urzędu celno-skarbowego prowadzenia postępowania podatkowego, które dotychczas prowadził naczelnik urzędu skarbowego (art. 82 § 1 projektu n.o.p.), ale po wyrażeniu zgody przez naczelnika urzędu celno-skarbowego. Podstawą przejęcia będzie to, by informacje uzyskane przez naczelnika urzędu skarbowego z banku lub innej instytucji finansowej nie pozwalały na wyjaśnienie istotnych wątpliwości faktycznych sprawy. Przejęcie to może nastąpić już na etapie kontroli podatkowej. O postanowieniu naczelnik urzędu skarbowego ma zawiadamiać naczelnika urzędu celno-skarbowego właściwego na dzień wszczęcia przejmowanego postępowania, stronę oraz dyrektora izby administracji skarbowej nadzorującego naczelnika urzędu skarbowego. Postanowienie byłoby niezaskarżalne, a dotychczas podjęte czynności procesowe pozostają w mocy.

O wiele bardziej precyzyjna niż w przepisach kodeksu jest regulacja zamieszczona w art. 19 o.p., odnosząca się do rozstrzygania sporów o właściwość pomiędzy organami podatkowymi. Zasadą jest bowiem, że rozpoznanie takiego sporu powierzono wspólnemu dla będących w sporze organowi podatkowemu wyższego stopnia, a w sytuacji gdy takiego organu nie ma – sądowi administracyjnemu.

W projekcie nowej Ordynacji podatkowej problematyka sporów o właściwość została unormowana w zbliżony sposób. Jednakże zmiana dotyczy regulacji zawartej w art. 19 § 1 pkt 3 o.p., w której spór o właściwość toczą naczelnicy urzędów celno-skarbowych. Według projektu, bez względu na ich siedziby, spór ma rozstrzygać Szef KAS. Ponadto w art. 83 § 4 projektu n.o.p. przewiduje się, że w przypadku sporu o właściwość między organem podatkowym a innymi organami administracji publicznej będą stosowane odpowiednio przepisy art. 22 k.p.a. Ponadto zakłada się także nieznanie kodeksowi ani obowiązującej Ordynacji podatkowej rozwiązanie uprawniające organ podatkowy, na którego obszarze działania nastąpiło wszczęcie postępowania, do podejmowania czynności niezbędnych ze względu na interes publiczny lub ważny interes strony (art. 84 projektu n.o.p.) do czasu rozstrzygnięcia sporu o właściwość.

W zakresie instytucji wyłączenia pracownika wprowadzono w tekście pierwotnym ordynacji istotne zmiany w stosunku do przepisów kodeksu. Zgodnie z art. 130 § 1 o.p. pracownik organu podatkowego (członek samorządowego kolegium odwoławczego) podlega z mocy prawa wyłączeniu od załatwienia sprawy w razie zaistnienia jednej ze wskazanych w tym przepisie przesłanek. Według zaś art. 24 § 1 k.p.a. pracownik organu administracji podlegał i nadal podlega wyłączeniu od udziału w postępowaniu w razie zaistnienia jednej ze wskazanych w tym przepisie przesłanek. W literaturze przyjmuje się, że przez załatwienie sprawy należy rozumieć udział pracownika w czynnościach decydujących, podczas gdy przez udział w postępowaniu trzeba rozumieć udział pracownika zarówno w czynnościach przygotowawczych (np. w postępowaniu wyjaśniającym), jak i w czynnościach decydujących (wydanie decyzji)⁶³. Tak więc według przepisów ordynacji instytucja wyłączenia pracownika miała węższy zakres przedmiotowy niż w przypadku przepisów kodeksu, co osłabiało tak zasadę prawdę obiektywnej, jak i zasadę budzenia zaufania. Dopiero nowelizacja z 2002 r. tę wadę osłabiającą instytucję wyłączenia usunęła.

Przesłanki wyłączenia organu podatkowego zawarte w art. 131, 131a i 132 o.p. sformułowane są w sposób o wiele bardziej czytelny niż w art. 25 k.p.a.

Zupełnie niezrozumiały, na co słusznie zwraca uwagę J. Zimmermann⁶⁴, jest brak obowiązku wyłączenia dyrektora izby administracji skarbowej, samorządowego kolegium odwoławczego i Szefa KAS od załatwienia sprawy, gdy ta dotyczy piastuna funkcji organu podatkowego czy też jego prezesa (samorządowego kolegium odwoławczego). Najwyraźniej twórcy ordynacji przeoczyli, że organy te wydają w niektórych sytuacjach także decyzje w pierwszej instancji (np. stwierdzenie nieważności decyzji). Wydaje się jednak, że skoro taki stan prawny utrzymuje się od 1997 r., jest to całkowicie świadoma regulacja, której istoty nie sposób zrozumieć w kontekście dyrektyw wyprowadzanych z zasady prawdy obiektywnej. Stanowi ona zarazem czytelny argument na rzecz tezy o bagatelizowaniu instytucji wyłączenia tak w ustawodawstwie, jak i w piśmiennictwie⁶⁵. W projekcie nowej Ordynacji podatkowej zagad-

⁶³ Por. W. Chróścielewski [w:] W. Chróścielewski, W. Nykiel, *Postępowanie podatkowe...*, s. 39. Szerzej na ten temat zob. uzasadnienie uchwały NSA (7) z 18.02.2013 r., I GPS 2/12, ONSAiWSA 2013/4, poz. 59.

⁶⁴ J. Zimmermann, *Ordynacja podatkowa...*, s. 46; por. też J. Borkowski (aktualizacja B. Adamiak) [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa...*, s. 640 – wypowiedzi te co prawda dotyczyły poprzedniej struktury organizacyjnej administracji skarbowej, ale mają pełne zastosowanie także do struktury obecnej.

⁶⁵ Por. W. Chróścielewski, *O instytucji wyłączenia w postępowaniu administracyjnym raz jeszcze*, PiP 2013/12, s. 16.

nieniu wyłączenia pracownika lub organu podatkowego poświęcono przepisy art. 95–98, przy czym zrezygnowano z odrębnego katalogu przyczyn wyłączenia pracownika lub organu podatkowego oraz odrębnych przesłanek dla różnych grup podlegających wyłączeniu (piastunów funkcji organu, ich zastępców, pracowników, funkcjonariuszy oraz samorządowych organów podatkowych), uznając, że brak jest uzasadnienia dla określenia różnych zasad wyłączania poszczególnych osób. Istotny przy tym jest zamiar przeniesienia tych przepisów (dotychczas zamieszczonych w przepisach o postępowaniu podatkowym) do części ogólnej nowej Ordynacji podatkowej, jako że odnoszą się one do wszystkich postępowań i w sprawach uregulowanych w projektowanym akcie prawnym, także tych, do których przyszłe przepisy mają mieć odpowiednie zastosowanie.

1.1.4.2. STRONA

Od czasu uchwalenia Ordynacji podatkowej zasadnicze wątpliwości budziła zawarta w jej art. 133 definicja strony. Zgodnie z tekstem pierwotnym tego przepisu: „Stroną w postępowaniu podatkowym jest każdy, kto żąda czynności organu podatkowego, do kogo czynność organu podatkowego się odnosi lub czyjego interesu działanie organu podatkowego chociażby pośrednio dotyczy”. Wskazywało to, że ustawodawca przyjął koncepcję subiektywnej legitymacji procesowej strony, zgodnie z którą o tym, czy w przypadku postępowań wszczynanych na wniosek strony wniosek składa podmiot legitymowany, czy też nie, decydowało wyłącznie subiektywne przekonanie tego podmiotu. W konsekwencji zaś każdy podmiot, który zwrócił się do organu podatkowego z podaniem o wszczęcie postępowania podatkowego, musiał być uznany za stronę tego postępowania⁶⁶. Posłużono się także w tym przepisie określeniem „interes”, przez który na gruncie przepisów procesowych można rozumieć tak interes prawny, jak i interes faktyczny. W art. 28 k.p.a. występuje określenie „interes prawny”. Skoro takiego kwalifikatora nie było w analizowanych przepisach Ordynacji podatkowej, trzeba było przyjmować, iż w grę mógł wchodzić każdy z tych interesów.

Tak więc gdyby zakładać, że definicję strony zawierał wyłącznie art. 133 o.p., trzeba by przyjmować, że w postępowaniu wszczynanym na wniosek stroną był każdy, kto żądał czynności organu podatkowego, nie-

⁶⁶ Por. J. Zubrzycki [w:] R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa...*, s. 156–157; W. Chróścielewski [w:] W. Chróścielewski, W. Nykiel, *Postępowanie podatkowe...*, s. 41 i n.; W. Chróścielewski [w:] W. Chróścielewski, J.P. Tarno, *Postępowanie administracyjne. Zagadnienia podstawowe*, Warszawa 2002, s. 197 i n.

zależnie od tego, czy miał jakikolwiek, nawet nikły związek z przedmiotem postępowania podatkowego. Jako strona zaś miałby pełen wgląd w akta sprawy zgodnie z zasadą jawności postępowania dla jego stron, mógłby więc stosownie do art. 178 o.p. przeglądać akta sprawy i sporządzać z nich notatki i odpisy. Byłby to więc świetny sposób na zapoznanie się np. z sytuacją finansową konkurencyjnego podmiotu.

W przypadku postępowań wszczynanych z urzędu stroną był, przy takiej interpretacji tego przepisu, ten, do kogo czynność organu się odnosiła lub czyjego interesu (bez żadnego kwalifikatora – czy to prawnego, czy to faktycznego) działanie tego organu nawet pośrednio dotyczyło⁶⁷.

W orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego dominuje pogląd, zgodnie z którym interes prawny można wyprowadzić tylko z przepisów prawa materialnego. Inaczej mówiąc, podmiot, dla którego z przepisów prawa materialnego nie wynikają żadne uprawnienia ani obowiązki, nie ma przymiotu strony w świetle art. 28 k.p.a., nie jest więc legitymowany do żądania wszczęcia postępowania czy też kwestionowania zapadłych w tym postępowaniu rozstrzygnięć⁶⁸. Od interesu prawnego należy odróżnić interes faktyczny, kiedy to jednostka jest wprawdzie bezpośrednio zainteresowana rozstrzygnięciem sprawy administracyjnej, nie może jednak wskazać przepisu prawa powszechnie obowiązującego, który stanowiłby podstawę jej roszczenia i w konsekwencji uprawniał ją do żądania stosownych czynności organu administracji. Można więc jednoznacznie stwierdzić, iż o tym, czy jest się stroną danego postępowania administracyjnego ogólnego, nie decyduje sama wola czy też subiektywne przekonanie danego podmiotu, ale okoliczność, czy istnieje przepis prawa materialnego pozwalający zakwalifikować interes danego podmiotu jako „interes prawny”. Pojęcie prawa materialnego nie może i nie powinno być ograniczone tylko do przepisów materialnoprawnych podatkowych. Trzeba bowiem zwrócić uwagę na definicje zawarte w art. 3 pkt 1 i 2 o.p., a w szczególności na użyte w art. 3 pkt 1 o.p. określenie „ustawy dotyczące podatków”, które w rozumieniu wyroku TK z 9.11.1999 r., K 28/98⁶⁹, powinno obejmować także takie ustawy, które nie są ustawami *stricte* podatkowymi, ale regulują treść spraw podatkowych, np. Prawo budowlane czy Kodeks cywilny.

⁶⁷ Por. J. Zimmermann, *Ordynacja podatkowa...*, s. 53; W. Chróścielewski [w:] W. Chróścielewski, W. Nykiel, *Postępowanie podatkowe...*, s. 42–43.

⁶⁸ Por. np. wyroki NSA: z 30.11.1993 r., II SA 1783/92, i z 10.01.1994 r., SA/Wr 1124/93, za: J. Borkowski [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2005, s. 229.

⁶⁹ OTK 1999/7, poz. 156.

Analizując pojęcie strony postępowania podatkowego na gruncie tekstu pierwotnego Ordynacji podatkowej, zwracano uwagę na to, że należało je konstruować na podstawie nie tylko art. 133, lecz także nieobowiązującego już dziś art. 134 o.p.⁷⁰ Zgodnie z tym ostatnim przepisem stronami byli podatnik, płatnik, inkasent lub ich następcy prawni, a także osoby trzecie wymienione w art. 110–117 o.p. Podnoszono też, że konstrukcja przyjęta w Ordynacji podatkowej oparta była na art. 9 ust. 1 r.p.a., statuującym pojęcie osoby interesowanej. W czasie obowiązywania tego rozporządzenia przyjmowano, że „osoby interesowane”, które uczestniczyły w postępowaniu na podstawie interesu prawnego, były stronami postępowania⁷¹. W orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego uznawano, że przepis art. 133 o.p. określał podmioty, które posiadały „legitymację procesową”, a art. 134 o.p. wskazywał te z nich, które także posiadały „legitymację materialną”⁷².

Z dniem 1.01.2003 r. art. 133 o.p. został znowelizowany⁷³. W wyniku tej zmiany ustawodawca w sposób niebudzący wątpliwości powrócił do obiektywnego ujęcia legitymacji procesowej strony, która obowiązuje na gruncie kodeksu. O tym, czy jest się stroną postępowania podatkowego, nie decyduje ani wola, ani subiektywne przekonanie danego podmiotu, ale okoliczność, czy istnieje przepis prawa materialnego pozwalający zakwalifikować interes podmiotu wymienionego w art. 133 § 1 o.p. jako „interes prawny”. Kolejne nowelizacje tego przepisu pozostały bez wpływu na charakter legitymacji procesowej strony w postępowaniu podatkowym.

Stroną postępowania podatkowego może być też taki podmiot niewskazany w § 1 art. 133, na którym przed powstaniem obowiązku podatkowego ciążyą szczególne obowiązki lub który zamierza skorzystać z uprawnień wynikających z prawa podatkowego⁷⁴. Dodać trzeba, że na podstawie art. 133

⁷⁰ Por. W. Chróścielewski, W. Nykiel, *Ordynacja podatkowa a przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego* [w:] *Ordynacja podatkowa...*, red. B. Brzeziński, C. Kosikowski, s. 39–40; J. Borkowski, *Przepisy...*, s. 6; por. również M. Masternak [w:] B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2002, s. 465.

⁷¹ Por. B. Graczyk, *Postępowanie administracyjne. Zarys systemu z dodaniem podstawowych przepisów prawnych*, Warszawa 1953, s. 31; por. też J. Zimmermann, *Ordynacja podatkowa...*, s. 52–53; B. Adamiak [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa...*, s. 650.

⁷² Por. wyrok NSA z 19.01.2001 r., III SA 36/00, ONSA 2002/1, poz. 44.

⁷³ Por. art. 1 pkt 105 nowelizacji z 2002 r.

⁷⁴ Może być to np. osoba zamierzająca rozpocząć wykonywanie czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, która powinna wcześniej złożyć naczelnikowi urzędu skarbowego zgłoszenie rejestracyjne, a także osoba wybierająca formę opodatkowania w postaci karty podatkowej. Por. P. Pietrasz [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX 2020, kom. do art. 133.

§ 3 o.p. opodatkowani łącznie małżonkowie są jedną stroną postępowania w przedmiocie podatku dochodowego.

Regulacja zawarta w art. 323 projektu n.o.p. w zasadzie niewiele zmienia w sytuacji prawnej strony postępowania istniejącej w świetle obecnie obowiązujących przepisów. W określeniu pozycji prawnej strony postępowania zmiana wiąże się z wprowadzeniem definicji zobowiązanego (art. 13 pkt 23 projektu n.o.p.), którym jest podatnik, płatnik, inkasent, osoba trzecia i następca prawny, co pozwala na uniknięcie takich „wpadek” jak ta, która wiąże się z wprowadzeniem jako osoby trzeciej zarządcy sukcesyjnego. Dokonując bowiem zmiany Ordynacji podatkowej⁷⁵, w art. 133 nie wpisano w § 1 w miejsce art. 117c o.p. prawidłowego art. 117d o.p. W ten sposób pominięto wśród stron postępowania podatkowego zarządcę sukcesyjnego, o którym mowa w art. 117d o.p.

1.1.4.3. PEŁNOMOCNIK

Precyzyjniejsze niż na gruncie Kodeksu postępowania administracyjnego są zawarte w Ordynacji podatkowej uregulowania instytucji pełnomocnictwa. W art. 138b § 1 o.p. wyraźnie stwierdzono, iż pełnomocnikiem strony może być wyłącznie taka osoba fizyczna, która ma pełną zdolność do czynności prawnych. Przepis art. 33 § 1 k.p.a., stanowiący jedynie o posiadaniu przez pełnomocnika zdolności do czynności prawnych, może natomiast budzić wątpliwości co do racjonalności takiego uregulowania. Na gruncie Ordynacji podatkowej można wyróżnić trzy rodzaje pełnomocnictwa: ogólne, szczególne oraz do doręczeń. Pełnomocnictwo ogólne stosownie do art. 138d § 1 o.p. upoważnia do działania we wszystkich sprawach podatkowych oraz w innych sprawach należących do właściwości organów podatkowych. Pełnomocnictwo szczególne upoważnia do działania we wskazanej sprawie podatkowej lub innej wskazanej sprawie należącej do właściwości organu podatkowego (art. 138e § 1 o.p.). Istoty pełnomocnictwa do doręczeń tłumaczyć nie trzeba. Stosownie do art. 138f § 1 o.p. strona musi takiego pełnomocnika ustanowić, gdy nie posiada pełnomocnika ogólnego ani szczególnego i zmienia swój adres zamieszkania lub zwykłego pobytu na adres w państwie spoza Unii Europejskiej albo nie ma zamieszkania lub zwykłego pobytu ani w Polsce, ani w innym kraju Unii Europejskiej, ale składa w kraju wniosek

⁷⁵ Zob. art. 78 ustawy z 5.07.2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych ułatwieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw (Dz.U. poz. 1629 ze zm.).

o wszczęcie postępowania podatkowego lub w kraju doręczono jej postanowienie o wszczęciu postępowania.

Zaproponowana w projekcie nowej Ordynacji podatkowej regulacja w kompleksowy sposób normuje zagadnienia reprezentacji i pełnomocnictwa. Zagadnienia odnoszące się do zdolności do działania w sferze podatkowej osób fizycznych, jak też reprezentacji osób prawnych i jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej zostały ukształtowane na wzór podobnych regulacji zawartych w Kodeksie cywilnym i Kodeksie postępowania cywilnego. W zakresie zdolności prawnej osób fizycznych przyjęto reguły wskazane w art. 50 § 1 i 2 projektu n.o.p. w zw. z art. 11 i 17 k.c. Z kolei reprezentacja osób prawnych i jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej oparta została na rozwiązaniu z art. 38 k.c., a sposób reprezentacji został określony w art. 51 projektu n.o.p., który wskazuje, że musi on wynikać z ustawy lub opartego na niej statutu czy umowy. Wzorcem do uregulowania przepisów o pełnomocnictwie były dotychczasowe przepisy Ordynacji podatkowej, z tym że zaproponowano wyodrębnienie pięciu rodzajów pełnomocnictw, a mianowicie: 1) ogólnego, 2) szczególnego, 3) do doręczeń w kraju, 4) szczególnego tymczasowego, 5) do podpisywania deklaracji.

Przepisy odnoszące się do pierwszych czterech kategorii pełnomocnictw zostały zamieszczone w rozdziale 5 działu I, odnoszące się zaś do podpisywania deklaracji – w rozdziale 2 działu II (art. 134 i 135 projektu n.o.p.).

W porównaniu z obowiązującymi regulacjami proponuje się wprowadzenie obowiązku wymienienia w treści pełnomocnictwa udzielonego przez osobę, która nie może się podpisać (art. 56 § 3 projektu n.o.p.), przyczyn, dla których nie może się podpisać, oraz rozszerzono przypadki, w których osoba taka może upoważnić do podpisania pełnomocnictwa inną osobę. Wzorowano się tu na przepisie art. 90 k.p.c. Zobowiązany, który ustanowi więcej niż jednego pełnomocnika, będzie musiał wskazać jednego z nich jako pełnomocnika do doręczeń.

Inną różnicą w stosunku do rozwiązań obecnie obowiązujących ordynacji i kodeksu jest możliwość działania zobowiązanego za pośrednictwem pełnomocnika, także w przypadku gdy nie toczy się żadne postępowanie podatkowe. Projekt nowej Ordynacji podatkowej tylko w konkretnie wskazanych przypadkach odwołuje się do terminu „strona postępowania”, co jednoznacznie wskazuje, że dotyczą one sytuacji, w których postępowanie podatkowe jest zawieszone. Pojęcie zobowiązanego odnosi się zaś do każdego podmiotu spełniającego kryteria z art. 13 pkt 23 projektu n.o.p., niezależnie od tego, czy postępowanie podatkowe zostało w stosunku do tego podmiotu wszczęte.

1.1.4.4. PODMIOTY NA PRAWACH STRONY

Prokurator i Rzecznik Praw Obywatelskich mogą brać udział w postępowaniu podatkowym na prawach strony. Uczestniczą oni w tym postępowaniu na zasadach określonych w dziale IV Kodeksu postępowania administracyjnego, który stosownie do art. 3 § 1 pkt 2 k.p.a. ma zastosowanie w postępowaniu podatkowym. Od 1.09.2005 r. udział w tym postępowaniu na prawach strony może brać także organizacja społeczna⁷⁶. Warunkiem *sine qua non* tego udziału jest wyrażenie na to zgody przez stronę postępowania administracyjnego, co w istotny sposób odróżnia tę regulację od pierwowzoru zawartego w Kodeksie postępowania administracyjnego. Udział ten jest unormowany w art. 133a o.p. Przepis ten powtarza art. 31 § 1, 2 i 3 k.p.a. Zrezygnowano jedynie z obowiązku informowania organizacji społecznej o wszczęciu postępowania na żądanie innej osoby. Możliwość uczestniczenia w postępowaniu na prawach strony przez organizacje społeczne należy ocenić bardzo pozytywnie. Stopień komplikacji przepisów prawa podatkowego, a jednocześnie mająca często miejsce nieporadność stron postępowania niejednokrotnie czynią w pełni zasadnym udział takiej organizacji w postępowaniu.

W projekcie nowej Ordynacji podatkowej zachowano w tym zakresie dotychczasową regulację prawną.

1.1.5. PRZEPISY PORZĄDKOWE I ŚRODKI ODDZIAŁUJĄCE NA PRZEBIEG POSTĘPOWANIA

1.1.5.1. DORĘCZENIA

Z dniem 1.07.2021 r. weszła w życie ustawa o doręczeniach elektronicznych. Jej art. 84 wprowadza do instytucji doręczeń mających zastosowanie w postępowaniu podatkowym bardzo poważne zmiany, notabene – podobne do tych, jakie wprowadzono w samym dniu do Kodeksu postępowania administracyjnego⁷⁷. W rezultacie tych zmian regulacja odnosząca się do doręczeń stała się niesłychanie trudna do zrozumienia dla adresatów norm prawnych. Pozostaje to w rażącej sprzeczności z postulatami jasności i czytelności norm

⁷⁶ Nastąpiło to na podstawie nowelizacji Ordynacji podatkowej dokonanej ustawą z 30.06.2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 143, poz. 1199 ze zm.).

⁷⁷ Por. art. 61 u.d.e.

prawnych⁷⁸, a także z przepisami § 5–8 ZTP. Warto w tym miejscu przypomnieć stanowisko J. Wróblewskiego: „Warunkiem oddziaływania przepisu prawnego na adresata jest, rzecz prosta, dojście do adresata informacji o treści tego przepisu. W najprostszym przypadku, do którego tutaj się ograniczam, jest to zrozumienie tekstu przepisu zawartego w oficjalnym organie publikacyjnym. Każdy podmiot, na którego decyzje wpływa obowiązujący przepis, musi go zrozumieć, a więc przypisać znakom tego tekstu określone znaczenie”⁷⁹. Można jednoznacznie uznać, że postanowienia art. 84 u.d.e. tych założeń w żadnym, nawet najmniejszym stopniu, nie spełniają.

Zgodnie ze szczegółowymi uregulowaniami art. 144 o.p. zasadą jest doręczanie pism na adres do doręczeń elektronicznych (chyba że doręczenie ma miejsce w siedzibie organu podatkowego), a tylko w przypadku braku takiej możliwości dopuszczalne jest doręczanie pism za pokwitowaniem przez operatora wyznaczonego z wykorzystaniem tzw. „publicznej usługi hybrydowej”⁸⁰ albo przez pracowników organów podatkowych lub inne upoważnione osoby lub organy. W braku takich możliwości doręcza się pismo przesyłką rejestrowaną bądź przez pracowników urzędu organu lub inne upoważnione osoby lub organy.

Zgodnie z art. 144a o.p. doręczenie elektroniczne następuje na adres wpisany do bazy adresów elektronicznych albo na taki adres, który powiązany jest „z kwalifikowaną usługą rejestrowanego doręczenia elektronicznego, za pomocą której wniesiono podanie” (§ 1 pkt 2). Jeżeli doręczenie nastąpiło drogą elektroniczną, dniem doręczenia jest dzień odebrania korespondencji przez podmiot niepubliczny lub dzień wpłynięcia korespondencji na adres podmiotu publicznego⁸¹.

Pisma, stosownie do art. 145 § 1 i 2 o.p., doręcza się stronie, a gdy działa przez przedstawiciela – temu przedstawicielowi. W przypadku gdy strona ustanowiła pełnomocnika, pisma doręcza się temu pełnomocnikowi.

⁷⁸ Por. np. S. Wronkowska, *Postulat jasności praw i niektóre metody jego realizacji*, PiP 1976/10, s. 5 i n.

⁷⁹ J. Wróblewski, *Tworzenie prawa, wykładnia prawa* [w:] J. Wróblewski, *Pisma wybrane*, wybór i wstęp M. Zirk-Sadowski, Warszawa 2015, s. 182; wcześniej artykuł był opublikowany w PiP 1978/6, s. 5 i n.

⁸⁰ O tej usłudze jest mowa w art. 2 pkt 7 u.d.e., która z kolei odsyła do art. 2 ust. 1 pkt 3 pr. poczt., które przez taką usługę nakazuje rozumieć „przesyłanie przesyłek pocztowych przy wykorzystaniu środków komunikacji elektronicznej, jeżeli na etapie przyjmowania, przemieszczania lub doręczania przekazu informacyjnego przyjmują one fizyczną formę przesyłki listowej”.

⁸¹ Por. art. 41 i 42 u.d.e.

W stosunku do instytucji doręczeń obowiązującej w postępowaniu ogólnym wprowadzono w postępowaniu podatkowym drobne odmienności. Mimo że ich ciężar gatunkowy nie jest największy, realnie usprawniają one przebieg postępowania.

W myśl art. 144 § 4 o.p. w sytuacji gdy organem podatkowym jest organ gminy, pisma może doręczać za pokwitowaniem sołtys. Rozwiązanie to w sposób bezdyskusyjny obniża koszty postępowania, a jednocześnie stanowi jeden z niewielu przykładów włączenia tego najbliższego mieszkańcom terenów wiejskich organu samorządu w proces administrowania.

Temu samemu celowi – obniżaniu kosztów postępowania – służy doręczanie pism profesjonalnym pełnomocnikom – adwokatom, radcom prawnym i doradcom podatkowym wyłącznie drogą elektroniczną albo w siedzibie organu podatkowego (art. 144 § 5 o.p.).

Znaczne ułatwienie w porównaniu z rozwiązaniami kodeksowymi wprowadza art. 148 § 2 pkt 2 o.p., umożliwiający doręczanie pism w miejscu zatrudnienia lub prowadzenia działalności przez adresata, ale nie tylko jemu osobiście, lecz także osobie upoważnionej przez pracodawcę do odbioru korespondencji. W art. 149 o.p. urealniono doręczenie zastępcze poprzez umożliwienie pozostawienia pisma nie tylko domownikowi, sąsiadowi i dozorczy, jak ma to to miejsce według kodeksu, ale także zarządcy domu. Faktem notoryjnym jest bowiem okoliczność, iż zawód „dozorca domu” jest zawodem wymierającym, w praktyce zastępowanym przez pracowników ochrony bądź „omiataczy posesji”, którzy nie mają wiele wspólnego ze znanymi z literatury, filmu czy po prostu z czasów poprzedniego ustroju, „dozorcami”. Dodać wypada, że rozwiązanie takie może mieć zastosowanie, zgodnie z art. 151 § 2 o.p., także w odniesieniu do doręczeń osobom prawnym i jednostkom organizacyjnym nieposiadającym osobowości prawnej.

Przepisy art. 154a–154c o.p. regulują kwestie związane z doręczeniami pism na terenie państw członkowskich Unii Europejskiej, a także pism pochodzących od władz państw członkowskich Unii Europejskiej. Pisma takie doręczane są zgodnie z art. 154c o.p. z zachowaniem zasady wzajemności. Na podstawie art. 154a § 7 o.p. Minister Finansów wyznaczył Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu jako organ właściwy do przekazywania tym władzom wniosków o doręczenie pism osobom przebywającym na ich terytorium, a także pism pochodzących od tych władz, adresowanych do osób przebywających na terytorium Polski⁸². Zgodnie ze znowelizowanym

⁸² Por. rozporządzenie Ministra Finansów z 25.01.2017 r. w sprawie wyznaczenia organu Krajowej Administracji Skarbowej do przekazywania wniosków o doręczenie (Dz.U. poz. 225).

w 2017 r. kodeksem w postępowaniu ogólnym w tych kwestiach, a także wszelkich innych sprawach związanych z udzielaniem informacji o okolicznościach faktycznych i prawnych, a także w sprawach pomocy w wykonywaniu czynności procesowych mają zastosowanie przepisy działu VIIa k.p.a.: „Europejska współpraca administracyjna”. Zgodnie z art. 260a § 3 k.p.a. właściwość organów w przedmiocie udzielania pomocy ustala się na podstawie kodeksu, o ile przepisy szczególne nie stanowią inaczej.

1.1.5.2. WEZWANIA

Poważną zmianą w stosunku do unormowań Kodeksu postępowania administracyjnego jest nałożenie na osoby wezwane obowiązku osobistego stawiennictwa w obrębie województwa, w którym osoba wezwana zamieszkuje lub przebywa (art. 156 § 1 o.p.). Zauważyć można, iż w sposób niezupełnie zamierzony przez twórców Ordynacji podatkowej wprowadzenie w 1999 r. trójstopniowego zasadniczego podziału terytorialnego kraju znacznie zwiększyło uciążliwość tego obowiązku dla osób wzywanych – ponad trzykrotnemu zwiększeniu uległy obszary województw. Według kodeksu obowiązek stawiennictwa na wezwanie ogranicza się wyłącznie do granic jednostek stopnia podstawowego w zasadniczym podziale terytorialnym kraju i ich jednostek sąsiednich (art. 51 § 1 i 2 k.p.a.). Dodatkowo „ciężar” tego obowiązku zwiększa konstrukcja art. 262 § 1 o.p., pozwalająca na ukaranie karą porządkową do 2900 zł osoby, która nie stawiała się na wezwanie. Przypomnieć można, że na gruncie art. 88 § 1 k.p.a. taka osoba może zostać ukarana grzywną do 50 zł, a w przypadku ponownego niestawienia się – do 200 zł. Odnotować wypada, że w przypadku prowadzenia postępowania mającego na celu zapobieżenie unikaniu opodatkowania obowiązek stawiennictwa na wezwanie nie jest ograniczony do terenu województwa, w którym wezwany zamieszkuje lub przebywa.

Użycie w art. 156 § 2 o.p. określenia „osoba obowiązana do osobistego stawienia się” w stosunku do osoby, która ze względu na swe miejsce zamieszkania lub pobytu (na terenie innego województwa) nie musi stawić się na wezwanie organu podatkowego, a więc właśnie nie jest obowiązana do osobistego stawiennictwa, ale wyraża wolę osobistego stawienia się przed organem podatkowym, jest niefortunne. Mimo wielu nowelizacji Ordynacji podatkowej tego błędu istniejącego od chwili uchwalenia tej ustawy nie naprawiono. Co więcej, został on powielony w art. 352 § 2 projektu n.o.p. Jego przepisy w zasadzie nie zawierają uregulowań odmiennych od obowiązujących w Ordynacji podatkowej.

1.1.5.3. ŚRODKI PRZECIWDZIAŁANIA BEZCZYNNOŚCI ORGANU

Istotną zasadą postępowania uregulowaną tak w Kodeksie postępowania administracyjnego, jak i w Ordynacji podatkowej jest zasada szybkości postępowania. Bezczynność organów władzy publicznej lub przewlekłe prowadzenie postępowania godzi także w zasadę zaufania obywateli do organów tej władzy.

Niezbędne wydaje się przypomnienie ewolucji rozwiązań zamieszczonych w Ordynacji podatkowej, gdy chodzi o środek prawny mający na celu zwalczanie bezczynności organu podatkowego. W przepisach Kodeksu postępowania administracyjnego nosił on nazwę „zażalenie na niewydanie decyzji w terminie” (art. 37 § 1). W tekście pierwotnym Ordynacji podatkowej nazywano ten środek, dość niefortunnie, skargą (art. 141). Od 1.01.2003 r. zastosowano do niego nazwę „ponaglenie”⁸³, która w całej pełni oddaje istotę tego środka prawnego. Do przepisów kodeksu recypowano to określenie dopiero od 1.06.2017 r. Tak więc z całą pewnością to postępowanie podatkowe jest pod tym względem wzorcem dla postępowania ogólnego. Odnotować jednak trzeba, że w przepisach Ordynacji podatkowej nie przewiduje się złożenia ponaglenia w przypadku przewlekłego prowadzenia postępowania, co jest ewidentnym mankamentem tego aktu prawnego.

Propozycję usunięcia tego mankamentu zawarto w art. 327 § 1 projektu n.o.p., w którym przewidziano możliwość złożenia przez stronę ponaglenia do organu wyższego stopnia, a w jego braku do organu prowadzącego postępowanie (art. 327 § 2 pkt 4 projektu n.o.p.). Zauważyć należy, że w przypadku potwierdzenia się owej bezczynności czy przewlekłości organ ten ma obowiązek niezwłocznego załatwienia sprawy. Jest charakterystyczne, że w projekcie zdefiniowano pojęcia zarówno bezczynności (niezałatwienie sprawy w terminie), jak i przewlekłego prowadzenia postępowania (prowadzenie postępowania dłużej, niż jest to niezbędne do załatwienia sprawy). Przewlekłe prowadzenie sprawy to nieefektywna, pozorowana aktywność (nadaktywność) organu podatkowego w prowadzeniu postępowania.

1.1.5.4. DOCHOWANIE TERMINU

Mimo iż od 1.05.2004 r. Polska jest członkiem Unii Europejskiej, przez wiele lat nie uwzględniano tego faktu w kontekście możliwości zachowania

⁸³ Artykuł 1 pkt 111 nowelizacji z 2002 r.

terminu przez osobę przebywającą za granicami Polski. W świetle zarówno art. 57 § 5 pkt 2 k.p.a., jak i art. 12 § 6 pkt 2 o.p. dochowanie terminu przez taką osobę miało polegać na złożeniu pisma przed jego upływem w polskim urzędzie konsularnym. W praktyce istniała także możliwość wysłania pisma za pośrednictwem zagranicznej poczty z ufnością, że pismo dotrze do adresata przed upływem terminu. Jednak do postępowania podatkowego od 1.01.2016 r. wprowadzono w art. 12 § 6 pkt 2 o.p. dla zachowania terminu możliwość złożenia pisma przed upływem terminu w placówce pocztowej operatora świadczącego powszechne usługi pocztowe w innym państwie członkowskim Unii lub otrzymane przez polską placówkę pocztową po nadaniu jej w państwie spoza Unii. Przepisy kodeksu uwzględniły fakt członkostwa Polski w Unii dopiero od 3.07.2019 r., zrównując zresztą w art. 57 § 5 pkt 2 k.p.a. nadanie pisma w polskiej placówce pocztowej operatora wyznaczonego z dokonaniem tej czynności w placówce pocztowej operatora świadczącego usługi powszechne zarówno w innym państwie Unii, jak i państwie „Konfederacji Szwajcarskiej albo państwie członkowskim Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA) – stronie umowy o Europejskim Obszarze Gospodarczym”⁸⁴. W dalszym ciągu nie wprowadzono jednak żadnego rozwiązania wiążącego dochowanie terminu z nadaniem pisma w państwie spoza tego obszaru. Znowu więc pod tym względem rozwiązanie zawarte w Ordynacji podatkowej bardziej odpowiada wymogom współczesności niż przepisy kodeksu.

W projekcie nowej Ordynacji podatkowej przepisy odnoszące się do terminów uporządkowano i zamieszczono w rozdziale 10 działu I, tworząc z nich jednolitą konstrukcję prawną dotyczącą zasad obliczania terminów, w tym zasad ich przywracania, która to instytucja, co jest warte podkreślenia, odnosi się tak do terminów prawa materialnego, jak i terminów postępowania, czego nie przewidziano ani w kodeksie, ani w obowiązującej Ordynacji podatkowej. Mają one mieć zastosowanie do wszystkich spraw podatkowych, stąd umiejscowiono je w przepisach ogólnych tego projektu. Proponując takie rozwiązanie, KKOPP kierowała się występującymi często w praktyce negatywnymi i niekiedy nieproporcjonalnie niekorzystnymi dla zobowiązanych konsekwencjami związanymi z niedochowaniem terminu prawa materialnego. Przesłanki przywrócenia terminu prawa materialnego mają być analogiczne do przesłanek uchybienia terminowi procesowemu. Instytucja ta nie będzie mogła być stosowana w przypadku uchybienia termi-

⁸⁴ Por. art. 1 ustawy z 16.05.2019 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. poz. 1133).

nowi płatności podatku oraz innych terminów szczegółowo i enumeratywnie wskazanych w projekcie n.o.p.

1.1.6. POSTĘPOWANIE PRZED ORGANEM PIERWSZEJ INSTANCJI

1.1.6.1. WSZCZĘCIE POSTĘPOWANIA PODATKOWEGO

W Kodeksie postępowania administracyjnego do dzisiaj nie określono, z jaką datą następuje wszczęcie postępowania z urzędu. Zarówno w piśmiennictwie, jak i w judykaturze uznano, że datą tą jest dzień dokonania pierwszej czynności procesowej, o której zawiadomiono stronę⁸⁵. W Ordynacji podatkowej przyjęto, iż co do zasady datą tą jest dzień doręczenia stronie postanowienia o wszczęciu postępowania (art. 165 § 4). Rozwiązanie to uznać należy za trafne, rozwiewa bowiem wszelkie wątpliwości co do daty wszczęcia postępowania. Artykuł 165 o.p. był do tej pory wyjątkowo często, bo 13 razy, nowelizowany. Istotę wprowadzanych zmian stanowiło określenie, kiedy nie wydaje się owego postanowienia i jaką datę uznaje się wtedy za dzień wszczęcia postępowania. W Ordynacji podatkowej rolę przepisu art. 61 § 4 k.p.a. przejmują art. 165 § 3 o.p., obowiązujący od 1.01.2003 r.⁸⁶, aczkolwiek nie ma on w wielu przypadkach zastosowania. W przypadku małżonków są oni jedną stroną postępowania (art. 133 § 3 w zw. z art. 92 § 3 o.p.), co oznacza, że w takich przypadkach organ podatkowy jest zwolniony z obowiązku zawiadomienia współmałżonka w trybie art. 165 § 3a o.p. Płatnik i podatnik nie mogą też wystąpić w jednym postępowaniu (art. 30 § 5 o.p.), a linią rozgraniczającą żądanie stwierdzenia nadpłaty przez jednego z nich jest to, który z nich poniósł uszczerbek w swoim majątku z powodu uzyskania przez organ podatkowy świadczenia w wyższej kwocie aniżeli wynikająca z przepisów prawa podatkowego⁸⁷. Przepis art. 165 § 3a o.p. może mieć więc zastosowanie w przypadku np. żądania stwierdzenia nadpłaty podatku od nieruchomości przez jednego tylko ze współwłaścicieli nieruchomości⁸⁸. Może

⁸⁵ Por. np. postanowienie NSA z 4.03.1981 r., SA 654/81, ONSA 1981/1, poz. 15; J. Borkowski [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne...*, s. 207.

⁸⁶ Zob. art. 1 pkt 120 lit. b nowelizacji z 2002 r.

⁸⁷ Wyrok NSA z 5.08.2014 r., II FSK 1898/12, LEX nr 1512603; B. Gruszczyński [w:] S. Babiarsz (i in.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 432–433. Dlatego wyrażony w wyroku NSA z 2.10.2012 r., II FSK 289/11, POP 2012/6, s. 546–549, pogląd odmienny jest nietrafny.

⁸⁸ Zob. wyrok WSA w Poznaniu z 21.06.2017 r., I SA/Po 1735/16, LEX nr 2311969.

mieć też zastosowanie w sprawach odnoszących się do członków zarządu spółek osobowych i kapitałowych. Pamiętać trzeba o tym, że każde działanie organu administracji, zgodnie z zasadą praworządności, musi mieć swoje umocowanie w przepisach prawa obowiązującego⁸⁹.

W projekcie nowej Ordynacji podatkowej użyte w art. 165 o.p. określenie „na żądanie” zastąpiono określeniem „na wniosek”, co jest zmianą wyłączenie „kosmetyczną”. Poza tym w art. 358 projektu n.o.p. dokonano scalenia wszystkich dotychczasowych przepisów wskazujących na przypadki, w których nie wydaje się postanowienia o wszczęciu postępowania podatkowego⁹⁰. Z kolei stwierdzenie nadpłaty ma następować z reguły na wniosek, ale może do niego też dojść z urzędu. Wówczas zbędne jest przedłużanie postępowania przez wydawanie i doręczenie postanowienia. Poza tym przewidziano w projekcie, że postanowienie o wszczęciu postępowania nie będzie wydawane w postępowaniu uproszczonym. Wówczas datą jego wszczęcia będzie data wyrażenia przez stronę zgody na takie postępowanie (art. 358 § 2 pkt 1 projektu n.o.p.). Nawiązując do rozwiązań zawartych w kodeksie, w art. 358 § 2 pkt 4 projektu n.o.p. przyjęto, że w przypadku gdy nie wydaje się i nie doręcza postanowienia, za datę wszczęcia postępowania będzie uznawana data dokonania przez organ pierwszej instancji pierwszej czynności w postępowaniu.

Należy też zauważyć i wysoko ocenić, że w projekcie przewidziano przypadki, w których może nie dojść do wszczęcia, a jeżeli ono nastąpiło – do umorzenia wszczętego postępowania (art. 361 projektu n.o.p.), wówczas gdy wysokość zaniżenia podatku, dochodu lub przychodu, zawyżenia nadpłaty, zwrotu podatku, nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do odliczenia w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług lub straty za okres rozliczeniowy nie przekraczałyby kwoty 50 zł. W przypadku podatków stanowiących dochód budżetu gminy, powiatu lub województwa kwoty te uchwalają rada gminy, rada powiatu oraz sejmik województwa, ale w wysokości nie większej niż 50 zł. Propozycja ta jest przejawem dążenia do racjonalizacji działania organów podatkowych. Absurdalne jest bowiem prowadzenie postępowania, którego koszty wielokrotnie przewyższają wartość uzyskanych potencjalnie efektów.

⁸⁹ Por. W. Chróścielewski [w:] W. Chróścielewski, W. Nykiel, *Postępowanie podatkowe...*, s. 64.

⁹⁰ Nowymi wyjątkami są tu sprawy dotyczące: stwierdzenia nadpłaty, nałożenia kary porządkowej, kosztów postępowania, albowiem te ostatnie są postępowaniami wpadkowymi, co uzasadnia uproszczony, odformalizowany tryb ich wszczęcia.

Trzeba mocno zaakcentować fakt, że już od 1.01.2003 r. w Ordynacji podatkowej zamieszczony został przepis art. 165a, w którym wyraźnie określono, iż w przypadku gdy z żądaniem wszczęcia postępowania wystąpił podmiot niebędący stroną lub gdy postępowanie nie może być wszczęte z innego powodu, organ wydaje postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania. Do kodeksu podobny przepis – art. 61a – został dodany dopiero z dniem 11.04.2011 r.⁹¹ Do tego czasu przyjmowano, iż w przypadku złożenia wniosku o wszczęcie postępowania przez osobę, która nie ma w tym postępowaniu interesu prawnego, należy wydać decyzję o umorzeniu postępowania⁹². To stanowisko dotknięte było, jak się wydaje, błędem logicznym. Postępowanie może być przecież wszczęte dopiero wtedy, gdy wniosek taki złożył legitymowany podmiot. Jeżeli składający wniosek nie był stroną ani jej przedstawicielem czy pełnomocnikiem, nie nastąpiło wszczęcie postępowania⁹³, a więc umarzanie postępowania w takim przypadku wydaje się absurdalne. Jedynie wtedy, gdy w chwili złożenia wniosku o wszczęcie postępowania nie można było precyzyjnie ustalić, czy podmiot występujący z żądaniem posiadał, czy nie posiadał przymiotu strony w rozumieniu art. 28 k.p.a., można było przyjmować, iż należy wszcząć postępowanie administracyjne i w jego toku wyjaśnić wątpliwości dotyczące istnienia interesu prawnego wnoszącego podanie. W przypadku jego braku wszczęte postępowanie należało umorzyć⁹⁴. Zgodzić się też trzeba ze stanowiskiem, że możliwe jest wszczęcie postępowania z urzędu w wyniku złożenia wniosku przez podmiot niebędący stroną postępowania⁹⁵.

Postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania należy wydać również w przypadku, gdy nie może być ono wszczęte z innych przyczyn niż brak le-

⁹¹ Na mocy art. 1 pkt 11 ustawy z 3.12.2010 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2011 r. Nr 6, poz. 18).

⁹² W wyroku NSA z 7.09.1989 r., SA/Ka 441/89, OSP 1991/2, poz. 33, z krytyczną glosą B. Adamiak, przyjęto, że złożenie wniosku przez podmiot, który nie ma interesu prawnego w sprawie, powinno spowodować wydanie decyzji odmownej z przyczyn formalnych. W wyroku NSA z 30.06.1986 r., III SA 97/86, ONSA 1987/2, poz. 46, przyjęto, iż „ustalenie, czy żądanie pochodzi od stron, powinno nastąpić w decyzji rozstrzygającej sprawę co do jej istoty lub w inny sposób kończącej sprawę (art. 104 § 2 k.p.a.)”. Dodać wypada, że innym sposobem zakończenia sprawy poza jej rozstrzygnięciem co do istoty jest właśnie decyzja umarzająca postępowanie.

⁹³ Por. wyrok NSA z 13.09.1999 r., IV SA 39/99, LEX nr 47872.

⁹⁴ Zgodzić trzeba się też ze stanowiskiem zawartym w wyroku NSA z 9.03.1989 r., SAB/P 54/88, OSP 1991/6, poz. 139, z krytyczną glosą S. Jędrzejewskiego, że w przypadku omyłkowego wszczęcia postępowania powinno być ono umorzone na podstawie art. 105 § 1 k.p.a.

⁹⁵ Por. wyroki NSA: z 12.02.1988 r., I SA 624/87, LEX nr 9990; z 7.04.1995 r., IV SAB 88/94, LEX nr 1689168.

gitymacji procesowej wnoszącego podanie. Do tych przyczyn należy zaliczyć chociażby następujące przeszkody: wniesienie podania po upływie terminu materialnoprawnego, w którym jednostka mogła się domagać przyznania jej określonego uprawnienia, wniesienie żądania w sprawie zakończonej decyzją ostateczną czy wniesienie żądania w sprawie, w której postępowanie administracyjne już się toczy.

W przypadku gdy podanie zawiera braki formalne, które nie zostały usunięte w terminie 7 dni stosownie do wezwania, organ podatkowy wydaje postanowienie o pozostawieniu podania bez rozpatrzenia, na które służy zażalenie. Według tekstu pierwotnego Ordynacji podatkowej następowało to w drodze decyzji⁹⁶. W piśmiennictwie z zakresu postępowania administracyjnego istniały poważne kontrowersje dotyczące tego, czy w przypadku nieusunięcia braków formalnych podania trzeba wydać decyzję administracyjną o pozostawieniu podania bez rozpatrzenia, czy też takie pozostawienie podania bez rozpoznania nie wymaga żadnej czynności procesowej ze strony organu administracji, ponieważ podanie jest w takich warunkach po prostu bezskuteczne prawnie⁹⁷. Nie przesądzając owej formy prawnej, Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale z 3.09.2013 r., I OPS 2/13⁹⁸, przyjął, że na pozostawienie podania bez rozpoznania przysługuje skarga na bezczynność do sądu administracyjnego.

Niezupełnie szczęśliwie recypowano do Ordynacji podatkowej przepis art. 62 k.p.a. – zamieszczając go w art. 166 § 1. Uzupełniono regulację zawartą w kodeksie przez dodanie § 2, zgodnie z którym w sprawie połączenia postępowań organ podatkowy wydaje postanowienie, na które służy zażalenie. Na tle interpretacji art. 62 k.p.a. dochodzi w literaturze przedmiotu do znacznych kontrowersji. Dotyczą one przede wszystkim tego, czy przepis ma zastosowanie do współuczestnictwa materialnego, tzn. takiego, gdzie w postępowaniu występuje wiele stron, czy też współuczestnictwa formalnego, przy którym w jednym postępowaniu rozstrzyga się wiele spraw⁹⁹. Ustawodawca nie wykorzystał szansy przeredagowania tego dość kontrowersyjnego przepisu, przenosząc go bez zmian do ordynacji. Uzupełniono jedynie zawartą w kodeksie regulację przez dodanie § 2, zgodnie z którym

⁹⁶ Formę postanowienia przyjęto dopiero od 1.01.2003 r. na podstawie art. 1 pkt 124 nowelizacji z 2002 r.

⁹⁷ Szerzej na ten temat: B. Adamiak [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego...*, 2005, s. 436–437.

⁹⁸ ONSAiWSA 2014/1, poz. 2.

⁹⁹ Por. np. W. Chróścielewski [w:] W. Chróścielewski, J.P. Tarno, P. Dańczak, *Postępowanie administracyjne...*, s. 149–150.

w sprawie połączenia postępowań organ podatkowy wydaje postanowienie, na które służy zażalenie.

W Ordynacji podatkowej nie ma też odpowiednika przepisu art. 61 § 2 k.p.a., który przyznaje organom administracji prawo do wszczęcia postępowania z urzędu w sprawie, w której wymagany jest wniosek strony. Wszczynając postępowanie w ten sposób, organ musi uzyskać na to zgodę strony w toku postępowania, a nie uzyskawszy jej – postępowanie umorzyć. Brak odpowiednika tego przepisu w ordynacji powoduje, iż organ podatkowy nie może wszcząć z urzędu postępowania w sprawie, w której wymagany jest wniosek strony, nawet wtedy, gdyby było to podyktowane szczególnie ważnym interesem podatnika¹⁰⁰. Także w projekcie nowej Ordynacji podatkowej nie wprowadzono odpowiednika tego kodeksowego rozwiązania, uznając, że brak ten nie był dotychczas dostrzegany w orzecznictwie w stopniu, w jakim prowadziłby do naruszenia praw zobowiązanych.

1.1.6.2. POSTĘPOWANIE DOWODOWE

Postępowanie dowodowe uregulowane w obowiązującej Ordynacji podatkowej cechują zasadnicze odrębności w stosunku do postępowania dowodowego uregulowanego w Kodeksie postępowania administracyjnego. Wiąże się to nie tylko z kwestią ciężaru dowodu wyprowadzanego w postępowaniu podatkowym z przepisów prawa materialnego, np. dowodzenia okoliczności korzystnych dla zobowiązanego¹⁰¹, lecz także z możliwością skatalogowania spraw, w których ten ciężar może spoczywać na stronie. Wspomniane odrębności dotyczą także zasady współdziałania podatnika z organem podatkowym, dopuszczalności ustalenia granicy zasady pośredniości w korzystaniu z materiału dowodowego, granic i dopuszczalności wprowadzenia legalnej

¹⁰⁰ Por. J. Zimmermann, *Ordynacja podatkowa...*, s. 108.

¹⁰¹ Zob. B. Brzeziński, *Glosa do wyroku WSA w Poznaniu z 15.07.2010 r., I SA/Po 200/10*, POP 2011/1, s. 18–20; B. Brzeziński, M. Masternak, *O tak zwanym ciężarze dowodu w postępowaniu podatkowym*, PP 2004/5, s. 56–59; A. Dąbrowski, D.M. Malinowski, *Wydatki na usługi niematerialne a koszt podatkowy*, PP 2001/4, s. 26–29; J. Głos, *Ciężar dowodu w postępowaniu administracyjnym*, Pr. i Pod. 2006/12, s. 28–31; A. Hanusz, *Strony postępowania podatkowego a ciężar dowodu*, PP 2004/9, s. 49–54; H. Filipczyk, *Jeszcze raz o kosztach uzyskania przychodów – cztery mity*, Pr. i Pod. 2009/12, s. 7–11; A. Mariański, *Reguły ciężaru dowodu w postępowaniu podatkowym*, PP 2005/2, s. 45–51; W. Sawa, *Ciężar dowodu w postępowaniu podatkowym*, PP 2001/3, s. 53–56; D. Strzelec, *Dowody i postępowanie dowodowe w prawie podatkowym*, Warszawa 2015, s. 142–145; K.J. Stanik, *Ciężar dowodu w postępowaniu podatkowym*, „Jurysdykcja Podatkowa” 2007/4, s. 26–33; D. Strzelec, *Obowiązek wyjaśnienia stanu faktycznego w postępowaniu podatkowym – wątpliwości praktyczne i teoretyczne*, Pal. 2011/3–4, s. 86–100; W. Olszowy, *Decyzja podatkowa. Podejmowanie i kontrola*, Warszawa 1997, s. 47–74.

teorii dowodów czy też posługiwaniem się w postępowaniu dowodowym kryterium rzetelności składanych dokumentów. Na koniec dotyczy to przypadków, w których wnioski dowodowe strony mogą być oddalone¹⁰². W ramach niniejszego opracowania nie sposób tych zagadnień przedstawić szerzej, ale już tylko tak zarysowane problemy dostatecznie jasno uwypuklają różnice między postępowaniem dowodowym prowadzonym w ramach postępowania administracyjnego ogólnego i postępowania podatkowego, mimo że *prima facie* podstawowe przepisy tych procedur, tj. art. 122, 187 § 1, art. 191 o.p. oraz art. 7, 77 § 1 i art. 80 k.p.a., mają zbliżoną treść. Z powyższych względów należy ograniczyć się do wskazania jedynie zasadniczych różnic w obu tych regulacjach.

Katalog środków dowodowych przewidzianych w postępowaniu podatkowym został rozszerzony w porównaniu z Kodeksem postępowania administracyjnego o wymienione w art. 181 o.p.: księgi podatkowe, deklaracje złożone przez stronę, informacje podatkowe oraz inne dokumenty zgromadzone w toku działalności analitycznej Krajowej Administracji Skarbowej, czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej oraz materiały zgromadzone w toku postępowania karnego albo postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe.

Trzeba mieć też na uwadze to, że przepisy materialnego prawa podatkowego nakładają na podatników różne obowiązki dowodowe, np. art. 6 ust. 6 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych obarcza podatnika podatku od nieruchomości obowiązkiem złożenia informacji o nieruchomościach i obiektach budowlanych¹⁰³. Brak takiej informacji albo błędy w niej zawsze powodują skutek w postaci wszczęcia postępowania podatkowego zgodnie z art. 21 § 5 w zw. z art. 3 pkt 5 o.p. Także swoisty dla postępowania dowodowego w sprawach podatkowych jest dowód z oświadczenia o stanie majątkowym (art. 180 § 3 i 4 o.p.), jako środka dowodowego przeniesionego z ustawy o kontroli skarbowej, który najistotniejsze znaczenie ma przy opodatkowaniu przychodów nieujawnionych¹⁰⁴. Przepisy o dowodach zawarte w Ordynacji podatkowej i Kodeksie postępowania administracyjnego różnią się nie tylko konstrukcją. O ile przepisy kodeksu bardzo ogólnie wskazują na dowody przez określenie środków dowodowych (art. 75 § 1 i 2 k.p.a.),

¹⁰² Szerzej na ten temat zob. L. Etel (i in.), *Nowa Ordynacja...*, s. 448–452; D. Strzelec, *Dowody...*, s. 34–36 i 142.

¹⁰³ Podobne uregulowania zawierają art. 6 ust. 2 ustawy o podatku leśnym czy art. 6a ust. 5 ustawy o podatku rolnym.

¹⁰⁴ Dowód ten ma też znaczenie w innym rodzaju sprawach, zob. szerzej na ten temat D. Strzelec, *Dowody...*, s. 92 i n.

o tyle przepisy Ordynacji podatkowej wskazują na bardzo szeroki wachlarz dowodów z dokumentów (art. 180 § 2 i 3, art. 181, 182 o.p.), co świadczy o znaczącej roli tych środków dowodowych. Istotną rolę w gromadzeniu materiału dowodowego ze względu na sam przedmiot postępowania podatkowego należy przyznać dowodom z rachunków bankowych i innych instytucji finansowych. Przesłanki wystąpienia przez uprawnione organy podatkowe z żądaniem sporządzenia i przekazania informacji z instytucji finansowych zostały w sposób kompleksowy ujęte w art. 182 i 183 o.p. Dowody te mogą mieć znaczenie dla rozstrzygnięcia każdej sprawy podatkowej związanej z wymiarem zobowiązania podatkowego. Dowody tego rodzaju, jak też dowody zebrane w toku postępowania podatkowego (deklaracje, księgi podatkowe, spisy z natury itp.) są objęte tajemnicą bankową albo tajemnicą skarbową, stąd ogólnikowa regulacja zawarta w art. 75 § 1 i art. 76 § 1 k.p.a. nie mogła być uznana za wystarczającą do postępowania podatkowego. Dlatego też przepisy art. 182 i 183 o.p. ściśle określają podmiot uprawniony do żądania informacji z banku czy innej instytucji finansowej, a także przesłanki wystąpienia z takim żądaniem, w tym także przesłankę współdziałania ze stroną, której dane dotyczą (art. 183 o.p.).

Można mieć zastrzeżenia do treści art. 184 § 1 o.p., wskazującego, że naczelnik urzędu skarbowego, który zwraca się do banku z żądaniem udzielenia informacji, o której była wcześniej mowa, „powinien zwracać szczególną uwagę na zasadę szczególnego zaufania między instytucjami finansowymi a ich klientami”. Wprawdzie normatywny wydźwięk tego przepisu jest dość nikły, gdyż ma on wybitnie deklaracyjny charakter, jednak jest to rzadko spotykany w przepisach prawa przykład wskazania na cel regulacji prawnej, w tym przypadku zawartej w art. 182 i 183 o.p. Przepis ten respektuje w związku z tym z jednej strony konstytucyjną zasadę autonomii informacyjnej jednostki, stanowiącej element ochrony życia prywatnego, oznaczającej prawo do samodzielnego decydowania o ujawnieniu innym informacji dotyczących swej osoby, a także prawo do sprawowania kontroli nad takimi informacjami, jeżeli znajdują się one w posiadaniu innych podmiotów¹⁰⁵, a także zasadę prawdy materialnej (art. 122 o.p.). Zresztą konsekwencje niezrealizowania wskazań zawartych w art. 184 § 2 i 3 o.p. określono w art. 185 o.p. – jedną z nich jest odmowa udzielenia informacji przez instytucje finansowe. Oczywiście po uzupełnieniu braków tego żądania informacji należy udzielić.

¹⁰⁵ Zob. wyroki TK: z 24.06.1997 r., K 21/96, OTK 1997/2, poz. 23; z 11.04.2000 r., K 15/98, OTK 2000/3, poz. 86; z 19.02.2002 r., U 3/01, OTK-A 2002/1, poz. 3; z 17.06.2008 r., K 8/04, OTK-A 2008/5, poz. 81.

Zauważyć jednak trzeba, że zasada szczególnego zaufania z art. 184 § 1 o.p. nie może stanowić sama w sobie podstawy odmowy udzielenia informacji. Podkreślić tu tylko należy, że art. 82 § 2 o.p. dotyczy innej instytucji niż uregulowana w art. 182–185 o.p., albowiem normuje udzielenie informacji finansowych w trybie automatycznym, kiedy nie toczy się postępowanie podatkowe, jak w przypadku, o którym mowa w art. 182–185 o.p. Należy też mieć tu na uwadze regulację art. 297 o.p. (tajemnica skarbową), rozszerzającą krąg podmiotów, którym naczelnicy urzędów skarbowych i naczelnicy urzędów celno-skarbowych mogą udostępnić akta spraw zawierające dane uzyskane z banków i instytucji finansowych. Na etapie czynności sprawdzających podstawą prawną uzyskania przez naczelnika urzędu skarbowego i naczelnika urzędu celno-skarbowego informacji z banków i instytucji finansowych jest art. 275 § 2 o.p. Jednakże zasadniczą przesłanką dostępu do informacji stanowiących tajemnicę bankową jest art. 105 ust. 2 ustawy z 29.08.1997 r. – Prawo bankowe¹⁰⁶. Wskazuje on, komu takie informacje i kiedy mogą być udzielone, a także gdzie uregulowane są przesłanki ich udzielenia.

Wiele sporów przed sądami administracyjnymi wywołuje treść art. 188 o.p., a w szczególności przesłanki odmowy dopuszczenia dowodu. Wydaje się, że jest to przepis nieostry i zawierający luki. Należy jednak podkreślić, że podobnie jak art. 78 k.p.a. nie przyjmuje on ani koncepcji prekluzji, ani dyskrejonalnej władzy organu orzekającego co do dopuszczalności uwzględnienia żądania strony. Jego brak powodował konieczność wypełnienia jego treści przez orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego w zakresie odmowy uwzględnienia żądania tylko wówczas, gdy: odnosi się ono do okoliczności już stwierdzonej na korzyść strony¹⁰⁷, żądanie nosi cechy dowolności i nie ma znaczenia dla rozstrzygnięcia sprawy, na co wskazują przepisy prawa materialnego określające zakres ustaleń faktycznych¹⁰⁸. Nie może być przesłanką odmowy uwzględnienia żądania zgłoszenia dowodu na tezę dowodową odmienną¹⁰⁹.

Przepis art. 193 o.p. normuje szczególny i istotny dowód w postępowaniu podatkowym, nieznany Kodeksowi postępowania administracyjnego, a mianowicie dowód z ksiąg podatkowych, regulując nie tylko zasady ich prowadzenia, zasady uznania ich za dowód oraz domniemania z nimi związane i przesłanki ich wzruszenia, lecz także skutki obalenia domniemań.

¹⁰⁶ Dz.U. z 2020 r. poz. 1896 ze zm.

¹⁰⁷ Wyrok NSA z 4.01.2002 r., I SA/Ka 2164/00, ONSA 2003/1, poz. 33.

¹⁰⁸ Wyrok NSA z 27.09.2007 r., II FSK 1032/06, LEX nr 389363.

¹⁰⁹ Wyrok NTA z 23.11.1936 r., 5487/34, „Orzecznictwo Buchalteryjno-Podatkowe” 1937/24, s. 367.

Jest to związane ze szczególnym znaczeniem tego dowodu dla ustalenia podstawy opodatkowania. Odzwierciedleniem tego jest art. 193 § 6 o.p., nakazujący sporządzenie protokołu badania tych ksiąg z obowiązkiem określenia, za jaki okres i w jakiej części nie uznaje się ich za dowód tego, co wynika z zawartych w nich zapisów. Redakcja tego przepisu ewoluowała w stosunku do swego pierwowzoru – uchylonego obecnie art. 169 k.p.a. – przede wszystkim dzięki orzecznictwu Sądu Najwyższego¹¹⁰, a także Naczelnego Sądu Administracyjnego¹¹¹. Pod jego wpływem usunięto jako podstawę nierzetelności ksiąg sprzeczności ekonomiczne, o których była mowa w art. 169 § 2 k.p.a.

Precyzyjniejsze niż w przepisie art. 82 pkt 3 k.p.a. jest za to określenie w art. 195 pkt 3 o.p., na jakich duchownych rozciąga się zakaz wystąpienia w postępowaniu w charakterze świadka. Przepis ten wskazuje, że chodzi o duchownych „prawnie uznanych wyznań”.

W art. 88 k.p.a. przewidziano możliwość karania grzywną osób niestawiających się na wezwanie organu bądź np. odmawiających składania zeznań w charakterze świadka czy okazania przedmiotu oględzin. Wysokość grzywny wynosi 50 zł, a w razie ponownego niezastosowania się do wezwania – 200 zł. Ordynacja podatkowa posługuje się innym określeniem: „kara porządkowa”. Jej wysokość może wynosić do 2900 zł (art. 262). W sprawie nałożenia kary porządkowej wydaje się postanowienie, na które służy zażalenie (art. 263). Podkreślenia wymaga tutaj, to że od 1.06.2017 r. do kodeksu¹¹² wprowadzono dział IVa „Administracyjne kary pieniężne”. Jest to środek o charakterze kary administracyjnej (sankcja) nakładany przez organ administracji publicznej za naruszenie prawa polegające na niedopełnieniu obowiązku albo naruszeniu zakazu ciążącego na osobie fizycznej, osobie prawnej albo jednostce organizacyjnej niemającej osobowości prawnej. Są to kary nakładane tylko w drodze decyzji, przez co należy je odróżnić od grzywny z art. 88 § 1 i 3 k.p.a. (grzywna i grzywna w celu przymuszenia)¹¹³ i kary porządkowej z art. 262 o.p. nakładanej w drodze postanowienia, przy czym można zauważyć, że z punktu widzenia osoby, na którą nałożono ową karę bądź grzywnę, rozróżnienie to ma nikłe znaczenie.

¹¹⁰ Zob. np. wyroki SN: z 5.03.1992 r., III ARN 12/92, POP 1995/2, poz. 32; z 20.06.1996 r., III ARN 11/96, OSNAPiUS 1997/2, poz. 14; z 20.06.1996 r., III ARN 13/96, OSNAPiUS 1997/3, poz. 29, z głosem aprobującym R. Zelwiańskiego, PP 1996/12, s. 38–39.

¹¹¹ Zob. wyroki NSA: z 18.11.1982 r., SA/Ka 479/82, niepubl.; z 17.09.1999 r., I SA/Łd 1300/97, LEX nr 40466; z 25.03.1999 r., I SA/Wr 1164/97, LEX nr 37223.

¹¹² Zob. dział IVa, dodany przez art. 1 pkt 41 nowelizacji z 2017 r.

¹¹³ G. Łaszczyca [w:] G. Łaszczyca, Cz. Martysz, A. Matan, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, t. 1, *Komentarz do art. 1–103*, LEX 2010, kom. do art. 88, nt 1.

Kara pieniężna jest wynikiem jurysdykcyjnych działań organu administracji publicznej wynikających z naruszenia zakazów lub niezastosowania się do nakazów wynikających z przepisów prawa. Z kolei kara grzywny i kara porządkowa mają na celu dyscyplinowanie uczestników postępowania administracyjnego i podatkowego oraz usprawnienie przez to jego przebiegu. Poza tym nakładanie administracyjnej kary pieniężnej jest odrębną, samodzielną, a nie wpadkową, sprawą administracyjną. Nałożenie grzywny czy kary porządkowej jest więc ściśle związane z tokiem głównego postępowania administracyjnego czy podatkowego. Naruszone przez uczestnika postępowania zakazy czy nakazy są efektem wezwania skierowanego do niego przez organ administracyjny czy podatkowy, a więc wynikają tylko pośrednio z ustawy. W przypadku zaś pieniężnych kar administracyjnych wynikają one bezpośrednio z ustawy.

Od 1.01.2007 r. dodano do działu IV Ordynacji podatkowej rozdział 11a: „Rozprawa”, przewidujący możliwość prowadzenia postępowania odwoławczego w formie rozprawy¹¹⁴. Jest charakterystyczne, że rozprawę w postępowaniu podatkowym przewidywało już rozporządzenie z 22.03.1928 r. o postępowaniu podatkowym, aczkolwiek zgodnie z jego art. 112 przepisów m.in. o rozprawie nie stosowało się w sprawach dotyczących podatków bezpośrednich i pośrednich, opłat stemplowych oraz ceł i monopolów, zarówno w postępowaniu administracyjnym, jak i karnym. Poza tym rozprawę jako formę postępowania wyjaśniającego przewidywały przepisy art. 86–88 dekretu z 16.05.1946 r. o postępowaniu podatkowym i to już przed organem finansowym, a więc organem pierwszej instancji. Rozwiązanie przyjęte w art. 200a–200d o.p. jest o tyle zastanawiające, że w przypadku konieczności przeprowadzenia postępowania dowodowego w całości lub w znacznej części i tak na podstawie art. 233 § 2 o.p. zajdzie konieczność uchylecia zaskarżonej decyzji oraz przekazania sprawy organowi pierwszej instancji do ponownego rozpoznania¹¹⁵, a więc rozprawa zapewnia wyłącznie uzupełnienie materiału dowodowego. Zdziwienie budzi rozwiązanie, w którym w rozprawie bierze udział (art. 200c § 3 o.p.) upoważniony pracownik organu pierwszej instancji, w sytuacji gdy postępowanie podatkowe nie ma charakteru postępowania kontradyktoryjnego. W założeniu jednak rozwiązanie to ma zapewnić pewien, trzeba jednak wyraźnie stwierdzić – drobny, element

¹¹⁴ Por. art. 1 pkt 20 ustawy z 16.11.2006 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 217, poz. 1590).

¹¹⁵ Por. też P. Dańczak, *Rozprawa administracyjna w toku postępowania podatkowego*, PP 2007/6, s. 38 i n.; R. Sawuła, *Rozprawa w postępowaniu podatkowym – uwagi na tle nowelizacji Ordynacji podatkowej*, „Casus” 2006/4, s. 18 i n.

kontradiktoryjności postępowania podatkowego. Brak rozprawy w pierwszej instancji właśnie został spowodowany nie tylko tą przesłanką, ale i w zasadzie brakiem stron o przeciwstawnych interesach. Takie usytuowanie rozprawy spowodowało, że jest to praktycznie instytucja martwa¹¹⁶.

Rozprawa może zostać przeprowadzona z urzędu lub na żądanie strony. Rozprawa zostanie zarządzona z urzędu, gdy zachodzi potrzeba wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy przy udziale świadków lub biegłych albo w drodze oględzin bądź też istnieje potrzeba sprecyzowania argumentacji prawnej strony lub na żądanie strony. Wydaje się, że ustawodawca powinien rozważyć możliwość przeprowadzenia rozprawy w postępowaniu przed organem pierwszej instancji, jeżeli zasada dwuinstancyjności postępowania podatkowego ma być w dalszym ciągu rozumiana jako umożliwiająca stronom domaganie się, aby ich sprawa była przedmiotem dwukrotnego merytorycznego rozpatrzenia przez organy obu instancji, nawet wtedy, gdy mamy do czynienia z odwołaniem niedewolutywnym.

Generalnie należy podkreślić, że to właśnie usytuowanie rozprawy dopiero na etapie postępowania przed organem odwoławczym, a także brak mediatora, który by ją prowadził już na etapie postępowania pierwszoinstancyjnego, jest powodem, że instytucja ta nie jest wykorzystywana mimo „dużego pola do popisu” w jej stosowaniu. Można tu wskazać na takie zagadnienia wywołujące spory przed organami podatkowymi, jak: zaliczenie wydatków do kosztów uzyskania przychodów, zwolnienia podatkowe, ulgi podatkowe i inne. Poza usytuowaniem rozprawy w postępowaniu podatkowym dopiero na etapie postępowania odwoławczego mankamentem przepisów art. 200a–200d o.p. jest to, że nie wskazuje się wprost, tak jak w kodeksie, że ma ona na celu przyspieszenie i uproszczenie postępowania dowodowego oraz koncentrację materiału dowodowego. Poza tym treść art. 200a § 3 o.p. wskazywałaby, że nie traktuje się jej jako formy postępowania wyjaśniającego, lecz jako środek dowodowy. Tym zaś jest ona tylko w części, gdy w jej trakcie przeprowadzone są dowody z zeznań świadków, biegłych czy dokonywane są oględziny.

W projekcie nowej Ordynacji podatkowej przepisy o dowodach zostały uporządkowane w ten sposób, że w pierwszym oddziale rozdziału 8 działu III zgrupowano przepisy ogólne odnoszące się do wszystkich dowodów, a więc do ich gromadzenia i oceny. Zachowano zasadę otwartego katalogu dowodów, z tym że w art. 380 § 2 projektu n.o.p. uczyniono wyjątek na rzecz

¹¹⁶ Zob. Ł. Matusiakiewicz, *Rozprawa w podatkowym postępowaniu odwoławczym – prawie 4 lata „martwej instytucji”*, M. Pod. 2010/8, s. 15 i n.

ograniczenia możliwości dowodzenia danej okoliczności faktycznej jedynie określonym dowodem, gdy przepis szczególny tak stanowi. Przykładem jest tu np. art. 380 § 3 projektu n.o.p., który wzmacnia moc dowodową oświadczenia strony.

Kwestii dopuszczalności i przesłanek oddalenia (uwzględnienia) wniosku dowodowego strony poświęcono art. 383 projektu n.o.p. Przede wszystkim w jego § 1 położono akcent na to, by wniosek dowodowy dotyczył okoliczności mających znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy, a więc treści podejmowanej decyzji¹¹⁷. W § 2 proponowanego artykułu wyliczono w sposób uporządkowany przesłanki odmowy przeprowadzenia dowodu, do których zaliczono: 1) stwierdzenie danej okoliczności w sposób wystarczający innym dowodem (z zastrzeżeniem § 3); 2) nieprzydatność dowodu dla stwierdzenia danej okoliczności; 3) złożenie wniosku w sposób oczywisty tylko w celu przedłużenia postępowania.

W § 3 projektowanego art. 383 n.o.p. wprowadzono zastrzeżenie, że organ podatkowy musi uwzględnić wniosek dowodowy, jeżeli dotychczas zebrane dowody wykazują „przeciwieństwo tego, co strona zamierza udowodnić”. Zagadnieniu wypowiedzenia się strony co do zebranego w sprawie materiału dowodowego poświęcono art. 389 projektu n.o.p., wzbogacając go w stosunku do obecnie obowiązującego art. 200 o.p. o możliwość skorygowania przez stronę deklaracji podatkowej także na tym etapie postępowania.

Oddział 2 rozdziału 8 projektu nowej Ordynacji podatkowej odnosi się do dowodów najistotniejszych w sprawach podatkowych, a mianowicie dowodów z ksiąg podatkowych (art. 390), kolejny oddział 3 poświęcony jest przesłuchaniom (art. 392–396 projektu) świadka, strony, konfrontacji świadków, biegłych oraz strony, a więc zagadnień dotąd nieuregulowanych w Ordynacji podatkowej. Oddział 4 dotyczy dowodów z opinii biegłych (art. 397 projektu), wskazując, co powinno znaleźć się w postanowieniu o powołaniu biegłego. Określono też zagadnienia związane z opinią niejasną, niepełną lub z opiniami sprzecznymi ze sobą. Następny oddział 5 odnosi się do dowodu z oględzin (art. 398–399 projektu), oddział 6 – do dowodu z dokumentów urzędowych (art. 400–401 projektu). Uregulowania dotyczące dowodów z informacji z instytucji finansowych zawarto w oddziale 7 (art. 402–405 projektu). Są to w istocie przepisy tożsame z art. 182–185 o.p., jednakże systemowo uporządkowane. Rozprawie poświęcono rozdział 9 działu III, a to oznacza, że przepisy art. 406–410 projektu n.o.p. nie traktują jej jako środka

¹¹⁷ Por. też np. wyroki NSA: z 9.11.2011 r., II FSK 865/10, LEX nr 1069997, oraz z 31.05.2010 r., I GSK 835/09, LEX nr 585932.

dowodowego, lecz element, formę postępowania dowodowego. Najpoważniejszą zmianą jest to, że zakłada się, iż może ona zostać przeprowadzona już przed organem pierwszej instancji, co usuwałoby największy mankament tej formy postępowania dowodowego. Równocześnie zmodyfikowano przesłanki przeprowadzenia rozprawy z urzędu. Warunkiem *sine qua non* jest tu zapewnienie przyspieszenia lub uproszczenia postępowania lub potrzeba wyjaśnienia istotnych okoliczności stanu faktycznego sprawy przy udziale świadków i biegłych albo w drodze oględzin¹¹⁸, co wprost nawiązuje do postanowień art. 89 k.p.a.

1.1.6.3. ZAWIESZENIE POSTĘPOWANIA

W porównaniu z postępowaniem administracyjnym ogólnym kwestie związane z zawieszeniem postępowania zostały w Ordynacji podatkowej uregulowane bardziej precyzyjnie. Przewidziano bowiem dodatkowe przesłanki zawieszenia obligatoryjnego. Stosownie do art. 201 § 1 pkt 7 o.p. powinno ono nastąpić w przypadku zaskarżenia do sądu administracyjnego kasacyjnej decyzji organu odwoławczego, a także decyzji stwierdzającej nieważność decyzji. *Ratio legis* tego rozwiązania jest zapobieżenie dwutorowości postępowania i ewentualnym kłopotom oraz zamieszaniu związanym z rozbieżnymi rozstrzygnięciami organów działających w postępowaniu podatkowym prowadzonym w konsekwencji takiej decyzji organu odwoławczego i sądów administracyjnych rozpoznających skargi na owe decyzje organów drugoinstancyjnych. Ponadto w Ordynacji podatkowej (art. 201 § 1 pkt 8) przewidziano także konieczność zawieszenia postępowania w przypadku wystąpienia przez Szefa KAS o wydanie opinii Rady do spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania co do zasadności zastosowania art. 119a lub środków ograniczających umowne korzyści¹¹⁹. Nie zamieszczono za to w Ordynacji podatkowej odpowiednika art. 97 § 1 pkt 5 k.p.a., przewidującego konieczność zawieszenia postępowania na wniosek Bankowego Funduszu Gwarancyjnego w sytuacji, gdy stroną postępowania jest podmiot w restrukturyzacji wskazany w art. 2 pkt 44 ustawy z 10.06.2016 r. o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym systemie gwarantowania depozytów oraz przymusowej restrukturyzacji¹²⁰.

¹¹⁸ D. Strzelec, *Rozprawa jako sposób wyjaśnienia okoliczności sprawy w podatkowym postępowaniu odwoławczym*, M. Pod. 2007/2, s. 26.

¹¹⁹ Por. P. Pietrasz [w:] *Ordynacja podatkowa...*, red. L. Etel, kom. do art. 201.

¹²⁰ Dz.U. z 2020 r. poz. 842 ze zm.

Poważne zastrzeżenia można mieć do redakcji art. 203 § 2 o.p., opartego na art. 100 § 1 k.p.a. Przepis ten stanowi, iż w przypadku obligatoryjnego zawieszenia postępowania podatkowego, jeżeli strona nie wystąpiła w wyznaczonym terminie o rozstrzygnięcie zagadnienia wstępnego przez sąd lub inny organ, organ podatkowy z urzędu zwraca się do sądu lub właściwego organu o rozstrzygnięcie tego zagadnienia. Pamiętać trzeba o tym, iż przepis ten nie może być traktowany jako samoistna podstawa prawna wszczęcia postępowania. Jeżeli przepis administracyjnego prawa materialnego stanowi, iż postępowanie wszczyna się na wniosek strony, wszczęcie postępowania z urzędu jest niedopuszczalne (wyjątek – art. 61 § 2 k.p.a.). Na drogę postępowania sądowego organ podatkowy będzie mógł wystąpić sam, gdy będzie to dopuszczalne w myśl przepisów postępowania cywilnego w związku z prawem cywilnym materialnym¹²¹.

Gdy chodzi o zawieszenie fakultatywne, przewidziano w art. 201 § 1b, dodanym do Ordynacji podatkowej z dniem 1.01.2016 r.¹²², nieznane kodeksowi przesłanki takiego zawieszenia. Pierwsza ma miejsce w razie wystąpienia, na podstawie ratyfikowanych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innych ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Polska, do organów innego państwa o udzielenie informacji niezbędnych do ustalenia lub określenia wysokości zobowiązania podatkowego, jeżeli nie ma żadnych innych okoliczności poza objętymi wystąpieniem, które mogą być przedmiotem dowodu. Druga dotyczy sytuacji, w której wszczęta została procedura wzajemnego porozumiewania. „Obie przesłanki dotyczą procedury wzajemnego porozumiewania się, które co do zasady trwają dłużej niż normalne postępowanie podatkowe. Fakultatywny charakter zawieszenia umożliwi organowi podatkowemu przeprowadzenie innych dowodów w postępowaniu podatkowym w czasie oczekiwania na informacje od organów innego państwa”¹²³.

Wart podkreślenia jest niemający swego odpowiednika w postępowaniu ogólnym art. 205a o.p., precyzyjnie określający datę podjęcia z urzędu zawieszonego postępowania w przypadkach ziszczenia się okoliczności, z powodu których nastąpiło zawieszenie postępowania.

¹²¹ E. Iserzon, J. Starościak, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, teksty, wzory i formularze*, Warszawa 1970, s. 194; por. też: B. Adamiak [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego...*, 2019, s. 580; por. też wyrok NSA z 29.11.2013 r., II FSK 782/12, LEX nr 1616434.

¹²² Artykuł 1 pkt 132 lit. b ustawy z 10.09.2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1649 ze zm.).

¹²³ B. Dauter [w:] S. Babiarz (i in.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019, s. 1192.

W projekcie nowej Ordynacji podatkowej przepisy o zawieszeniu postępowania w zasadzie nie uległy zmianie, jednakże w jej art. 439 uregulowano przypadek zawieszenia postępowania w sytuacji, gdy rozpatrywana jest sprawa reprezentatywna. Sprawy tego rodzaju (w więcej niż jednej sprawie, dotyczącej tej samej strony, stan faktyczny lub zagadnienie prawne są podobne) związane są z samoobliczeniem podatku przez podatnika. Fakt zawiśnięcia kilku takich spraw przed organem podatkowym uzasadnia zawieszenie przez organ podatkowy postępowania w pozostałych z urzędu lub na wniosek strony, jeżeli nie sprzeciwiają się temu inne strony. Przepis ten ma zastosowanie w przypadku wniesienia nie tylko odwołania, lecz także skargi do sądu administracyjnego. Te środki prawne powinny być wniesione we wszystkich sprawach, które podlegają zawieszeniu. Instytucja ta zmierza do racjonalizowania czasu, energii i środków pieniężnych zobowiązanych oraz środków publicznych. W art. 440 pkt 1 projektu n.o.p. zaproponowano rozwiązanie umożliwiające zawieszenie postępowania na wniosek strony lub z urzędu, jeżeli przepis mający wpływ na treść wydawanej decyzji jest przedmiotem postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, Trybunałem Sprawiedliwości Unii Europejskiej lub sądem administracyjnym, ale w sprawie stwierdzenia nieważności aktu prawa miejscowego organu jednostki samorządu terytorialnego.

1.1.7. AKTY KOŃCZĄCE POSTĘPOWANIE PODATKOWE

1.1.7.1. DECYZJA

Regulacja zagadnień związanych z decyzją podatkową stanowi prawie dosłowną kopię rozdziału 7 działu II Kodeksu postępowania administracyjnego. Jak się wydaje, ustawodawca popełnił jednak błąd przy konstruowaniu tekstu pierwotnego art. 210 § 4 o.p., określającego elementy, które winno zawierać uzasadnienie decyzji. Zgodnie z nim uzasadnienie prawne miało zawierać podstawę prawną decyzji z przytoczeniem przepisów prawa, mimo że stosownie do § 1 pkt 4 tego samego artykułu powołanie podstawy prawnej decyzji było i jest jednym z jej zasadniczych elementów. Na ten błąd zwracano uwagę jeszcze w trakcie przygotowywania projektu Ordynacji podatkowej¹²⁴. Skoro jednak ustawodawca przepis taki uchwalił, to można

¹²⁴ R. Sawuła, *Ordynacja podatkowa – projekt ustawy. Wybrane uwagi dotyczące postępowania w sprawach podatkowych*, ST 1996/7–8, s. 17.

uznać, że uczynił to świadomie, a jego działanie stanowiło kontynuację rozwiązania ograniczającego zakres stosowania zasady udzielania informacji prawnej. Strona, nie znając interpretacji przepisów stanowiących podstawę prawną decyzji administracyjnej, miała znacznie utrudnioną sytuację związaną ze złożeniem odwołania od decyzji¹²⁵. W piśmiennictwie rozważano nawet, czy taka redakcja przepisu nie stanowiła próby wprowadzenia „boczną furtką” modelu jednoinstancyjnego postępowania administracyjnego¹²⁶. Postulaty takie były przecież zgłaszane w literaturze jeszcze przed uchwaleniem Ordynacji podatkowej¹²⁷. Niemniej ostra krytyka wprowadzenia takich mocno ograniczonych wymogów co do uzasadnienia decyzji¹²⁸ doprowadziła do zmiany od 1.01.2003 r. przepisu art. 210 § 4 o.p.¹²⁹ Zgodnie z nowym brzmieniem przepisu uzasadnienie prawne decyzji powinno zawierać wyjaśnienie podstawy prawnej decyzji z przytoczeniem przepisów prawa. Jednak zmiana ta, jak można sądzić, nie oznaczała definitywnej rezygnacji z obowiązywania w postępowaniu podatkowym zasady dwuinstancyjności postępowania, skoro w projekcie nowej Ordynacji podatkowej proponuje się alternatywnie składanie odwołania od decyzji albo skargi do sądu administracyjnego.

W art. 209 o.p. uregulowano, podobnie jak w art. 106 k.p.a., współdziałanie organów w procesie wydawania decyzji. Jednak przepisy Ordynacji nie znają wprowadzonego do postępowania ogólnego w 2017 r. posiedzenia w trybie współdziałania. Rozwiązanie zawarte w art. 106a k.p.a. służyć ma w założeniu przyspieszeniu zajęcia stanowiska przez organ współdziałający. Zbyt krótki okres obowiązywania tego przepisu nie daje podstaw do oceny celowości i zasadności jego wprowadzenia do kodeksu, a w konsekwencji formułowania stanowiska co do celowości przejścia takiego rozwiązania do postępowania podatkowego.

Zauważyć jednak wypada, że przepisy materialnego prawa podatkowego jedynie sporadycznie przewidują obowiązek uzyskania zgody czy zasięgnięcia opinii innego organu podatkowego lub organu administracyjnego. Jednym z nielicznych przykładów jest tu art. 18 ust. 2 ustawy

¹²⁵ Por. R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa...*, s. 201.

¹²⁶ Por. W. Chróścielewski [w:] W. Chróścielewski, W. Nykiel, *Postępowanie podatkowe...*, s. 88.

¹²⁷ Por. np. A. Grysiński, *Zanim powstanie sądownictwo administracyjne*, „Casus” 1997/5, s. 25 i n.

¹²⁸ Por. np. J. Zimmermann, *Ordynacja podatkowa...*, s. 224–225; W. Chróścielewski [w:] W. Chróścielewski, W. Nykiel, *Postępowanie podatkowe...*, s. 87.

¹²⁹ Por. art. 1 pkt 144 nowelizacji z 2002 r.

z 13.11.2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego¹³⁰, zobowiązujący naczelnika urzędu skarbowego do uzyskania zgody przewodniczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego na umorzenie, odroczenie terminu zapłaty lub rozłożenie na raty należności albo zwolnienia płatnika z obowiązku pobrania lub ograniczenia poboru należności stanowiących w całości dochody jednostek samorządu terytorialnego. Nie są zaś „aktami” współdziałania np. opinie statystyczne w podatku od towarów i usług, decyzje określające wysokość długu celnego przy określeniu wysokości zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług czy nawet opinie konserwatora zabytków co do stanu utrzymania i konserwowania nieruchomości wpisanych do rejestru zabytków w przypadku zwolnienia od podatku od nieruchomości.

Niemniej jednak projekt nowej Ordynacji podatkowej w art. 447 znacznie modyfikuje przepis art. 209 o.p., utrzymując zasadę, że odrębne przepisy mogą wyłączać możliwość wniesienia zażalenia na postanowienie organu współdziałającego. Przede wszystkim w przepisie usunięto wątpliwości co do momentu „zajęcia stanowiska” przez użycie określenia „wydanie”, gdyż termin na doręczenie stanowiska nie powinien być zaliczony do czasu na jego merytoryczne przygotowanie. Wprowadzono wzorem kodeksu możliwość zarządzenia przez organ prowadzący postępowanie posiedzenia, przy czym określono podmioty i tryb uruchomienia tego posiedzenia. Może to nastąpić z urzędu, na wniosek strony lub organu współdziałającego. Jednocześnie wskazano konsekwencje uchybienia terminowi wydania przez organ współdziałający postanowienia. Należy do nich możliwość wniesienia ponaglenia. Wskazano też, że zarządzenie posiedzenia nie zwalnia z obowiązku rozpatrzenia ponaglenia. Komisja Kodyfikacyjna, modyfikując instytucję zajęcia stanowiska, uznała, że wzbogacenie jej o niektóre cechy procesowe rozprawy (jak odbycie posiedzenia) pozwoli na poszerzenie elementów kontradiktoryjnych w postępowaniu podatkowym.

Pewne różnice w porównaniu z kodeksem istnieją w Ordynacji podatkowej w odniesieniu do instytucji rektyfikacji decyzji. W jej tekście pierwotnym pominięto określenie formy prawnej odmowy uzupełnienia bądź sprostowania decyzji. W konsekwencji nie uregulowano także kwestii początku biegu terminu do zaskarżenia decyzji, której uzupełnienia lub sprostowania pouczenia o środkach prawnych żądano. Zgodnie bowiem z art. 213 § 3 o.p. w pierwotnym brzmieniu termin do zaskarżenia decyzji uzupełnianej rozpoczął swój bieg dopiero od dnia doręczenia decyzji zawierającej owo uzupeł-

¹³⁰ Dz.U. z 2020 r. poz. 23 ze zm.

nienie¹³¹. Po zmianie tego artykułu¹³² odmowa uzupełnienia lub sprostowania decyzji następuje w drodze postanowienia, na które służy zażalenie, a termin do zaskarżenia pierwotnej decyzji rozpoczyna swój bieg od dnia doręczenia tego postanowienia.

Kodeks postępowania administracyjnego do nowelizacji z 2011 r. w ogóle nie przewidywał możliwości uzupełnienia lub sprostowania decyzji z urzędu. Po zmianie regulacji określono organowi administracji jedynie 14-dniowy termin do dokonania tych czynności. Dodać można, że kodeks przewiduje, iż uzupełnienie lub odmowa uzupełnienia decyzji następuje w formie niezaskarżalnego postanowienia, przy czym zapomniano określić, w jakiej formie prawnej następuje sprostowanie pouczenia o środkach prawnych lub odmowa takiego sprostowania. Nie wiadomo więc, od jakiego momentu biegnie termin zaskarżenia decyzji pierwotnej w przypadku żądania sprostowania owego pouczenia, skoro w myśl art. 111 § 2 k.p.a. termin do zaskarżenia decyzji uzupełnianej rozpoczyna swój bieg od daty doręczenia postanowienia w przedmiocie owego uzupełnienia lub jego odmowy. Przepisy Ordynacji podatkowej są więc w tym zakresie precyzyjniejsze niż przepisy postępowania ogólnego.

1.1.7.2. INNE FORMY PRAWNE ZAKOŃCZENIA POSTĘPOWANIA

Przepisy Ordynacji podatkowej przewidują, że w toku postępowania organ podatkowy wydaje postanowienia. Podobnie jak w postępowaniu ogólnym niektóre postanowienia kończyć mogą postępowanie, np. postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania (art. 165a o.p.).

Unormowanie kwestii związanych z wydawaniem postanowień jest identyczne z uregulowaniem ich w przepisach Kodeksu postępowania administracyjnego.

Ordynacja podatkowa nie przewiduje możliwości ani milczącego załatwienia sprawy, którą wprowadzono do kodeksu w 2017 r. (dział II rozdział 8a), ani zawierania przez strony ugód w postępowaniu. Brak możliwości zawierania ugód wydaje się jak najbardziej racjonalny co najmniej z dwóch względów. Po pierwsze, ugoda w postępowaniu ogólnym to porozumienie

¹³¹ W wyroku NSA z 13.01.1999 r., I SA/Gd 2592/98, ONSA 1999/4, poz. 138, uznano, iż odmowa uzupełnienia decyzji podatkowej co do rozstrzygnięcia następuje również w drodze decyzji.

¹³² Por art. 1 pkt 146 nowelizacji z 2002 r.

stron zawarte przed organem administracji w spornych kwestiach dotyczących istoty sprawy. W postępowaniu podatkowym rzadko występują strony o tego rodzaju spornych interesach, których rozbieżności można usunąć poprzez wzajemne ustępstwa. Po drugie, niezależnie od tego, że ustawodawca przy nowelizacji z 2017 r. duży nacisk położył na możliwości polubownego załatwienia sprawy rozstrzyganej w postępowaniu ogólnym – wprowadzając do działu II kodeksu rozdział 5a „Mediacja” – dotychczasowe doświadczenia związane ze stosowaniem ugody administracyjnej nie napawają optymizmem. Ich zawieranie należy do rzadkości. Przyczyn tego stanu rzeczy Z. Kmiecik upatruje w niedociągnięciach regulacji prawnej oraz w „niedostatku uwarunkowanych tradycją kulturową wzorców zachowań zorientowanych na współdziałanie”. Niemniej w projekcie nowej Ordynacji podatkowej zakłada się możliwość zawierania umów podatkowych pomiędzy stroną a organem podatkowym. W celu doprowadzenia do zawarcia takiej umowy może zostać przeprowadzona mediacja (art. 415–428 projektu n.o.p.).

1.1.8. POSTĘPOWANIE PRZED ORGANEM DRUGIEJ INSTANCJI

1.1.8.1. UWAGI OGÓLNE

Przepis art. 78 Konstytucji RP statuuje zasadę dwuinstancyjności. Przyznaje ona stronom prawo do zaskarżania orzeczeń i decyzji wydanych w pierwszej instancji, dopuszczając zarazem wyjątki od takiego uprawnienia, ale wyłącznie wprowadzone w ustawach. Należy tu zwrócić uwagę, że pojęcia zaskarżalności i instancyjności nie są tożsame; pierwsze z nich jest szersze. Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 12.06.2012 r., SK 21/11¹³³, wyjaśnił, że pojęcie zaskarżalności jest szersze niż instancyjności, co oznacza, że orzekanie w sprawie wymaga wyższego poziomu gwarancji (instancyjność połączona z dewolutywnością) i w tym zakresie Konstytucja RP wymaga dwuinstancyjności postępowania. W tym ujęciu zaskarżalność obejmuje także środki prawne o charakterze niedewolutywnym, które również prowadzą do ponownego rozpatrzenia sprawy przez ten sam organ. Na gruncie postępowania podatkowego zasadę tę formuluje art. 127 o.p., stanowiący, że postępowanie podatkowe jest dwuinstancyjne.

Istota tej zasady tkwi w uprawnieniu strony do domagania się, aby jej sprawa była przedmiotem dwukrotnego merytorycznego rozpoznania przez

¹³³ OTK-A 2012/4, poz. 38.

dwa różnej rangi organy – organ, który wydał decyzję w pierwszej instancji, i organ wyższego nad nim stopnia. Na gruncie postępowania podatkowego, w dużo szerszym zakresie niż w postępowaniu ogólnym, mamy do czynienia z odwołaniem niedewolutywnym¹³⁴, tzn. z sytuacją, w której z woli ustawodawcy odwołanie od decyzji rozpoznaje ten sam organ, który rozstrzygał sprawę w pierwszej instancji. Jak się wydaje, w istocie dwuinstancyjności punkt ciężkości położony jest na dwukrotnym merytorycznym rozpoznaniu sprawy, a nie na tym, że mają to koniecznie czynić organy różnej rangi.

W projekcie nowej Ordynacji podatkowej przypadki odwołań niedewolutywnych zostały zamieszczone w art. 459 oraz 460, a odnoszą się one do decyzji wydawanych w pierwszej instancji przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych, Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, dyrektora izby administracji skarbowej, samorządowe kolegium odwoławcze oraz Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej. Odwołanie od decyzji wydanych przez naczelnika urzędu celno-skarbowego na podstawie art. 83 ust. 4 i 5 u.KAS rozpatruje także ten sam organ, stosując odpowiednio przepisy o postępowaniu odwoławczym. W przypadku zaś wydania przez ten organ innych decyzji odwołanie rozpatruje dyrektor izby administracji skarbowej na zasadach ogólnych. Dlatego dla zapewnienia realizacji zasady prawdy obiektywnej ważkiego znaczenia nabiera art. 130 § 1 pkt 6 o.p., wyłączający z mocy prawa od udziału w postępowaniu osoby, które w charakterze pracowników organów podatkowych (członków organów kolegialnych) brały udział w wydawaniu zaskarżonej decyzji. Zasada dwuinstancyjności ma zastosowanie zarówno do postępowania prowadzonego w trybie zwyczajnym, jak i nadzwyczajnym.

Obowiązujący obecnie model dwuinstancyjności postępowania polega na tym, że organ odwoławczy winien ponownie sprawę rozpoznać, przy czym z materiału dowodowego zebranego w pierwszej instancji może wyprowadzić odmienne wnioski dowodowe. Uprawniony jest jedynie do przeprowadzenia uzupełniającego postępowania dowodowego. Pełne postępowanie dowodowe dokonane dopiero w wyniku złożenia odwołania od decyzji stanowiłoby pogwałcenie zasady dwuinstancyjności, gdyż realnie sprawa byłaby rozpoznana wyłącznie w drugiej instancji.

W latach 90. XX w. pojawiła się koncepcja wprowadzenia zasady jednoinstancyjności postępowania administracyjnego¹³⁵. Opierała się ona na przepisie art. 184 Konstytucji RP, zgodnie z którym kontrolę działalności admi-

¹³⁴ Określanym w kodeksie jako „wniosek o ponowne rozpatrzenie sprawy”.

¹³⁵ Por. S. Prutis, D. Kijowski, *Dwuinstancyjne sądownictwo administracyjne a model postępowania administracyjnego*, „Casus” 1998/7, s. 9–10. Spotkała się ona jednak ze zdecydowaną krytyką; por. np. W. Chróścielewski, J.P. Tarno, *Trójszczeblowy model sądownictwa administra-*

nistracji publicznej sprawują Naczelny Sąd Administracyjny oraz inne sądy administracyjne. Autorzy tej inicjatywy zmierzali też do przekształcenia samorządowych kolegiów odwoławczych w sądy administracyjne pierwszej instancji. Krytyka tego pomysłu doprowadziła do jego zarzucenia na kilka lat. Już jednak w 2017 r. przy okazji nowelizacji Kodeksu postępowania administracyjnego wprowadzono w nim wyjątek od obowiązującej wcześniej w formie kategoriycznej zasady dwuinstancyjności, polegający na tym, że do art. 15 k.p.a., formułującego tę zasadę, dodano ograniczenie: „chyba że przepis szczególny stanowi inaczej”. Takim przepisem szczególnym jest art. 52 § 3 p.p.s.a., zgodnie z którym w przypadku wydania decyzji w pierwszej instancji przez ministra lub samorządowe kolegium odwoławcze strona może wnieść skargę do sądu bez skorzystania z prawa do złożenia w trybie art. 127 § 3 k.p.a. wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy.

Obowiązująca Ordynacja podatkowa nie przewiduje żadnego wyjątku od zasady dwuinstancyjności, z tym że – o czym była już mowa w stosunku do decyzji wydawanych przez niektóre organy podatkowe – odwołanie ma charakter niedewolutywny, rozpatruje je bowiem ten sam organ, który wydał decyzję w pierwszej instancji przy zastosowaniu przepisu art. 131 o.p.

W projekcie nowej Ordynacji podatkowej przewidziano w art. 458 przyznanie stronie alternatywnie prawa do złożenia odwołania od decyzji bądź skargi do sądu administracyjnego. Jednocześnie w art. 31 projektu n.o.p. zachowano w dalszym ciągu zasadę dwuinstancyjności postępowania, a w jego uzasadnieniu stwierdzono: „Przepis art. 458 utrzymuje zasadę dwuinstancyjności postępowania i dewolutywności odwołania oraz wskazuje na możliwość złożenia skargi do sądu administracyjnego bezpośrednio na decyzję organu pierwszej instancji”¹³⁶. Z twierdzeniem o utrzymaniu dwuinstancyjności postępowania można polemizować, nie podważając racjonalności samej propozycji dopuszczalności zaskarżania do sądu decyzji wydanych przez organ podatkowy pierwszej instancji. Rozważając te kwestie, trzeba mieć bowiem na względzie to, że w niektórych przypadkach koszty prowadzenia dwuinstancyjnego postępowania podatkowego, a często także dwuinstancyjnego postępowania sądowoadministracyjnego, będącego przecież jego konsekwencją, przewyższają wartość spornej kwoty leżącej u źródła prowadzenia postępowania podatkowego. Niemniej twierdzenie, że zachowana zostaje zasada dwuinstancyjności postępowania podatkowego, jest w takiej sytuacji mocno

cyjnego a jednoinstancyjne postępowanie administracyjne, PiP 1999/5, s. 20 i n.; Z. Kmiecik, M. Stahl, *Jaki model sądownictwa administracyjnego?*, ST 1999/6, s. 3 i n.

¹³⁶ Uzasadnienie projektu n.o.p., VIII kadencja, druk sejm. nr 3517, s. 470.

dyskusyjne. Nie można, w mojej ocenie (W. Ch.), rozumieć zasady dwuinstancyjności postępowania podatkowego jako równoważnej z „zasadą dwuinstancyjności rozpatrzenia sprawy podatkowej”, która mogłaby obejmować takie rozpatrzenie albo w postępowaniu przed organami podatkowymi, albo w postępowaniu podatkowym i sądownoadministracyjnym.

W literaturze przedmiotu wskazuje się¹³⁷, że prawo do zaskarżenia w postępowaniu administracyjnym powinno obejmować najpierw odwołanie się do wyższej instancji, którego nie można zastąpić możliwością odwołania się do sądu administracyjnego. Zdaniem L. Garlickiego i K. Wojtyczka¹³⁸ interpretacja taka nie znajduje oparcia w brzmieniu przepisu art. 78 Konstytucji RP. Nie przesądza o tym sam fakt użycia w nim terminu „pierwsza instancja”. Nie oznacza to bowiem, by środek odwoławczy miał rozpoznawać organ wyższej instancji i tego samego rodzaju. Zdaniem autora sprawy administracyjne mają bardzo różnorodny charakter, dlatego utrudnione jest sformułowanie uniwersalnych zasad postępowania administracyjnego zapewniających sprawność orzekania w każdym rodzaju sprawy. Uważa on w związku z tym, że „w niektórych rodzajach spraw ustanowienie sądu organem drugiej instancji może przyczynić się do lepszej ochrony interesów stron i sprawności postępowania”. Trybunał Konstytucyjny wskazał, że „w sprawach rozpoznawanych wyłącznie przez sądy obowiązuje zasada dwuinstancyjności postępowania sądowego, a stronie powinny przysługiwać środki zaskarżenia rozpoznawane przez sąd wyższej instancji. Natomiast w sprawach przekazanych do właściwości innych organów środki zaskarżenia, o których mowa w art. 78 Konstytucji RP, mogą być rozpoznawane zarówno przez organy administracji publicznej, jak i przez organy sądowe. Jeżeli jednak środek zaskarżenia rozpatruje organ administracji publicznej, to z art. 45 ust. 1 Konstytucji wynika wymóg, aby ustawa zagwarantowała stronie możliwość uruchomienia sądowej kontroli wydanego rozstrzygnięcia przez organ administracji publicznej drugiej instancji”¹³⁹. Trybunał Konstytucyjny stwierdził również *expressis*

¹³⁷ J. Boć [w:] *Konstytucje Rzeczypospolitej oraz komentarz do Konstytucji RP z 1997 roku*, red. J. Boć, Wrocław 1998, s. 141; T. Woś, *Reforma sądownictwa administracyjnego – projekty dalekie od ideału*, PiP 2001/7, s. 39; B. Adamiak, *Konstytucyjna zasada dwuinstancyjności postępowania administracyjnego* [w:] *Pozycja samorządowych kolegiów odwoławczych w postępowaniu administracyjnym*, red. Cz. Martysz, A. Matan, Kraków 2005, s. 25; M. Wyrzykowski, M. Ziółkowski, *Konstytucyjny status proceduralny jednostki jako adresata działań organów administracji* [w:] *System Prawa Administracyjnego*, red. R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, t. 2, S. Biernat (i in.), *Konstytucyjne podstawy funkcjonowania administracji publicznej*, Warszawa 2012, s. 283.

¹³⁸ L. Garlicki, K. Wojtyczek [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. 2, red. L. Garlicki, M. Zubik, Warszawa 2016, kom. do art. 78.

¹³⁹ Wyrok TK z 1.12.2008 r., P 54/07, OTK-A 2008/10, poz. 171.

verbis, że konstytucyjna zasada dwuinstancyjności postępowania nie odnosi się do postępowania administracyjnego¹⁴⁰. Oznacza to, że nie sposób zakwestionować konstytucyjności rozwiązania przyjętego w art. 458 projektu n.o.p. Nie zmienia to faktu, iż określanie takiej konstrukcji jako zachowującej dwuinstancyjność postępowania podatkowego jest w najwyższym stopniu dyskusyjne.

1.1.8.2. ODWOŁANIE OD DECYZJI

Według tekstu pierwotnego Ordynacji podatkowej zgodnie z jej ówczesnym art. 224 wniesienie odwołania nie wstrzymywało wykonania zaskarżonej decyzji¹⁴¹. Przepis ten obowiązywał do końca 2008 r.¹⁴² i statuował największą różnicę pomiędzy skutkami wnoszenia zwyczajnych środków prawnych na gruncie obu regulacji prawnych. Obecnie obowiązuje w tej materii przepis art. 239a o.p., zgodnie z którym decyzja nieostateczna nakładająca na stronę obowiązek nie podlega wykonaniu, chyba że nadano jej rygor natychmiastowej wykonalności. Rozumując *a contrario*, należy przyjąć, że decyzja nieostateczna, nienakładająca na stronę takiego obowiązku, podlega wykonaniu¹⁴³.

W odróżnieniu od postępowania administracyjnego ogólnego odwołanie w postępowaniu podatkowym jest sformalizowanym środkiem prawnym. Nie wystarczy bowiem, aby wynikało z niego, że strona jest niezadowolona z decyzji – czego wymagają przepisy kodeksu – ale trzeba wskazać, zgodnie z art. 222 o.p., zarzuty przeciw decyzji, sprecyzować swoje żądanie oraz wskazać dowody mające uzasadnić to żądanie. Wymóg ten w znacznym stopniu ułatwia dokonanie autoweryfikacji decyzji w trybie art. 226 o.p. przez organ, który wydał decyzję. Na gruncie unormowań zawartych w kodeksie (art. 128 k.p.a.) z odwołania musi jedynie wynikać niezadowolenie strony z decyzji. W sytuacji lakonicznie sformułowanego odwołania na gruncie postępowania ogólnego trudno będzie uwzględnić odwołanie w całości, jeżeli wyartykułowano w nim wyłącznie fakt owego nieusatysfakcjonowania strony. Niemniej należy zwrócić uwagę na okoliczność, że organ odwoławczy nie jest

¹⁴⁰ Wyrok z 13.11.2003 r., K 51/02, OTK-A 2003/8, poz. 86; podobnie wyrok z 26.11.2013 r., SK 33/12, OTK-A 2013/8, poz. 124.

¹⁴¹ Podobnie zresztą stanowił przed wejściem w życie Ordynacji podatkowej art. 173 § 1 k.p.a.

¹⁴² Artykuł 224 uchylony przez art. 1 pkt 36 ustawy z 7.11.2008 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1318).

¹⁴³ Wyjątkowo art. 53 ust. 6 u.p.z.p. ustanawia wymogi odwołania od decyzji o ustaleniu inwestycji takie jak art. 222 o.p.

związany zarzutami podniesionymi w odwołaniu. Niezależnie od nich musi ponownie rozpatrzyć sprawę nie tylko w granicach tych zarzutów, lecz także pod kątem dotknięcia decyzji organu pierwszej instancji wszelkimi innymi naruszeniami prawa. Nie mamy tu więc do czynienia z analogią do skargi kasacyjnej, której podstawy są sprecyzowane w art. 174 p.p.s.a., a Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznaje sprawę w granicach tej skargi, biorąc jedynie pod uwagę nieważność postępowania (art. 183 § 1 p.p.s.a.). Oczywiście organ odwoławczy musi także odnieść się do zarzutów odwołania. Nieuzupełnienie odwołania przez stronę o: 1) zarzuty przeciwko decyzji, 2) określenie istoty i zakresu żądania będącego przedmiotem odwołania, 3) wskazanie dowodów uzasadniających to żądanie, prowadzi, zgodnie z art. 228 § 1 pkt 3 i § 2 o.p., do wydania ostatecznego postanowienia o pozostawieniu odwołania bez rozpatrzenia.

Postanowienie to jako kończące postępowanie może być jednak na podstawie art. 3 § 2 pkt 2 p.p.s.a. zaskarżone do sądu administracyjnego. Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego nie traktuje obowiązku spełnienia powyższych wymogów formalnych odwołania zbyt rygorystycznie¹⁴⁴. Na uwadze trzeba też mieć to, że nie zawsze będzie konieczne i możliwe wskazanie w odwołaniu dowodów uzasadniających zgłoszone żądanie. Tak będzie w przypadku sporu o wykładnię prawa materialnego.

Projekt nowej Ordynacji podatkowej, odmiennie niż Kodeks postępowania administracyjnego i obowiązująca obecnie Ordynacja podatkowa, przewiduje, że odwołanie wnosić się będzie w terminie 30 dni od dnia doręczenia stronie: decyzji, uzasadnienia decyzji w przypadku, gdy została ona wydana w trybie uproszczonym i strona wniosła o jej doręczenie z uzasadnieniem, zawiadomienia, o którym mowa w art. 292 § 1 projektu n.o.p. Zawiadomienie to dotyczy informacji przekazywanych spadkobiercom lub zapisobiercom windykacyjnym oraz zarządcy sukcesyjnemu o ich sytuacji faktyczno-prawnej wynikłej ze śmierci spadkodawcy (zobowiązanego).

Do przepisów Ordynacji podatkowej nie recypowano z Kodeksu postępowania administracyjnego wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy. W przypadku wydania decyzji w pierwszej instancji przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, dyrektora izby administracji skarbowej bądź samorządowe kolegium odwoławcze, a także niektórych decyzji naczelnika urzędu celno-skarbowego odwołanie będzie rozpatrywane przez ten sam organ podatkowy przy odpowiednim za-

¹⁴⁴ Zob. np. wyroki NSA: z 18.01.2007 r., II FSK 74/06, LEX nr 286683; z 16.05.2013 r., II FSK 1893/11, LEX nr 1329093.

stosowaniu przepisów o postępowaniu odwoławczym – art. 221 i 221a o.p. Z tych względów w piśmiennictwie wyróżnia się obecnie nie tylko klasyczny model dwuinstancyjności postępowania zakładający dewolucję kompetencji do ponownego rozpoznania i rozstrzygnięcia spraw na organ wyższego stopnia, ale także rozwiązanie oparte na ponownym rozpoznaniu sprawy przez ten sam organ, który wydał decyzję w pierwszej instancji¹⁴⁵.

Można jednak zauważyć, że ustawodawca wydaje się mocno niekonsekwentny, gdy chodzi o unormowanie dotyczące odwołania niedewolutywnego. Skoro w Ordynacji podatkowej występują dwa rodzaje odwołań – dewolutywne i niedewolutywne – to co najmniej niezręczne jest użycie w jej art. 221 § 1 sformułowania, iż ten drugi rodzaj odwołania „rozpatruje ten sam organ podatkowy, stosując odpowiednio przepisy o postępowaniu odwoławczym”. Przecież postępowanie drugoinstancyjne przed tym samym organem jest takim samym postępowaniem odwoławczym jak to, które prowadzi organ podatkowy wyższego stopnia. Nie powinno być więc mowy o żadnym „odpowiednim stosowaniu”, ewentualnie można było enumeratywnie wymienić te przepisy, które w takim postępowaniu nie będą miały zastosowania.

W art. 463 projektu n.o.p. przewiduje się instytucję prawną, mającą realizować nowe – na gruncie postępowania podatkowego – rozumienie zasady dwuinstancyjności postępowania, w postaci skargi do sądu administracyjnego na decyzję organu pierwszej instancji. Przesłanką *sine qua non* skorzystania z niej przez stronę jest, w założeniu KKOPP, akceptacja przez skarżącego sposobu przeprowadzenia postępowania przez organ podatkowy i faktów, które uznał on za udowodnione, oraz dowodów, którym dał wiarę. Wówczas spór w sprawie przeniosłby się na zagadnienie wykładni lub niewłaściwego zastosowania (niezastosowania) przepisów prawa materialnego. W takim przypadku sąd administracyjny byłby związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną. Propozycja ta oparta jest na założeniu, że szansa strony na uzyskanie w postępowaniu odwoławczym zmiany stanowiska co do wykładni albo zastosowania danego przepisu prawa materialnego jest, co wynika z praktyki, niewielka.

Złożenie odwołania w takich przypadkach, w ocenie KKOPP, tylko wydłużyłoby czas rozpoznania sprawy, co prowadziłoby do niepożądanych społecznie efektów. Organ będzie miał możliwość uwzględnienia takiej skargi w całości zgodnie z art. 54 § 3 p.p.s.a. Rezygnacja z odwołania nie wymagałaby składania w tym względzie żadnego oświadczenia. Sam fakt złożenia

¹⁴⁵ B. Adamiak [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego...*, 2019, s. 128.

w terminie do wniesienia odwołania (30 dni) skargi obejmującej wyłącznie zarzuty naruszenia prawa materialnego przesądzać miał o tej rezygnacji. Złożenie skargi spowodowuje z mocy prawa skutek w postaci uzyskania przez zaskarżoną decyzję przymiotu ostateczności i możliwość jej egzekwowalności. W przypadku zaś gdyby sąd administracyjny skargę odrzucił, to z mocy prawa odrzucona skarga będzie musiała być traktowana jako odwołanie (np. gdyby mimo to zawierała także zarzuty naruszenia przepisów postępowania) i podlegać będzie rozpoznaniu przez organ odwoławczy. Wówczas decyzja traciłaby – z mocy prawa – walor ostateczności.

Podkreślić trzeba, że w sprawach, w których występowałyby więcej niż jedna strona wyłączona, byłaby możliwość złożenia skargi bezpośrednio do sądu, gdyż prawo jednej ze stron do złożenia skargi nie mogłoby się zrealizować, jeżeli druga stronałożyłaby odwołanie.

Wypada zauważyć, że projektowane rozwiązanie stanowi próbę realizacji na gruncie postępowania podatkowego idei „przyspieszenia postępowania”, którą wcześniej wprowadzono w życie w postępowaniu administracyjnym ogólnym w odniesieniu do wydanych w pierwszej instancji decyzji ministra lub samorządowego kolegium odwoławczego. Zgodnie bowiem z powołanym już wcześniej art. 52 § 3 p.p.s.a. w takim przypadku można zaskarżyć decyzję do sądu administracyjnego bez wcześniejszego skorzystania z wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy¹⁴⁶. Komisja Kodyfikacyjna w projekcie nowej Ordynacji podatkowej nie dała jednak odpowiedzi na pytanie, czy w przypadku uwzględnienia skargi i przekazania sprawy do ponownego rozpoznania organowi pierwszej instancji wobec nowej decyzji stronie będzie także przysługiwał wybór środka zaskarżenia, czy też będzie mogła złożyć ponownie skargę do sądu. Przedstawiona przez Komisję Kodyfikacyjną koncepcja wyboru przez stronę środka zaskarżenia decyzji organu podatkowego pierwszej instancji jest warta rozważenia. Kontrowersyjne jest jedynie traktowanie sądu administracyjnego rozpoznającego skargę na taką decyzję jako organu drugiej instancji. W tym przedmiocie opinie współautorów niniejszego rozdziału są rozbieżne¹⁴⁷.

¹⁴⁶ Szerzej na ten temat por. W. Chróścielewski, *Organ prowadzący postępowanie [w:] System Prawa Administracyjnego Procesowego*, red. G. Łaszczyca, A. Matan, t. 2, cz. 1, *Zakres przedmiotowy i podmiotowy postępowania administracyjnego ogólnego*, red. W. Chróścielewski, Warszawa 2018, s. 208–210.

¹⁴⁷ Zdaniem W. Chróścielewskiego, stosując przyjęte przez Komisję Kodyfikacyjną rozumienie instancyjności, można by uznawać, że postępowanie podatkowe jest obecnie cztero-instancyjne, na co składają się dwie instancje podatkowe i dwie instancje sądownoadministracyjne.

Na gruncie obecnie obowiązującej ordynacji organ podatkowy pierwszej instancji może, podobnie jak według Kodeksu postępowania administracyjnego, dokonać autoweryfikacji swojej decyzji w terminie 14 dni od wpłynięcia odwołania, jeśli uzna, że zasługuje ono w całości na uwzględnienie. Jeżeli tego nie uczyni, przekazuje sprawę do organu odwoławczego – organu wyższego stopnia – ale winien, co odróżnia przepisy Ordynacji podatkowej od regulacji Kodeksu postępowania administracyjnego, „ustosunkować się do przedstawionych zarzutów i poinformować stronę o sposobie ustosunkowania się do nich” (art. 227 § 2 o.p.). Rozwiązanie zawarte w art. 133 k.p.a., niewprowadzające tak jak art. 227 § 2 o.p. obowiązku ustosunkowania się do zarzutów, jest konsekwencją przyjętego w Kodeksie postępowania administracyjnego modelu postępowania odwoławczego. Zauważyć jednak tu należy, że przepis art. 131 k.p.a. jest konkretyzacją wyrażonej w art. 10 k.p.a. zasady czynnego udziału strony w postępowaniu administracyjnym, a to oznacza, jak pisze G. Łaszczyca¹⁴⁸, „że powinien być interpretowany przez pryzmat tej zasady”.

Jest charakterystyczne, że zgodnie z art. 35 § 3 k.p.a. odwołanie powinno zostać rozpatrzone w ciągu miesiąca od jego otrzymania¹⁴⁹.

W postępowaniu podatkowym organ odwoławczy dysponuje 2-miesięcznym terminem na wydanie decyzji, a co jest swoistym paradoksem – gdy przeprowadza rozprawę, termin ten wynosi 3 miesiące (art. 139 § 3 o.p.). Warto mieć na uwadze to, że rozprawa ma służyć przyspieszeniu i uproszczeniu postępowania, a więc termin wydania decyzji powinien być krótszy niż w sytuacji, gdy prowadzi się postępowania gabinetowe.

Przepis art. 228 § 1 pkt 3 o.p. wzbogaca, w stosunku do art. 134 k.p.a., katalog przesłanek zakończenia postępowania odwoławczego bez merytorycznego rozpoznania wniesionego środka prawnego¹⁵⁰ – o pozostawienie odwołania bez rozpoznania. Może to także nastąpić wtedy, gdy nie spełnia ono warunków określonych w art. 222 o.p., tzn. nie sprecyzowano w nim zarzutów przeciwko decyzji i żądania, a także nie wskazano dowodów na ich poparcie. W wyroku NSA z 31.01.2019 r., I FSK 466/17¹⁵¹, stwierdzono, że: „Odwołanie stanowi kwalifikowany rodzaj podania. Taka kwalifikacja odwołania

¹⁴⁸ G. Łaszczyca [w:] G. Łaszczyca, Cz. Martysz, A. Matan, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, t. 2, *Komentarz do art. 104–269*, Kraków 2005, s. 215.

¹⁴⁹ Zauważyć tu jednak trzeba, że przepisy niektórych ustaw wydłużają ten termin do 6 miesięcy, tak np. art. 193 ust. 4 ustawy z 20.07.2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym (Dz.U. z 2020 r. poz. 85 ze zm.).

¹⁵⁰ W art. 134 k.p.a. takimi przyczynami są wyłącznie niedopuszczalność odwołania oraz uchybienie terminowi do jego wniesienia.

¹⁵¹ LEX nr 2625245.

obliguje organ odwoławczy do odpowiedniego zastosowania art. 169 o.p. Oznacza to, że strona powinna zostać wezwana do usunięcia dostrzeżonych braków w odwołaniu (zarzuty i wskazanie dowodów), pod rygorem wydania ostatecznego postanowienia o pozostawieniu odwołania bez rozpatrzenia”.

Zaznaczyć tu trzeba, że w odróżnieniu od rozwiązań przyjętych w Kodeksie postępowania administracyjnego (art. 134) i Ordynacji podatkowej (art. 228 § 2) w art. 466 § 2 projektu n.o.p. przewidziano rozwiązanie dopuszczające możliwość zaskarżenia zażaleniem postanowienia stwierdzającego uchybienie terminowi do jego wniesienia. Uzasadnieniem tego rozwiązania jest rejestrowanie wielu sporów na tle doręczenia decyzji podatkowych. W ponownym postępowaniu to organ odwoławczy, a nie sąd, mógłby ocenić twierdzenia strony co do faktu dochowania terminu do złożenia odwołania.

Przepisy Ordynacji podatkowej pozostały przy tradycyjnej wersji przeprowadzania przez organ odwoławczy postępowania wyjaśniającego, ograniczając jego zakres do uzupełnienia materiału dowodowego (art. 229), podczas gdy w postępowaniu ogólnym w wyniku nowelizacji z 2017 r. dopuszczalne jest przeprowadzenie na zgodny wniosek stron pełnego postępowania wyjaśniającego przez organ drugiej instancji. Nie powinno ulegać wątpliwości, że to kodeksowe rozwiązanie burzy dotychczasowe rozumienie dwuinstancyjności postępowania jako dwukrotnego merytorycznego rozpoznania sprawy przez organy obu instancji. Dobrze więc, że to całkowicie nietrafne rozwiązanie nie zostało do tej pory przeniesione do Ordynacji podatkowej. Trzeba jednak przypomnieć, że rozprawa może być w postępowaniu podatkowym przeprowadzona wyłącznie w toku postępowania odwoławczego, co nie wydaje się najszcześniejszym rozwiązaniem w kontekście dyrektyw wpływających z zasady dwuinstancyjności postępowania.

Z kolei w projekcie nowej Ordynacji podatkowej (art. 467 i 469 § 3) rozbudowano regulację odnoszącą się do postępowania dowodowego prowadzonego przez organ odwoławczy lub konieczności uchylenia decyzji przez ten organ w celu uzupełnienia materiału dowodowego. Zdaniem KKOPP zmiany zmierzają do pełnej realizacji zasady dwuinstancyjności postępowania podatkowego, w którym w drugiej instancji ta sama sprawa powinna zostać ponownie rozpatrzona. Przyjęto, że zasada ta nie jest realizowana w pełni, gdy organ odwoławczy prowadzi postępowanie dowodowe w istotnym zakresie, skutkujące przyjęciem ustaleń faktycznych różniących się istotnie od tych, które były podstawą faktyczną decyzji organu pierwszej instancji¹⁵². W związku

¹⁵² D. Strzelec, *Eliminowanie nieprawidłowości proceduralnych przez organ odwoławczy a zasada dwuinstancyjności postępowania*, M. Pod. 2008/5, s. 22–27.

z tym w art. 467 § 1 projektu n.o.p. wprost wskazano, że podstawą ustaleń faktycznych w postępowaniu odwoławczym w zakresie mającym istotny wpływ na rozstrzygnięcie sprawy powinien być materiał dowodowy zgromadzony przez organ pierwszej instancji, z zastrzeżeniem art. 469 § 3. Zasada ta nie ma charakteru bezwzględnego, gdyż organ odwoławczy może z urzędu lub na wniosek strony przeprowadzić dodatkowe postępowanie w celu uzupełnienia dowodów i materiałów zebranych w sprawie przez organ, który wydał decyzję, albo zlecić przeprowadzenie tego postępowania temu organowi. Zastrzeżenie zawarte w art. 467 § 1 projektu n.o.p., odsyłające do art. 469 § 3 projektu n.o.p., dotyczy sytuacji, w której dochodzi do przedawnienia wymiaru zobowiązania podatkowego przed organem odwoławczym. Wówczas organ ten przeprowadza postępowanie wyjaśniające w zakresie niezbędnym do rozstrzygnięcia sprawy. Rozwiązanie to związane jest z przyjętym modelem przedawnienia zobowiązania podatkowego, w którym organ odwoławczy może wydać decyzję wymiarową mimo upływu terminu przedawnienia zobowiązania, jednakże będzie związany zasadą *reformationis in peius* (art. 470 § 1 projektu n.o.p.).

Katalog rodzajów decyzji, które może podjąć organ odwoławczy, został w obowiązującej Ordynacji podatkowej rozszerzony w porównaniu z postępowaniem administracyjnym ogólnym. Na podstawie bowiem art. 233 § 1 pkt 2 lit. b organ odwoławczy może uchylić zaskarżoną decyzję w całości i przekazać sprawę do ponownego rozpatrzenia właściwemu organowi pierwszej instancji, gdy decyzja została wydana z naruszeniem przepisów o właściwości. Jak się wydaje, na podstawie przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego organ odwoławczy winien w takiej sytuacji uchylić zaskarżoną decyzję i umorzyć postępowania jako bezprzedmiotowe. W konsekwencji trzeba będzie ponownie wszcząć postępowanie, tym razem przed właściwym organem administracji. Rozwiązanie przyjęte w Ordynacji podatkowej służy uproszczeniu i przyśpieszeniu postępowania. Ponadto redukuje przypadki, w których nie można by już wszcząć postępowania z uwagi na upływ terminów przedawnienia. Ordynacja podatkowa nie zna też przepisu odpowiadającego treści znowelizowanego w 2017 r. art. 138 § 2 k.p.a. Wedle niego organ odwoławczy w decyzji kasacyjnej, o której mowa w art. 138 § 2 k.p.a., powinien także zamieścić wytyczne w zakresie wykładni przepisów prawa, mogących znaleźć zastosowanie w sprawie, a których błędnej wykładni dokonał organ w zaskarżonej decyzji. Rozwiązanie to można określić jako kardynalny błąd ustawodawcy popełniony w zakresie kształtowania procedury administracyjnej. Wydawanie wiążących wytycznych co do wykładni obowiązujących przepisów prawa nie mieści się w ramach ustalenia stanu faktycz-

nego sprawy. Udzielając takich wytycznych, organ odwoławczy niejednokrotnie będzie przesądzał o sposobie załatwienia sprawy, formalnie nie ponosząc żadnej odpowiedzialności za decyzję, którą organ pierwszej instancji następnie wyda¹⁵³. W istocie więc sprawa będzie rozpoznana wyłącznie w jednej – drugiej – instancji. Warto też odnotować, że na podstawie art. 64a p.p.s.a. nie przysługuje skarga, ale sprzeciw do sądu, który należy złożyć w terminie 14 dni od dnia doręczenia decyzji (art. 64c § 1 p.p.s.a.), a jego rozpoznanie przez sąd musi nastąpić w terminie 30 dni od dnia jego wpływu (art. 64d § 1 p.p.s.a.). W przypadku nieuwzględnienia tego sprzeciwu sąd oddala go, a na wyrok w tym przedmiocie można wnieść skargę kasacyjną, którą Naczelny Sąd Administracyjny winien rozpoznać w terminie 30 dni od dnia wpływu (art. 182a p.p.s.a.). Z całą pewnością rozwiązanie to znacznie przyspiesza finalne załatwienie sprawy, a jednocześnie może skłaniać organy odwoławcze do oszczędniejszego korzystania z art. 138 § 2 k.p.a. Instytucja sprzeciwu od kasacyjnej decyzji organu odwoławczego nie ma zastosowania do tego rodzaju decyzji wydawanych w postępowaniu podatkowym. Jak się wydaje, nie jest to najszybsze rozwiązanie z punktu widzenia szybkości postępowania podatkowego.

W Ordynacji podatkowej od 1.01.1999 r. obowiązuje przyjęte w art. 233 § 3 rozwiązanie, zgodnie z którym w sprawach należących do właściwości jednostek samorządu terytorialnego organ odwoławczy może podjąć decyzję reformacyjną, tzn. uchylić i zmienić decyzję organu pierwszej instancji tylko wtedy, gdy wydawane są decyzje związane – rozstrzygnięcie nie jest oparte na uznaniu administracyjnym. W pozostałych sprawach, czyli tych załatwianych właśnie w ramach uznania administracyjnego, uwzględniając odwołanie, jest uprawniony jedynie do uchylenia zaskarżonej decyzji. Przed laty R. Sawuła prezentował stanowisko, że ówczesny art. 138 § 3 k.p.a. (identyczny z art. 233 § 3 o.p.) chronił samorząd przed decyzjami reformacyjnymi organu odwoławczego¹⁵⁴. Trzeba mieć na względzie, że aczkolwiek samorządowe kolegia odwoławcze są organami wyższego stopnia nad organami jednostek samorządu terytorialnego, to nie są organami nadrzędnymi. Nie powinny więc zmieniać decyzji tych organów w przypadkach, gdy przy orze-

¹⁵³ Por. W. Chróścielewski, *Zmiany w administracyjnym postępowaniu odwoławczym w świetle projektu nowelizacji k.p.a. z dnia 29 grudnia 2016 r.* [w:] *O prawie administracyjnym i administracji. Refleksje. Księga jubileuszowa dedykowana Profesor Małgorzacie Stahl*, red. B. Jaworska-Dębska (i in.), Łódź 2017, s. 88; przeciwnego zdania, za to nie uzasadniając go szerzej, jest Z. Kmiecik [w:] *Kodeks postępowania administracyjnego...*, red. Z. Kmiecik, W. Chróścielewski, s. 771.

¹⁵⁴ R. Sawuła, *Właściwość instancyjna wobec organów samorządu terytorialnego po reformie administracji publicznej*, PiP 2000/1, s. 86.

kaniu w grę wchodzi kryteria celowości czy polityki fiskalno-gospodarczej danej jednostki samorządu. Zauważyć wypada, że pełnienie funkcji organów podatkowych przez organy jednostek samorządu terytorialnego ma miejsce w sprawach podatków i opłat stanowiących dochody danej jednostki samorządu terytorialnego – przede wszystkim zaś podatków i opłat lokalnych oraz podatku rolnego i leśnego¹⁵⁵. W tej sytuacji pozbawienie samorządowego kolegium odwoławczego, będącego na mocy art. 13 § 1 pkt 3 o.p. organem odwoławczym od decyzji organów jednostek samorządu terytorialnego, prawa reformacji w zakresie rozstrzygnięć wydawanych w oparciu o uznanie administracyjne wydaje się mieć uzasadnienie¹⁵⁶.

Nie zamieszczono w Ordynacji podatkowej także odpowiednika art. 138 § 4 k.p.a., odnoszącego się do wydawania decyzji na blankietach urzędowych. Abstrahując od tego, że trudno znaleźć przykład wydawania decyzji podatkowej na blankiecie urzędowym, to konstrukcja tego kodeksowego przepisu jest całkowicie chybiona. Organ odwoławczy winien w takiej sytuacji (sporządzania decyzji na owym blankiecie) wydać decyzję reformatywną i jednocześnie zobowiązać organ pierwszej instancji do jej wykonania, tzn. wypełnienia stosownych dokumentów – blankietów¹⁵⁷. Dobrze się więc stało, że nie przejęto tego rozwiązania do Ordynacji podatkowej ani do projektu nowej Ordynacji podatkowej.

W postępowaniu podatkowym obowiązuje zakaz *reformationis in peius*, sformułowany w art. 234 o.p., zgodnie z którym organ odwoławczy nie może wydać decyzji na niekorzyść strony odwołującej się, chyba że kwestionowana decyzja rażąco narusza prawo lub interes publiczny¹⁵⁸. Z formalnego punktu widzenia zakaz ten przewidywał już tekst pierwotny Ordynacji. Jednakże wyjątek od tej zasady ustanowiony był w art. 230 o.p. Przewidywał on, że w przypadku gdy organ odwoławczy stwierdził, iż zobowiązanie podatkowe lub podstawa opodatkowania zostały ustalone lub określone w niższej wysokości, niż wynikało to z przepisów prawa podatkowego, zwracał sprawę organowi pierwszej instancji w celu zmiany wydanej decyzji. Czynił to w formie postanowienia. Od nowej decyzji, wydanej na podstawie stanu prawnego obowiązującego w chwili powstania zobowiązania, przysługiwało odwołanie, które było rozpatrywane łącznie z odwołaniem od decyzji, która została zmie-

¹⁵⁵ Por. R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa...*, s. 33.

¹⁵⁶ Por. W. Chróścielewski, *Odmienności...*

¹⁵⁷ Por. W. Chróścielewski, J.P. Tarno [w:] W. Chróścielewski, J.P. Tarno, P. Dańczak, *Postępowanie administracyjne...*, s. 231–232.

¹⁵⁸ W orzecznictwie przyjmuje się, że decyzja kasacyjna organu odwoławczego nie narusza przepisu art. 234 o.p. – por. wyrok NSA z 7.03.2018 r., II FSK 491/16, LEX nr 2478655.

niona. W przypadku gdy od nowej decyzji strona nie złożyła odwołania, organ odwoławczy rozpatrywał odwołanie wniesione od pierwszej decyzji. Tak więc mieliśmy do czynienia z formalnym obowiązywaniem zakazu zmiany na gorsze, gdyż organ odwoławczy we własnym zakresie nie mógł wydać decyzji na niekorzyść strony odwołującej się. Jednak realnie zakaz ten był fikcją, ponieważ w wyniku działania organu odwoławczego – postanowienia o przekazaniu sprawy organowi pierwszej instancji – mogła zostać wydana decyzja mniej korzystna dla strony niż decyzja pierwotna, od której zostało wniesione odwołanie. Istotą zaś zakazu *reformationis in peius* jest stworzenie gwarancji dla strony, że w wyniku postępowania odwoławczego jej sytuacja prawna nie ulegnie pogorszeniu. Celem zakazu jest eliminacja przypadków, w których strony w obawie przed pogorszeniem swej sytuacji prawnej rezygnowałyby ze składania odwołań od decyzji. Z punktu widzenia interesów prawnych strony odwołującej się okoliczność, czy zaskarżoną decyzję zmieni organ odwoławczy, czy organ pierwszej instancji, nie ma praktycznie żadnego znaczenia¹⁵⁹.

Przepis art. 230 o.p. został uchylony z dniem 1.01.2013 r.¹⁶⁰ Od tego momentu zakaz sformułowany w art. 234 o.p. odzyskał realne znaczenie w postępowaniu podatkowym. Odstępstwo od niego może nastąpić bowiem wyłącznie wtedy, gdy zaskarżona decyzja rażąco narusza prawo lub interes publiczny.

W projekcie nowej Ordynacji podatkowej instytucję zakazu *reformationis in peius* zmodyfikowano. Zwrócono uwagę na to, że jej realność jest podważana w piśmiennictwie¹⁶¹. Praktykę zawężania stosowania tego zakazu krytykował także Sąd Najwyższy, co prawda w odniesieniu do art. 139 k.p.a., ale w czasie, w którym postępowanie podatkowe było prowadzone na podstawie przepisów tego kodeksu¹⁶². W piśmiennictwie wskazywano¹⁶³, że zakaz pogarszania sytuacji strony składającej odwołanie powinien mieć taki

¹⁵⁹ B. Adamiak [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa...*, s. 972, określała konstrukcję art. 230 o.p. jako łamiącą omawiany zakaz niezależnie od tego, że obowiązywała ona także na podstawie Ordynacji podatkowej z 1934 r.

¹⁶⁰ Por. art. 6 pkt 5 ustawy z 16.11.2012 r. o redukcji niektórych obciążeń administracyjnych w gospodarce (Dz.U. poz. 1342).

¹⁶¹ M. Mrówczyński, *Zakaz reformationis in peius – fikcja czy rzeczywistość? Ordynacja podatkowa*, PP 1999/9, s. 25–26; H. Dzwonkowski [w:] C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2003, kom. do art. 234.

¹⁶² Wyrok SN z 24.06.1993 r., III ARN 33/93, PiP 1994/9, s. 111, z głosem częściowo krytyczną M. Wierzbowskiego, PiP 1994/9, s. 111–115.

¹⁶³ J. Krawczyk, *Pośredni zakaz reformationis in peius – aspekt zgodności z Konstytucją RP* [w:] *Ordynacja podatkowa. Stan obecny i kierunki zmian*, red. R. Dowgier, Białystok 2015, s. 197–211.

sam zakres tak w postępowaniu odwoławczym, jak i przed organem pierwszej instancji przy ponownym rozpatrzeniu sprawy, chyba że decyzja wcześniejsza zawierała wady skutkujące stwierdzeniem jej nieważności lub wznowieniem postępowania z urzędu. „Brak jest bowiem racji, by uniemożliwić organowi odwoławczemu orzeczenie na niekorzyść strony w przypadkach, w których ostateczna decyzja może być wzruszona, a nowa decyzja może być wydana na niekorzyść strony ze względu na wady kwalifikowane. Skutkowałoby to tylko przedłużeniem postępowania i zwiększeniem jego kosztów dla strony, jak i dla organów podatkowych”¹⁶⁴. Zmodyfikowaną wersję zakazu *reformationis in peius* zawiera art. 470 projektu n.o.p., który w § 1 zakładał, że organ odwoławczy, a także organ podatkowy, którego decyzja została uchylona, ponownie rozpoznający sprawę, nie mogą wydać decyzji na niekorzyść strony. W przypadku zaś (§ 2), gdy decyzja zawierała wady stanowiące podstawę stwierdzenia nieważności lub stwierdzono istnienie w niej przesłanek wznowienia postępowania z urzędu, przepisu § 1 nie stosuje się. Z kolei w § 3 wskazano, że gdy stwierdzono istnienie przesłanek nieważności decyzji lub przesłanek uzasadniających wznowienie postępowania, lecz powstały one lub ujawniły się bez winy strony, to zobowiązany zostaje zwolniony z obowiązku zapłaty podatku w zakresie, w jakim zobowiązanie podatkowe wynikające z tej decyzji jest wyższe niż zobowiązanie podatkowe wynikające z zaskarżonej decyzji. Wysokość podatku objętego zwolnieniem także musi być określona w decyzji organu podatkowego (§ 5). Poza tym przyjęto tu zasadę nieszkodzenia, wskutek czego w zakresie objętym zwolnieniem nie będzie wszczynane postępowanie w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, a postępowanie wszczęte w tych sprawach będzie podlegało umorzeniu. W dodatku nie będą naliczane także odsetki za zwłokę i nie będzie ustalane dodatkowe zobowiązanie podatkowe.

Kontrowersje w orzecznictwie i piśmiennictwie wywołuje kwestia wykładni pojęcia rażącego naruszenia prawa w rozumieniu przesłanki umożliwiającej odstępstwo od analizowanego zakazu. Warto przypomnieć, iż pojęcie rażącego naruszenia prawa występuje w Ordynacji podatkowej także w art. 247 § 1 pkt 3, podobnie zresztą jak w art. 139 i 156 § 1 pkt 2 k.p.a. Większość piśmiennictwa uznaje, iż w obu przypadkach pojęcia te powinny być interpretowane identycznie¹⁶⁵. Zresztą w teorii prawa przyjmuje się, iż identycznym sformułowaniom występującym w tym samym akcie prawnym nie można

¹⁶⁴ L. Etel (i in.), *Nowa Ordynacja...*, s. 540.

¹⁶⁵ Por. np. Z. Janowicz, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 1995, s. 331; A. Wróbel [w:] A. Wróbel, M. Jaśkowska, *Kodeks postępowania administracyjnego...*, s. 778; W. Chróścielewski, J.P. Tarno, *Postępowanie administracyjne...*, s. 147.

nadawać różnego znaczenia, „o ile z tego aktu nie wynikają wskazówki, pozwalające na takie różne rozumienie tych samych sformułowań poszczególnych norm”¹⁶⁶. Odmienne, a jednocześnie trafne stanowisko prezentuje w tej materii B. Adamiak, twierdząc, że przez pojęcie rażącego naruszenia prawa w rozumieniu zakazu zmiany na gorsze trzeba rozumieć wszystkie przypadki kwalifikowanego naruszenia prawa wyliczone w art. 240 i 247 o.p.¹⁶⁷ Jeżeli bowiem interpretować analizowane pojęcie tak samo jak na gruncie art. 247 § 1 pkt 3 o.p., to organ odwoławczy nie posiadałby możliwości odstąpienia od zakazu w innych przypadkach wad kwalifikowanych decyzji organu pierwszej instancji niż wskazane w tym ostatnim przepisie. Zakaz orzekania na niekorzyść strony odwołującej się byłby w ten sposób niesłychanie szeroki, przy czym zupełnie nieuzasadniony byłby brak możliwości orzekania na niekorzyść strony odwołującej się, w sytuacji gdy np. dowody, na podstawie których ustalono istotne dla sprawy okoliczności, okazałyby się fałszywe. Trzeba więc uznać, iż sam charakter wyjątku od zakazu zmiany na gorsze stanowi wskazówkę, w znaczeniu powołanego poglądu z zakresu teorii prawa, zezwalającą na szersze rozumienie pojęcia rażącego naruszenia prawa niż w przypadku podstawy prawnej stwierdzenia nieważności decyzji¹⁶⁸.

„Rażące naruszenie interesu publicznego” nie jest przesłanką samoistną odstąpienia od zakazu *reformationis in peius*. Organ odwoławczy nie może więc uchylić na niekorzyść strony decyzji nienaruszającej prawa, nawet jeżeli jest zdania, że ta decyzja rażąco narusza interes społeczny (publiczny). To kryterium wchodzi w grę dopiero wówczas, gdy zostanie stwierdzona w postępowaniu odwoławczym wadliwość decyzji, chociaż nie w stopniu rażącym¹⁶⁹.

Obowiązkiem organu, który odstępuje od analizowanego zakazu, jest szczegółowe wykazanie, że zaskarżona decyzja rażąco narusza prawo lub interes społeczny¹⁷⁰.

¹⁶⁶ J. Wróblewski [w:] W. Lang, J. Wróblewski, S. Zawadzki, *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1980, s. 401.

¹⁶⁷ B. Adamiak [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa...*, s. 989.

¹⁶⁸ W orzecznictwie sądowym, po okresie pewnych rozbieżności wynikających przede wszystkim ze sporów doktrynalnych, reprezentowany jest pogląd, iż o rażącym naruszeniu prawa (w rozumieniu art. 156 § 1 pkt 2 k.p.a.) decydują łącznie trzy przesłanki: oczywistość naruszenia prawa, charakter przepisu, który został naruszony, oraz racje ekonomiczne lub gospodarcze – skutki, które wywołuje decyzja; por. np. wyrok SN z 8.04.1994 r., III ARN 13/94, OSNAPiUS 1994/5, poz. 74; wyrok NSA z 18.07.1994 r., V SA 535/94, ONSA 1995/2, poz. 91.

¹⁶⁹ Por. W. Chróścielewski, J.P. Tarno [w:] W. Chróścielewski, J.P. Tarno, P. Dańczak, *Postępowanie administracyjne...*, s. 234.

¹⁷⁰ Wyrok NSA z 24.04.1986 r., II SA 1500/85, „Seminarium Prawa Budowlanego” 1987/1, s. 68.

1.1.8.3. ZAŻALENIE

Uregulowanie dotyczące zażeń zawarte w Ordynacji podatkowej jest prawie dosłownym powtórzeniem przepisów art. 141–144 k.p.a. Brak jedynie w postępowaniu podatkowym odpowiednika art. 143 k.p.a., zgodnie z którym wniesienie zażenia nie wstrzymuje wykonania postanowienia, jednak organ, który je wydał, gdy uzna to za stosowne, może wstrzymać jego wykonanie. W postępowaniu podatkowym przyjęto inne rozwiązanie. Przepis art. 239j o.p. stanowi, że przepisy rozdziału 16a działu IV Ordynacji podatkowej „Wykonanie decyzji” stosuje się odpowiednio do wykonania postanowień. Skoro, o czym była już mowa, przepis art. 239a o.p. przewiduje, że decyzja nieostateczna nakładająca na stronę obowiązek podlegający wykonaniu w oparciu o przepisy ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji nie podlega wykonaniu, chyba że nadano jej rygor natychmiastowej wykonalności, to rozwiązanie to musi mieć odpowiednie zastosowanie do postanowień. W konsekwencji na gruncie kodeksu co do zasady wniesienie zażenia nie wstrzymuje wykonania postanowienia, a regulacja zawarta w Ordynacji podatkowej jest bardziej liberalna. Wniesienie zażenia na postanowienie powoduje, że nie będzie ono, co do zasady w granicach art. 239a o.p., podlegało wykonaniu aż do uzyskania przymiotu ostateczności.

W projekcie nowej Ordynacji podatkowej przyjęto rozwiązanie odmienne w odniesieniu do organu rozpoznającego zażalenie na postanowienia wydawane przez naczelnika urzędu celno-skarbowego, który jest równocześnie organem odwoławczym od własnych decyzji wydawanych na podstawie art. 83 ust. 4 i 5 u.KAS. Zgodnie z nim zażenia na wydane w tych sprawach postanowienia winien rozpoznać organ wyższego stopnia, czyli dyrektor izby administracji skarbowej, co wynika z art. 475 projektu n.o.p.

1.1.8.4. RYGOR NATYCHMIASTOWEJ WYKONALNOŚCI

W kwestii wykonalności decyzji w postępowaniu podatkowym wprowadzono nieco odmienności od postępowania administracyjnego ogólnego.

Nie podlega wykonaniu decyzja nieostateczna, która nakłada na stronę obowiązki podlegające egzekucji administracyjnej, chyba że nadano jej rygor natychmiastowej wykonalności (art. 239a o.p.). Z tego kilkakrotnie już powoływanego przepisu wynika, że decyzja nieostateczna przyznająca wyłącznie uprawnienia może być przez stronę wykonana. W przepisach kodeksu dopiero dodanie w 2017 r. art. 127a, umożliwiającego stronie zrzeczenie się prawa do wniesienia odwołania, w sposób jednoznaczny usunęło

potencjalne wątpliwości co do wykonania decyzji nieostatecznej. Wcześniejsza treść art. 130 § 4 k.p.a., umożliwiającą wykonanie decyzji zgodnej z żądaniem wszystkich stron, mogła wywoływać wątpliwości co do faktu, czy aby na pewno wydana decyzja była z takim żądaniem zgodna.

Decyzji nakładającej obowiązki kwalifikujące się do wykonania w trybie egzekucji administracyjnej może być nadany rygor natychmiastowej wykonalności z wyjątkiem przypadku, o którym stanowi art. 239d o.p. Nadawany jest on decyzji na podstawie art. 239b § 3 i 4 o.p. w trybie postanowienia, na które służy zażalenie, przy czym jego wniesienie nie wstrzymuje wykonania owego postanowienia. Przesłanki nadania tego rygoru zamieszczone są w § 1 i 2 tego samego artykułu. Są nimi:

- zła kondycja finansowa strony, o czym świadczą okoliczności wskazane w pkt 1–3 § 1 tego artykułu (toczące się wobec strony postępowanie egzekucyjne dotyczące innych należności pieniężnych, nieposiadanie przez stronę majątku o wartości odpowiadającej zaległości podatkowej wraz z odsetkami, zbywanie przez stronę majątku czy też uprawdopodobnienie przez organ podatkowy, że decyzja nie zostanie wykonana);
- okoliczność, że do końca terminu przedawnienia pozostało mniej niż 3 miesiące.

Zgodnie z art. 239c o.p. decyzja o zabezpieczeniu posiada rygor natychmiastowej wykonalności (chyba że przyjęto zabezpieczenie, o którym stanowi art. 33d § 2 o.p.).

Wstrzymanie wykonania decyzji nie stoi na przeszkodzie jej dobrowolnemu wykonaniu, o czym stanowi art. 239g o.p.

1.1.8.5. WSTRZYMANIE WYKONANIA OSTATECZNEJ DECYZJI PODATKOWEJ

W myśl art. 135 k.p.a. organ odwoławczy może w uzasadnionych przypadkach wstrzymać natychmiastowe wykonanie decyzji. Zupełnie inaczej zagadnienie to unormowano w Ordynacji podatkowej. Zgodnie z art. 239f o.p. organ podatkowy pierwszej instancji w przypadku zaskarżenia decyzji ostatecznej do sądu administracyjnego w dwóch przypadkach wstrzymuje wykonanie tej decyzji do czasu uprawomocnienia się orzeczenia sądu. W pierwszym przypadku czyni to na wniosek, po przyjęciu zabezpieczenia wykonania zobowiązania wraz z odsetkami za zwłokę, przy czym powinien rozpatrzyć wniosek najpóźniej w terminie 14 dni. Druga sytuacja sprowadza się do tego, że organ ten z urzędu wstrzymuje wykonanie decyzji po prawomocnym ustanowieniu hipoteki przymusowej lub wpisie zastawu skarbowego korzystają-

cych z pierwszeństwa zaspokojenia – które zabezpieczą wykonanie zobowiązania wraz z odsetkami za zwłokę.

Na podstawie art. 239f § 4 o.p. w sprawie wstrzymania wykonania decyzji orzeka się w drodze postanowienia, na które służy zażalenie.

Rozwiązania zawarte w rozdziale 16a działu IV Ordynacji podatkowej, zgodnie z jej art. 239j, stosuje się odpowiednio do postanowień.

Przyjęta w Ordynacji podatkowej konstrukcja, jak się wydaje, zawiera rozwiązanie bardziej realistyczne niż obowiązujące w postępowaniu ogólnym. Enumeratywne wyliczenie przesłanek wstrzymania wykonania decyzji ostatecznej w przypadku jej zaskarżenia do sądu przeciwdziała kłopotom, które mogą mieć miejsce w przypadku ewentualnego uchylecia wcześniej wykonanej decyzji przez sąd.

Projekt nowej Ordynacji podatkowej zakłada modyfikację instytucji wykonania decyzji podatkowej. Ma to związek z wprowadzeniem dwóch instytucji prawnych: przedawnienia wymiaru i przedawnienia poboru. Dlatego w analizowanym projekcie skreślono jako bezprzedmiotową przesłankę uzasadniającą nadanie decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności, gdy okres do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest krótszy niż 3 miesiące. Ponadto usunięto wątpliwości co do momentu, w którym może być wydane postanowienie w sprawie rygoru natychmiastowej wykonalności, w odniesieniu do momentu wydania i doręczenia decyzji nieostatecznej, której rygor ma być nadany. W art. 477 § 4 projektu n.o.p. wskazano, że może ono być wydane już w chwili wydania decyzji nieostatecznej. Poza tym przeniesiono do tego rozdziału treść przepisów art. 246 i 252 o.p., dotyczących wstrzymania wykonania decyzji ostatecznych, gdy okoliczności wskazują na prawdopodobieństwo stwierdzenia ich nieważności. Poza tym na gruncie art. 481 projektu n.o.p. organ podatkowy uzyska szersze możliwości uznania wstrzymania wykonania decyzji ostatecznej w przypadku, gdy mogłyby zachodzić trudne do odwrócenia skutki w związku z wykonaniem decyzji.

1.1.9. NADZWYCZAJNE TRYBY POSTĘPOWANIA PODATKOWEGO

1.1.9.1. UWAGI OGÓLNE

Możliwość weryfikacji ostatecznych decyzji wydawanych na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej stanowi prawie dosłowną kopię rozwiązań przyjętych w tym zakresie w przepisach kodeksu. Oczywiście w ciągu ponad

20 lat obowiązywania obok siebie zbliżonych regulacji prawnych nastąpiły pewne różnice w zakresie szczegółów obowiązujących rozwiązań. Niemniej zarówno katalog owych nadzwyczajnych trybów postępowania, jak i przesłanki ich zastosowania, a także skutki wydanych w ich wyniku rozstrzygnięć są do siebie zbliżone.

Komisja Kodyfikacyjna Ogólnego Prawa Podatkowego założyła konieczność podniesienia efektywności postępowań prowadzonych w nadzwyczajnych trybach. Stąd m.in. przewiduje się ograniczenie fazy rozstrzygania o samym wznowieniu postępowania, a także zaniechanie prowadzenia postępowania wznowieniowego, gdy w sprawie sąd administracyjny skargę oddalił. W przypadku stwierdzenia nieważności decyzji przyjęto, że wszczęcie tego postępowania będzie możliwe tak z urzędu, jak i na wniosek strony złożony przed upływem terminu przedawnienia poboru zobowiązania podatkowego. Proponuje się też wprowadzenie możliwości stwierdzenia nieważności decyzji w części. Podobne zmiany, związane ze zmienionymi przepisami o przedawnieniu, zaproponowano także w stosunku do trybu uchylenia lub zmiany decyzji ostatecznej. Instytucje przedawnienia wymiaru (art. 170 projektu n.o.p.) i przedawnienia poboru (art. 179 projektu n.o.p.) polegają na założeniu, że zasady przedawnienia zobowiązań podatkowych powinny być jednolite dla zobowiązań powstających zarówno z mocy prawa, jak i po doręczeniu decyzji organu podatkowego. Stąd okres przedawnienia wymiaru wynosi 3 lub 5 lat, które liczy się od upływu terminu płatności lub powstania obowiązku podatkowego. W tym okresie organ musiałby doręczyć decyzję ustalającą lub określającą wysokość podatku. Okres 5-letni wymiaru miałby zastosowanie w istocie do podatków związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą, a 3-letni do podatków pozostałych. Konsekwencją tego byłoby ograniczenie możliwości zawieszenia i przerwania biegu terminu przedawnienia.

1.1.9.2. WZNOWIENIE POSTĘPOWANIA PODATKOWEGO

Istota wznowienia postępowania podatkowego jest identyczna z istotą wznowienia postępowania ogólnego. Jest to instytucja procesowa polegająca na stworzeniu prawnych możliwości ponownego przeprowadzenia postępowania i ponownego rozstrzygnięcia w sprawie zakończonej już wydaniem decyzji ostatecznej. Przyczyną istnienia tej instytucji jest okoliczność, że już po wydaniu decyzji ostatecznej może się ujawnić wadliwość postępowania, w którym ją wydano, albo też mogą się pojawić okoliczności, w wyniku

których zostaną pozbawione znaczenia przesłanki, na których ją oparto¹⁷¹. Gdyby okoliczności te ujawniły się przed wydaniem orzeczenia organu odwoławczego, wtedy powinny zostać uwzględnione w toku postępowaniu odwoławczego.

Instytucja wznowienia postępowania w projektowanej regulacji nowej Ordynacji podatkowej ma ulec pewnym zmianom, a to w związku z różnieniem przedawnienia wymiaru i przedawnienia poboru zobowiązań podatkowych. Wznowienie postępowania jest powiązane bowiem z przedawnieniem poboru tego zobowiązania, a nie z przedawnieniem wymiaru. Powiązanie wznowienia postępowania z terminem przedawnienia wymiaru zobowiązania podatkowego prowadziłoby do tego, że w obrocie prawnym powstawałyby decyzje, co do których istnieją poważne zastrzeżenia w zakresie legalności postępowania poprzedzającego ich wydanie lub legalności podstaw prawnych ich wydania. Mimo tych wątpliwości taka decyzja podlegałaby wykonaniu, także przymusowemu. Z tych względów uznano, że to termin przedawnienia poboru powinien wyznaczać granicę dopuszczalności wznowienia postępowania (art. 490 § 1 pkt 1 projektu n.o.p.).

Katalog przesłanek wznowienia postępowania zamieszczony w Ordynacji podatkowej nieco różni się od wyliczenia podstaw wznowienia w art. 145 § 1, art. 145a § 1 oraz art. 145b § 1 k.p.a.

W Ordynacji podatkowej pominięto przesłankę sprowadzającą się do tego, iż zagadnienie wstępne zostało rozstrzygnięte przez właściwy organ odmiennie od oceny dokonanej przy wydaniu decyzji. Jest to konsekwencją faktu, iż organy podatkowe, w odróżnieniu od organów prowadzących postępowanie administracyjne ogólne (art. 100 § 2 k.p.a.), pozbawione zostały możliwości samodzielnego rozpatrzenia zagadnienia wstępnego. Nie recypowano do postępowania podatkowego także przesłanki wznowienia sformułowanej w art. 145b § 1 k.p.a., dotyczącej tego, że wydane zostało orzeczenie sądu stwierdzające naruszenie zasady równego traktowania w rozumieniu ustawy z 3.12.2010 r. o wdrożeniu niektórych przepisów Unii Europejskiej w zakresie równego traktowania¹⁷².

Nieznana postępowaniu ogólnemu jest przesłanka wznowienia sformułowana w art. 240 § 1 pkt 5a o.p., dodana do jej przepisów z dniem

¹⁷¹ Por. W. Dawidowicz, *Postępowanie administracyjne. Zarys wykładu*, Warszawa 1983, s. 242; E. Mzyk, *Wznowienie postępowania administracyjnego*, Warszawa–Zielona Góra 1994, s. 8 i n.; W. Chróścielewski [w:] W. Chróścielewski, J.P. Tarno, P. Dańczak, *Postępowanie administracyjne...*, s. 239.

¹⁷² Dz.U. z 2020 r. poz. 2156.

1.01.2019 r.¹⁷³ Jej istotą jest niwelowanie patologii związanych z podatkiem VAT w sytuacji, gdy organ podatkowy w dniu wydawania decyzji na pierwszy z okresów rozliczeniowych nie mógł jeszcze wiedzieć, że zająd okoliczności wskazujące na unikanie opodatkowania. Ze względu na konstrukcję przesłanki z art. 240 § 1 pkt 5 o.p. niemożliwe byłoby wznowienie w tej sytuacji postępowania, gdyż warunkiem wznowienia postępowania w takim przypadku jest to, że nowe okoliczności lub nowe dowody istniały w dniu wydawania decyzji ostatecznej¹⁷⁴.

Nowe w stosunku do wzorców kodeksowych są także przesłanki wznowienia sformułowane w art. 240 § 1 pkt 9–12 o.p. Przesłanki wymienione w pkt 9, 10 i 12 tego paragrafu związane są z wpływem wskazanych w nich rozwiązań prawnych mających na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania na treść wydanej decyzji ostatecznej.

Nie powinno ulegać wątpliwości, że przesłanka określona w art. 240 § 1 pkt 11 o.p., przewidująca, iż wznowia się postępowanie, jeżeli orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej ma wpływ na treść wydanej decyzji, jest ze wszech miar zasadna w warunkach przynależności Polski do Unii. Brak podobnej przesłanki w przepisach kodeksu jest niewątpliwym mankamentem postępowania administracyjnego ogólnego. W postępowaniu sądowoadministracyjnym, co prawda, nie wymienia się wprost orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości, ale wspomina się o „rozstrzygnięciu organu międzynarodowego działającego na podstawie umowy międzynarodowej ratyfikowanej przez Rzeczpospolitą”. W uchwale NSA z 16.10.2017 r., I FPS 1/17¹⁷⁵, przyjęto, że „podstawą wznowienia postępowania, o której mowa w art. 272 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (...) może być orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, wydane w trybie pytania prejudycjalnego, nawet jeżeli to orzeczenie nie zostało doręczone stronie wnoszącej skargę o wznowienie postępowania”.

Szerszy niż na podstawie przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego jest w Ordynacji podatkowej katalog przyczyn, w oparciu o które można wznowić postępowanie wyłącznie na wniosek strony. Obejmuje on bowiem nie tylko brak uczestnictwa w postępowaniu niezawiniony przez

¹⁷³ Por. art. 3 pkt 58 ustawy z 23.10.2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2193 ze zm.).

¹⁷⁴ Por. S. Presnarowicz [w:] *Ordynacja podatkowa...*, red. L. Etel, kom. do art. 240.

¹⁷⁵ ONSAiWSA 2018/1, poz. 1.

stronę (art. 240 § 1 pkt 4 o.p.), lecz także przesłanki wymienione w tym samym artykule w pkt 8–12.

Co do zasady w projekcie nowej Ordynacji podatkowej zakłada się, że wniosek o wznowienie należy złożyć przed upływem terminu przedawnienia poboru zobowiązania podatkowego. Zasada ta uległa modyfikacji w przypadku określonym w art. 489 § 2 i 3 projektu n.o.p. Ma jednak być, co do zasady, zniesiony termin do złożenia wniosku o wznowienie postępowania, jeżeli decyzja została wydana na podstawie przepisu, o którego niezgodności z Konstytucją RP, ustawą lub ratyfikowaną umową międzynarodową orzekł Trybunał Konstytucyjny, albo jeżeli orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej ma wpływ na treść wydanej decyzji. Założono, że są to okoliczności przez stronę niezawinione, tak jak wiele innych przesłanek wznowienia postępowania, dla których wniosek strony nie jest uzależniony od terminu. Odnosi się to także do sytuacji, gdy weszły w życie przepisy prawa krajowego usuwające niezgodności przepisów prawa krajowego z przepisami Unii Europejskiej (art. 489 § 4 pkt 1 projektu n.o.p.) lub stwierdzono nieważność aktu prawa miejscowego organu jednostki samorządu terytorialnego przez sąd administracyjny prawomocnym wyrokiem (art. 489 § 4 pkt 2 projektu n.o.p.).

W projekcie nowej Ordynacji podatkowej, w sposób zresztą wysoce nieuporządkowany, przewidziano dwa terminy do złożenia przez stronę wniosku o wznowienie postępowania:

- 1 miesiąca dla strony, która nie z własnej winy nie brała udziału w postępowaniu biegnącym od dnia dowiedzenia się o decyzji (art. 488 § 1 pkt 4 w zw. z art. 489 § 2 pkt 1), i dla strony, której doręczono postanowienie Szefa KAS o możliwości złożenia korekty deklaracji lub wniosku o stwierdzenie nadpłaty lub zwrotu podatku;
- 3 miesiące dla strony, w przypadku gdy ratyfikowana umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania lub inna ratyfikowana umowa międzynarodowa, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, ma wpływ na wydanie decyzji, a także dla stron, na których sytuację prawną wpływają orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego, orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej albo przepisy prawa krajowego usuwające niezgodność tych przepisów z przepisami prawa Unii Europejskiej (art. 489 § 2 pkt 2 i 3 w zw. z art. 488 pkt 9, 10, 12 i 13).

Organ podatkowy o odmowie wznowienia postępowania orzeka w innej prawnej formie, niż przewiduje to Kodeks postępowania administracyjnego. W postępowaniu ogólnym aż do roku 2011 właściwy organ czynił to w formie decyzji. Po nowelizacji przepisu art. 149 § 3 k.p.a. owa odmowa następuje w formie postanowienia, na które służy zażalenie. Warto mieć

na uwadze okoliczność, że z chwilą reaktywowania w 1980 r. sądownictwa administracyjnego w Polsce do Naczelnego Sądu Administracyjnego można było zaskarżyć wyłącznie decyzje administracyjne i bezczynność w zakresie ich wydawania. Postanowienia organów administracji nie podlegały wówczas kognicji tego sądu. Tak więc forma prawna rozstrzygnięcia wydanego w sprawie przesądzała o możliwości poddania go sądowej kontroli administracji. Dopiero od nowelizacji kodeksu z 1990 r.¹⁷⁶ zaistniała możliwość zaskarzania do sądu niektórych kategorii postanowień. Niemniej dopiero w 2011 r. zmieniono w postępowaniu ogólnym formę odmowy wznowienia postępowania na postanowienie zaskarżalne w drodze zażalenia. Ta zmiana nie miała zbyt wielkiego znaczenia, ale skoro ta odmowa jest rozstrzygnięciem procesowym, to właściwszą formą jej podjęcia jest postanowienie. Przepisy Ordynacji podatkowej tych, nieposiadających zresztą zbyt wielkiego znaczenia, kwestii nie uwzględniły, a w konsekwencji pozostały przy decyzji jako formie odmowy wznowienia postępowania.

W projekcie nowej Ordynacji podatkowej nie przewidziano większych zmian w zakresie rozstrzygnięć wydawanych we wznowionym postępowaniu w porównaniu z obowiązującym stanem prawnym poza tym, że proponuje się w art. 493 § 1 pkt 4 n.o.p. wprowadzenie obowiązku umorzenia wznowionego z urzędu postępowania. Ma to przeciwdziałać wszczynaniu przez organy podatkowe tych postępowań bezpośrednio przed upływem terminu przedawnienia poboru.

W zakresie wspomnianego już wcześniej ograniczenia fazy rozstrzygania o samym wznowieniu postępowania wprowadzono w art. 490 § 1–3 projektu n.o.p. rozwiązanie, stosownie do którego, w szczególności gdy wniosek został złożony po upływie terminu przedawnienia poboru lub gdy sąd administracyjny oddalił skargę, a wskazana we wniosku przesłanka wznowienia stanowiła przedmiot prawomocnego rozstrzygnięcia sądu, organ w drodze postanowienia, na które służy zażalenie, odmawia wznowienia postępowania. Rozstrzygnięcie takie może także zapaść w postępowaniu wszczętym z urzędu. Jeżeli nie ma przeszkód formalnych co do dopuszczalności wznowienia postępowania, organ podatkowy od razu przejdzie do zasadniczej części postępowania, z tym że przesłanka dotrzymania terminu do złożenia wniosku będzie podlegać badaniu.

Podobnie jak na gruncie kodeksu organem właściwym w sprawach wznowienia postępowania jest ten, który wydał decyzję w ostatniej instancji,

¹⁷⁶ Por. ustawa z 24.05.1990 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. Nr 34, poz. 201).

a w przypadku gdy to jego działanie stanowi podstawę wznowienia postępowania, organem właściwym jest organ wyższego od niego stopnia (art. 244 § 1 i 2 o.p.). Jednak w kategoriach nieporozumienia należy traktować przepis § 3 tego samego artykułu. Zgodnie z nim nie stosuje się rozwiązania polegającego na tym, że o wznowieniu rozstrzyga organ wyższego stopnia, w odniesieniu do decyzji wydanych w ostatniej instancji przez: Szefa KAS, dyrektora izby administracji skarbowej, naczelnika urzędu celno-skarbowego lub samorządowe kolegium odwoławcze. Przepis ten jest zbędny. W myśl art. 13 § 3 o.p. organami podatkowymi wyższego stopnia są organy odwoławcze. Natomiast np. zgodnie z art. 13 § 2 pkt 1 i 2 o.p. Szef KAS jest organem pierwszej instancji m.in. w sprawach wznowienia postępowania i organem odwoławczym w tych sprawach. Dyrektor izby administracji skarbowej jest organem odwoławczym od decyzji wydanych przez siebie w pierwszej instancji. Ordynacja podatkowa nie określa jedynie samorządowego kolegium odwoławczego jako organu odwoławczego od decyzji wydanych przez ten organ w pierwszej instancji. W konsekwencji można jednoznacznie uznać, że wskazany przepis art. 244 § 3 o.p. jest niepotrzebny, z regulacji samego art. 13 o.p. wynika już bowiem właściwość tych organów w sprawach z zakresu wznowienia postępowania. Można zresztą sformułować tezę, że zamieszczenie w Ordynacji podatkowej przepisu art. 244 § 3 jest rezultatem wyjątkowo zagmatwanej konstrukcji art. 13 o.p. Pod tym względem unormowania kodeksu są o wiele bardziej czytelne, a przez to nie wywołują tyle wątpliwości.

1.1.9.3. STWIERDZENIE NIEWAŻNOŚCI DECYZJI PODATKOWEJ

W odróżnieniu od rozwiązania przyjętego w Kodeksie postępowania administracyjnego przepis art. 247 § 1 o.p. wyraźnie stanowi, że stwierdzenie nieważności dotyczy decyzji ostatecznej. Taka konstrukcja wyłącza możliwość wzruszenia w tym trybie decyzji nieostatecznej. W postępowaniu administracyjnym ogólnym stwierdzenie nieważności decyzji nieostatecznej może mieć miejsce niesłuchanie rzadko, wyłącznie bowiem wtedy, gdy w terminie 14 dni od dnia doręczenia stronie decyzji, pod warunkiem że odwołanie nie zostało złożone, organ wyższego stopnia z urzędu stwierdza nieważność tej decyzji albo gdy w tym terminie strona w sposób niebudzący wątpliwości wystąpi nie z odwołaniem, ale właśnie z wnioskiem o stwierdzenie nieważności decyzji. Po złożeniu odwołania, mimo że decyzja nadal nie posiada przymiotu ostateczności, nie jest już możliwe stwierdzenie nieważ-

ności, gdyż tryb zwyczajny postępowania ma pierwszeństwo przed trybami nadzwyczajnymi¹⁷⁷.

Trafnie też w art. 247 § 1 pkt 2 i 3 o.p. rozdzielono przesłanki stwierdzenia nieważności w postaci wydania decyzji bez podstawy prawnej i wydania jej z rażącym naruszeniem prawa. Mankamentem kodeksu jest to, że w art. 156 § 1 pkt 2 obie te przesłanki odnoszące się do zupełnie innych wad decyzji są wymienione łącznie.

Według kodeksu organem właściwym w sprawach stwierdzenia nieważności jest organ wyższego stopnia, a gdy decyzja została wydana przez ministra lub samorządowe kolegium odwoławcze – właściwy jest ten sam organ (art. 157 § 1 k.p.a.). W postępowaniu podatkowym co prawda art. 248 § 2 pkt 1 o.p. wskazuje jako właściwy do stwierdzania nieważności organ wyższego stopnia, ale w pkt 1a–3 wyznacza wymienione w nich organy jako właściwe do orzekania o nieważności decyzji konkretnie wskazanych organów. Konstrukcja ta, o czym była już mowa, jest konsekwencją błędnej i nieczytelnej redakcji art. 13 o.p.

W Ordynacji podatkowej przewiduje się, że w przypadku gdy żądanie stwierdzenia nieważności decyzji zostało wniesione po upływie 5 lat od dnia doręczenia decyzji lub sąd administracyjny oddalił skargę na tę decyzję (z wyjątkiem sytuacji, gdy przesłanką stwierdzenia nieważności ma być fakt, że w sprawie już wcześniej wydano inną decyzję ostateczną), wydaje się na podstawie art. 249 o.p. decyzję o odmowie wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności.

W postępowaniu ogólnym do nowelizacji z 2011 r. odmowa wszczęcia postępowania w sprawie nieważności decyzji następowała w myśl art. 157 § 3 k.p.a. w drodze decyzji. Uchylenie tego przepisu spowodowało, że odmowa taka następuje na zasadach ogólnych, a więc zastosowanie musi mieć art. 61a k.p.a. – organ odmawia wszczęcia postępowania w drodze postanowienia, na które służy zażalenie, gdy żądanie pochodzi od podmiotu niemającego w sprawie interesu prawnego lub z innych uzasadnionych przyczyn postępowanie nie może być wszczęte, np. nie dotyczy sprawy indywidualnej załatwianej w drodze decyzji¹⁷⁸.

W konsekwencji wszczęcia postępowania w przedmiocie stwierdzenia nieważności decyzji podatkowej mogą być podjęte wyłącznie dwa rodzaje

¹⁷⁷ W orzecznictwie sądów administracyjnych ta oczywista konstatacja nie zawsze jest właściwie odczytywana – por. np. wyrok NSA z 4.11.2016 r., II OSK 161/15, CBOSA.

¹⁷⁸ W orzecznictwie do „uzasadnionych przyczyn”, o których mowa w tym przepisie, zalicza się też okoliczność, że sąd administracyjny oddalił skargę na kwestionowaną decyzję (por. np. wyrok NSA z 14.11.2017 r., II OSK 2821/16, LEX nr 2443026).

decyzji: decyzja stwierdzająca nieważność kwestionowanej decyzji albo decyzja odmawiająca owego stwierdzenia (art. 248 § 3 o.p.). Jednak z przepisu art. 247 § 2 o.p. wynika, że można wyróżnić dwie przyczyny odmowy stwierdzenia nieważności dotychczasowej decyzji. Pierwszą będzie okoliczność, że przeprowadzone postępowanie nie wykazało, żeby decyzja ta była obciążona którąś z wad nieważności wskazanych w art. 247 § 1 o.p. Drugą przyczyną tej odmowy będzie upływ terminów przedawnienia wskazanych w art. 68, 70 lub 118 o.p. uniemożliwiających wydanie decyzji rozstrzygającej sprawę co do istoty. Z przepisu art. 247 § 3 o.p. wynika bowiem, że w takim przypadku w osnowie decyzji wskazuje się, że decyzja ta zawiera wady określone w § 1, i jednocześnie wskazuje okoliczności uniemożliwiające stwierdzenie jej nieważności. Ten rodzaj decyzji odmawiającej stwierdzenia nieważności jest wzorowany na niezbyt dobrze odczytanym przez ustawodawcę rozwiązaniu przyjętym w art. 158 § 2 k.p.a., na podstawie którego w przypadku wystąpienia negatywnych przesłanek stwierdzenia nieważności wydaje się decyzję, w której stwierdza się wydanie dotychczasowej decyzji z naruszeniem prawa i jednocześnie wskazuje okoliczności, z powodu których nie wycofuje się jej z obrotu prawnego. Na wadliwość konstrukcji art. 247 § 2 o.p. zwracał zresztą uwagę J. Borkowski, podnosząc, że nie tylko jest ona daleka od precyzji, ale także nie dotyczy decyzji stwierdzającej nieważność, lecz „wydawanej już po niej w kolejnym postępowaniu nowej decyzji podatkowej”. Podkreślał też, że nie w każdym przypadku stwierdzenia nieważności decyzji będzie można wydać nową decyzję rozstrzygającą sprawę co do istoty – np. w sytuacji wydania decyzji bez podstawy prawnej¹⁷⁹.

W projekcie nowej Ordynacji podatkowej zakłada się utrzymanie w mocy tylko czterech obowiązujących obecnie przesłanek stwierdzenia nieważności decyzji: wydania decyzji bez podstawy prawnej, wydania decyzji z rażącym naruszeniem prawa, wydania decyzji w sprawie już poprzednio rozstrzygniętej inną decyzją ostateczną oraz skierowania decyzji do osoby niebędącej stroną w sprawie. Z kolei obecnie obowiązująca przesłanka stwierdzenia nieważności decyzji z powodu naruszenia przepisów o właściwości została złagodzona poprzez ograniczenie jej tylko do oczywistego naruszenia przepisów o właściwości (art. 494 § 1 pkt 1 projektu n.o.p.). Ma to związek z faktem, że w sprawach podatkowych stosunkowo rzadko zdarzają się przypadki naruszenia właściwości rzeczowej i instancyjnej. Natomiast problemy stwarza i stwarzać może ustalenie właściwości miejscowej. Skutki naruszenia przepisów o właś-

¹⁷⁹ J. Borkowski, B. Adamiak [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa...*, s. 1071–1072.

ciwości miejscowej, w szczególności częste zmiany miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, są znaczące i przez to nie przystają do rzeczywistości społeczno-gospodarczej¹⁸⁰. Dość często zdarzają się przypadki takiego kreowania przez nieuczciwych podatników stanów faktycznych wpływających na właściwość miejscową organów podatkowych, którego jedynym celem jest uniknięcie kontaktu z właściwym organem podatkowym. Zmodyfikowana przesłanka stwierdzenia nieważności ma na celu przeciwdziałanie osiągnięciu przez tych podatników korzyści w postaci wyeliminowania decyzji z obrotu prawnego w wyniku takiego ich działania, które doprowadziło do wydania decyzji przez organ niewłaściwy miejscowo.

Poza tym w projekcie nowej Ordynacji podatkowej zrezygnowano z trzech obecnych przesłanek stwierdzenia nieważności decyzji określonych w Ordynacji podatkowej w art. 247 § 1 pkt 6–8. Ich znaczenie praktyczne jest bowiem nikłe, skoro przez wiele lat nie znalazły one w praktyce zastosowania, a więc w istocie są to przepisy martwe¹⁸¹.

Analogicznie do postępowania wznowieniowego wymogi formalne wniosku o stwierdzenie nieważności decyzji w projekcie nowej ordynacji zostały podwyższone. Powinien on spełniać wymagania formalne z art. 366 § 2 tego projektu oraz wskazać przesłankę stwierdzenia nieważności, określić istotę i zakres żądania oraz wskazać okoliczności lub dowody uzasadniające to żądanie, jeżeli strona na istnienie tych okoliczności lub dowodów się powołuje.

Zaproponowano też przepis art. 498 projektu n.o.p., który wskazuje katalog potencjalnych sposobów zakończenia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji. Są one podobne do katalogu rozstrzygnięć wydanych w wyniku wznowienia postępowania.

1.1.9.4. ZMIANA LUB UCHYLENIE DECYZJI PODATKOWEJ

Nieco modyfikacji wprowadzono w Ordynacji podatkowej w zakresie zmiany lub uchylecia decyzji ostatecznej. Sformułowane w art. 154 i 155 k.p.a. przesłanki przemawiające za zmianą lub uchYLENIEM decyzji w postaci interesu społecznego lub słusznego interesu strony zastąpiono w art. 253

¹⁸⁰ Zob. wyroki NSA: z 8.06.2011 r., I FSK 940/10, CBOSA; z 17.01.2008 r., I FSK 140/07, CBOSA; wyrok WSA w Poznaniu z 21.10.2008 r., I SA/Po 776/08, CBOSA; wyrok WSA w Opolu z 16.04.2008 r., I SA/Op 48/08, CBOSA.

¹⁸¹ Wskazuje na to orzecznictwo sądów administracyjnych, a precyzyjnie brak w nim powoływania się na te przesłanki nieważności.

i 253a o.p. określeniami: „interes publiczny lub ważny interes podatnika”. Zmiana użytych kwalifikatorów odnoszących się do tych interesów nie ma większego znaczenia. Istotne jest jednak to, że w Ordynacji podatkowej spośród wszystkich kategorii podmiotów mogących być stronami postępowania podatkowego wymienionych w art. 133 ograniczono zakres stosowania tej instytucji wyłącznie do podatników.

Charakterystyczne dla postępowania podatkowego jest także to, że instytucję tę mogą stosować wszelkie organy podatkowe, które wydały ostateczną decyzję, z wyjątkiem samorządowych kolegiów odwoławczych (art. 253 § 3 o.p.). Przyczyną takiego rozwiązania jest zdaniem M. Niezgódki-Medek „potrzeba zachowania gwarantowanej w ustawie zasadniczej samodzielności jednostek samorządu terytorialnego w sprawach podatkowych, z którą mogłoby stać w kolizji uznaniowe działanie szczególnego organu odwoławczego”¹⁸². Wydaje się, że przepis ten jest kontynuacją podejścia ustawodawcy do roli owych kolegiów w postępowaniu podatkowym, dla którego charakterystyczna jest konstrukcja art. 233 § 3 o.p., ograniczająca uprawnienia tych organów w postępowaniu odwoławczym w zakresie wydawania decyzji reformatoryjnych.

W art. 253b o.p. w sposób enumeratywny wyliczono kategorie decyzji, do których nie można stosować przepisów o zmianie lub uchyleniu decyzji prawidłowych lub dotkniętych wadami niekwalifikowanymi.

Największą jednak odmiennością od postępowania ogólnego jest rozwiązanie wprowadzone w art. 254 o.p., umożliwiające zmianę decyzji ostatecznej określającej wysokość zobowiązania podatkowego na dany okres, jeżeli już po doręczeniu tej decyzji nastąpiła zmiana okoliczności faktycznych mających wpływ na ustalenie lub wysokość zobowiązania podatkowego. Tak więc w chwili wydawania dotychczasowa decyzja miała swoje oparcie nie tylko w stanie prawnym, ale i faktycznym sprawy, a dopiero po uzyskaniu przez nią cechy ostateczności nastąpiła zmiana okoliczności faktycznych sprawy. Słusznie J. Zimmermann zauważał, że z teoretycznego punktu widzenia w takiej sytuacji mamy do czynienia z powstaniem nowej sprawy¹⁸³. W literaturze podnosi się, że art. 254 o.p. zawiera nową, nieznaną postępowaniu ogólnemu konstrukcję. „Jest to jeden z niewielu przypadków, w których nie skopiowano wprost przepisów ogólnego postępowania administracyjnego. Jednak położenie tych przepisów świadczy o swoistym a nieuzasadnionym «przywiązaniu» do struktury k.p.a. Niedobrze się stało, że przepis ten nie został powiązany

¹⁸² M. Niezgódka-Medek [w:] S. Babiarz (i in.), *Ordynacja podatkowa...*, s. 1324.

¹⁸³ J. Zimmermann, *Ordynacja podatkowa...*, s. 370.

z regulacją powstawania zobowiązań, lecz z trybem wzruszania decyzji, choć powstał on na potrzeby konstrukcji powstawania zobowiązań¹⁸⁴.

Przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego nie określają żadnego terminu, w którym można wsząć postępowanie w przedmiocie zmiany lub uchylecia decyzji ostatecznej. Przepis art. 256 o.p. zakreśla termin do wszczęcia tak na wniosek, jak i z urzędu postępowania w tych sprawach na 5 lat od dnia doręczenia dotychczasowej decyzji. Można więc przyjąć, że rozwiązanie to wzmacnia zasadę trwałości decyzji ostatecznych.

Projektowane w nowej Ordynacji podatkowej rozwiązania wprowadzą zmiany do obecnej regulacji tego trybu zmiany lub uchylecia decyzji podatkowej. W art. 505 § 1 projektu n.o.p. wprost przewiduje się, że postępowanie podatkowe w sprawie uchylecia lub zmiany decyzji ostatecznej wszczynane będzie z urzędu lub na wniosek złożony przed upływem terminu przedawnienia poboru. Natomiast postępowanie w sprawie uchylecia lub zmiany decyzji ostatecznej, o którym mowa w art. 502 (zmiana decyzji ostatecznej wskutek zmiany okoliczności faktycznych) i art. 503 projektu n.o.p. (uchylenie decyzji wydanej z zastrzeżeniem dopełnienia przez stronę określonych czynności), wszczynane będzie z urzędu lub na wniosek strony złożony przed upływem terminu przedawnienia wymiaru (art. 505 § 2 n.o.p.).

Takie zróżnicowanie wynika z tego, że przepisy art. 502 i 503 dotyczą zmiany decyzji wymiarowych, stąd regulują one szczególną odmianę decyzji wymiarowych i dopuszczalność ich stosowania należało powiązać z przedawnieniem wymiaru zobowiązań podatkowych. W związku z tym wprowadzono też (art. 505 § 4 projektu n.o.p.) przepis chroniący zobowiązanego w przypadku zmiany decyzji na podstawie art. 502 projektu n.o.p. przed zwiększeniem jego ciężaru podatkowego po upływie terminu przedawnienia wymiaru.

Tryb uchylecia lub zmiany decyzji jest bardziej skomplikowany niż poprzednie tryby nadzwyczajne wzruszenia decyzji ostatecznych i dlatego nie zakłada się wprowadzenia do niego ostrzejszych wymogów wniosku dla wszczęcia tego postępowania.

1.1.9.5. STWIERDZENIE WYGAŚNIĘCIA DECYZJI

W porównaniu z rozwiązaniami zamieszczonymi w tej materii w przepisach Kodeksu postępowania administracyjnego w postępowaniu podat-

¹⁸⁴ H. Dzwonkowski [w:] C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Ustawa Ordynacja...*, kom. do art. 254.

kowym wprowadzono racjonalne odmienności. Uprawnienie do stwierdzenia wygaśnięcia decyzji przyznano organowi, który wydał decyzję (art. 258 § 1 o.p.), podczas gdy zgodnie z art. 162 § 1 k.p.a. czyni to organ, który wydał decyzję w pierwszej instancji. Tak więc w świetle Ordynacji podatkowej uprawnienie to przysługuje temu organowi podatkowemu, którego decyzja pozostaje w obrocie prawnym, a według kodeksu nawet gdy ostateczna jest decyzja organu odwoławczego, wygaśnięcie decyzji stwierdza organ pierwszej instancji. Żeby uniknąć jakichkolwiek wątpliwości co do obowiązywania decyzji, przepis art. 258 § 1a o.p. przewiduje, że stwierdzenie wygaśnięcia decyzji organu drugiej instancji rodzi obowiązek orzeczenia o wygaśnięciu także decyzji organu pierwszej instancji.

W porównaniu z przepisami Kodeksu postępowania administracyjnego rozszerzony został katalog przesłanek stwierdzenia wygaśnięcia decyzji (art. 258 o.p.) przez dodanie takich, które sprowadzają się do niedopełnienia przez stronę przewidzianych w decyzji warunków uprawniających do skorzystania z ulg oraz warunków określonych w przepisach uprawniających do skorzystania z ryczałtowych form opodatkowania.

Nieznane przepisom postępowania ogólnego jest rozwiązanie przewidziane w art. 259 o.p., zgodnie z którym w przypadku niedotrzymania terminów płatności odroczonego podatku bądź zaległości podatkowej z mocy prawa w całości wygasa decyzja o odroczeniu płatności podatku lub zaległości. Natomiast w przypadku niezapłacenia którejkolwiek z rat, na które zostały rozłożone podatek lub zaległość podatkowa, z mocy prawa wygasa decyzja o owym rozłożeniu na raty – w części dotyczącej niezapłaconej raty. Jest to rozwiązanie nieznane kodeksowi, a przy tym korzystne dla podatnika¹⁸⁵.

W zakresie tego trybu wzruszenia decyzji w projekcie nowej Ordynacji podatkowej nie zaproponowano zmian merytorycznych poza powiązaniem dopuszczalności wszczęcia postępowania o stwierdzenie wygaśnięcia decyzji z faktem złożenia wniosku w tym przedmiocie przed upływem terminu przedawnienia poboru. Poza tym dotychczasowe przepisy Ordynacji podatkowej (art. 259 i 259a) dotyczące odpowiednio wygaśnięcia decyzji odraczającej termin płatności podatku lub rozkładającej jego płatność na raty czy decyzji stwierdzającej nadpłatę zostały przeniesione do odpowiednich rozdziałów odnoszących się do ulg w spłacie oraz do nadpłaty.

¹⁸⁵ W. Nykiel [w:] W. Chróścielewski, W. Nykiel, *Postępowanie podatkowe...*, s. 116.

1.1.10. KARY PORZĄDKOWE

Przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego w sposób dość liberalny podchodzą do kwestii związanych z utrudnianiem postępowania przez jego uczestników. Niestawienie się na wezwanie organu administracji lub bezzasadna odmowa złożenia zeznania, wydania opinii czy okazania przedmiotu oględzin mogą być ukarane grzywną do 50 zł, a w przypadku powtórnego niezastosowania się do wezwania – do 200 zł (art. 88 § 1 k.p.a.). Za niewłaściwe zachowanie się w trakcie rozprawy na podstawie art. 96 k.p.a. osoby w niej uczestniczące mogą być, po uprzednim ostrzeżeniu, wydalone z rozprawy i ukarane grzywną w wysokości do 100 zł. Maksymalne kwoty tych grzywien zostały określone w 1996 r.¹⁸⁶ i od tego czasu nie podlegały żadnej waloryzacji, a wtedy przeciętne wynagrodzenie miesięczne wynosiło 873 zł¹⁸⁷. Skoro od tego czasu wysokość tego przeciętnego wynagrodzenia wzrosła ponad 5,5 raza i wyniosła w 2019 r. 4918 zł¹⁸⁸, to brak podwyższenia maksymalnych kwot grzywien stanowi *sui generis* przyzwolenie na patologiczne przypadki utrudniania postępowania administracyjnego ogólnego. Pod tym względem przepisy Ordynacji podatkowej są o wiele bardziej przystające do zmieniających się realiów ekonomicznych. W art. 262 o.p. zastąpiono kodeksową grzywnę – karą porządkową, której maksymalna wysokość wynosi obecnie 2900 zł, a stosownie do art. 262a § 1 o.p., dodanego w 2003 r., podlega ona corocznemu podwyższeniu stosownie do wskaźnika wzrostu cen towarów i usług konsumpcyjnych.

Wart podkreślenia jest fakt, że w art. 262 § 1a o.p. sprecyzowano, kogo można ukarać karą porządkową, gdy stroną jest osoba prawna lub jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej. Zresztą przepisy art. 262 o.p. są o wiele bardziej rozbudowane niż wspomniane uregulowania kodeksu dotyczące grzywny. W tym przypadku owa kazuistyka regulacji prawnej jest korzystna dla uczestników postępowania, eliminuje bowiem dowolność w zakresie stosowania dość dolegliwego narzędzia będącego w dyspozycji organów podatkowych.

¹⁸⁶ Por. art. 4 pkt 2 i 3 ustawy z 1.03.1996 r. o zmianie Kodeksu postępowania cywilnego, rozporządzeń Prezydenta Rzeczypospolitej – Prawo upadłościowe i Prawo o postępowaniu układowym, Kodeksu postępowania administracyjnego, ustawy o kosztach sądowych w sprawach cywilnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 43, poz. 189).

¹⁸⁷ Por. obwieszczenie Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z 11.02.1997 r. w sprawie przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego w 1996 r. i w czwartym kwartale 1996 r. (M.P. Nr 9, poz. 72).

¹⁸⁸ Por. komunikat Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z 11.02.2020 r. w sprawie przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce narodowej w 2019 r. (M.P. z poz. 174).

W sposób jednoznaczny w art. 263 § 3 o.p. określono, że ukaranie karą porządkową nie wyłącza możliwości zastosowania wobec świadka czy biegłego środków przymusu przewidzianych w przepisach szczególnych, np. grzywny w celu przymuszenia określonej w art. 119 u.p.e.a.

W projekcie nowej Ordynacji podatkowej zaproponowano nową redakcję przepisu dotyczącego tych kar, a także doprecyzowano niektóre przesłanki ich nakładania. Podwyższono też maksymalną ich wysokość do kwoty 3000 zł, rezygnując równocześnie z ich waloryzacji, uznanej za uciążliwą. Zaproponowano też mechanizm miarkowania wysokości kar. Organ powinien uwzględnić w szczególności: wagę, czas trwania i skutki niezgodnego z prawem zachowania, okoliczności, w których doszło do niezgodnego z prawem zachowania, stopień zawinienia strony, działania strony podjęte w celu usunięcia skutków niezgodnego z prawem zachowania, sytuację majątkową osoby fizycznej. Zmiana dotyczy także przedawnienia wymiaru i poboru tej kary. W art. 512 § 1 projektu n.o.p. zaproponowano, aby karę można było nałożyć jedynie w terminie 3 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym miało miejsce zdarzenie uzasadniające jej nałożenie. Po upływie tego terminu doręczenie postanowienia organu pierwszej instancji o nałożeniu kary pieniężnej nie wywoła skutków prawnych.

Przedawnienie poboru kary porządkowej następowałoby po upływie roku od dnia, w którym postanowienie w sprawie kary stało się ostateczne.

1.1.11. KOSZTY POSTĘPOWANIA PODATKOWEGO

O wiele precyzyjniejsza niż w Kodeksie postępowania administracyjnego jest regulacja zagadnień kosztów postępowania zamieszczona w Ordynacji podatkowej (dział IV, rozdział 23, art. 264–271). Wprowadzono tam zasadę (art. 264), że o ile przepisy nie stanowią inaczej, koszty postępowania ponosi Skarb Państwa lub właściwa jednostka samorządu terytorialnego. W rozdziale tym pominięto zagadnienie opłat, uregulowanych co do zasady w ustawie z 16.11.2006 r. o opłacie skarbowej¹⁸⁹, jednak zostało ono uwzględnione w art. 169 o.p., dotyczącym braków formalnych podania – niewniesienie opłat, które zgodnie z odrębnymi przepisami winny być uiszczone z góry, traktowane jest jako ów brak, a wnoszący podanie musi być wezwany do jego usunięcia w terminie 7 dni pod

¹⁸⁹ Dz.U. z 2020 r. poz. 1546 ze zm.

rygiorem pozostawienia podania bez rozpoznania. Na marginesie można zauważyć, że w art. 267 § 1 o.p. precyzyjnie wskazano te koszty postępowania, które obciążają stronę – m.in. koszt sporządzania odpisów lub kopii dokumentów z akt sprawy żądanych przez stronę czy też te koszty, które w sposób ewidentny zostały poniesione z winy strony, np. wskutek nieprawdziwych zeznań lub wyjaśnień czy też zatajenia lub nieprzedstawienia dowodu w wyznaczonym terminie. W zakresie kosztów postępowania w projekcie nowej Ordynacji podatkowej nie zakłada się istotnych zmian poza sprecyzowaniem regulacji dotyczącej obciążenia strony zaliczką na poczet kosztów postępowania. Poza tym zmodyfikowano zasady przedawnienia ustalenia i poboru kosztów postępowania. Przyjęte rozwiązanie wskazuje na dopuszczalność ustalenia kosztów postępowania w postanowieniu, które może być doręczone najpóźniej do 3 miesięcy od końca miesiąca, w którym zakończono postępowanie w drugiej instancji, chyba że zostało ono wydane w wyniku uchylecia wcześniejszego postanowienia przez organ odwoławczy lub sąd administracyjny. Po tym terminie doręczenie tego postanowienia nie wywołuje skutków prawnych. Termin przedawnienia poboru kosztów postępowania wynosi rok od dnia, w którym postanowienie stało się ostateczne.

1.1.12. PODSUMOWANIE

Dokonana w rozdziale analiza wskazuje, że mimo wynikających z różnego zakresu przedmiotowego regulacji postępowania administracyjnego ogólnego i postępowania podatkowego zasadnicze zręby obu regulacji prawnych są zbliżone. Można dyskutować, czy lepszym rozwiązaniem byłoby uregulowanie, z jakim mieliśmy do czynienia w latach 1981–1997, tzn. unormowanie tych postępowań w jednym akcie prawnym, czy też korzystniejsza jest odrębna ich regulacja. Jesteśmy jednak zdania, że dokonywanie co dwadzieścia parę lat fundamentalnych zmian prawa w imię partykularnych interesów i ambicji przedstawicieli różnych, nawet zbliżonych do siebie dyscyplin prawnych jest bezzasadne. Najważniejsze jest to, aby obowiązujące regulacje prawne zawierały skuteczne narzędzia prawne służące organom administracji do urzeczywistniania norm tak prawa administracyjnego, jak i prawa podatkowego. Jednocześnie muszą one gwarantować rozwiązania zapewniające skuteczną ochronę praw podmiotowych stron i innych uczestników postępowania. Cel ten niewątpliwie uwzględniła w poważnym stopniu regulacja zawarta w projekcie nowej Ordynacji podatkowej.

1.2. POSTĘPOWANIE KONSULARNE

1.2.1. EWOLUCJA REGULACJI PRAWNEJ W ZAKRESIE POSTĘPOWANIA KONSULARNEGO

Postępowanie konsularne to autonomiczne postępowanie administracyjne w najbardziej „klasycznym” znaczeniu tego terminu, ponieważ nie tylko nie jest, ale również nigdy nie było uregulowane w aktach normatywnych kodyfikujących ogólne postępowanie administracyjne w polskim porządku prawnym.

Przepis art. 112 lit. c r.p.a. wyłączał zastosowanie rozporządzenia „w sprawach załatwianych przez placówki dyplomatyczne i konsularne Rzeczypospolitej Polskiej zagranicą oraz przez Komisarjat Generalny Rzeczypospolitej Polskiej w Gdańsku” [zachowano pisownię oryginalną – przyp. M.B.].

Przepisów regulujących postępowanie konsularne nie zawierała również ustawa z 11.11.1924 r. o organizacji konsulatów i o czynnościach konsułów¹⁹⁰. Przepis art. 2 tej ustawy upoważniał jedynie Ministerstwo Spraw Zagranicznych do udzielania konsułom „ogólnych instrukcyj kierowniczych oraz poleceń szczegółowych” [zachowano pisownię oryginalną – przyp. M.B.], które mogły dotyczyć także kwestii proceduralnych, zaś przepis art. 18 tej ustawy nakładał na konsułów obowiązek dokonywania czynności „zgodnie z ustawami polskimi” i bez wykraczania „przeciwko układom i zwyczajom międzynarodowym”.

Z kolei Kodeks postępowania administracyjnego w brzmieniu pierwotnym¹⁹¹ stanowił w przepisie art. 194 § 1 pkt 10, że przepisów kodeksu nie stosuje się do postępowania „przed polskimi przedstawicielstwami dyplomatycznymi i konsularnymi za granicą”.

Nowelizacja Kodeksu postępowania administracyjnego dokonana ustawą z 31.01.1980 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym oraz o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego¹⁹² spowodowała – co do omawianej problematyki postępowania konsularnego – jedynie takie zmiany, że przepisy określające wyłączenia z zakresu zastosowania kodeksu (w tym wyłączenie odnoszące się do postępowania konsularnego) zostały przeniesione z art. 194 do art. 3, zaś przepis odnoszący się bezpośrednio do postępowania konsularnego uzyskał nowe brzmienie, a mianowicie, że przepisów

¹⁹⁰ Dz.U. Nr 103, poz. 944 ze zm. Ustawa obowiązywała od 5.12.1924 r. do 30.06.1984 r.

¹⁹¹ Dz.U. Nr 30, poz. 168.

¹⁹² Dz.U. Nr 4, poz. 8. Ustawa ta weszła w życie 1.07.1984 r., uchylając wyżej powołaną ustawę o organizacji konsulatów i o czynnościach konsułów.

Kodeksu postępowania administracyjnego nie stosuje się „w sprawach należących do właściwości polskich przedstawicielstw dyplomatycznych i urzędów konsularnych, o ile przepisy szczególne nie stanowią inaczej” (art. 3 § 2 pkt 4 k.p.a.). Przepis art. 3 § 2 pkt 4 k.p.a. obowiązuje w niezmienionej postaci od wejścia w życie nowelizacji dokonanej wyżej powołaną ustawą o Naczelnym Sądzie Administracyjnym, tj. od 1.09.1980 r.

Pierwszym aktem normatywnym, który w szerszym zakresie unormował postępowanie konsularne, było zarządzenie Ministra Spraw Zagranicznych z 4.11.1985 r. w sprawie szczegółowego trybu postępowania przed konsulem¹⁹³, wydane na podstawie upoważnienia ustawowego zawartego w przepisie art. 31 ust. 1 ustawy z 13.02.1984 r. o funkcjach konsulów Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej¹⁹⁴. Zarządzenie to liczyło 46 paragrafów i ustanawiało uproszczony – w stosunku do standardu Kodeksu postępowania administracyjnego – tryb postępowania administracyjnego; regulowało m.in. takie kwestie, jak: właściwość miejscowa konsula, definicja strony i sposób reprezentacji strony, przebieg postępowania przed konsulem i terminy w tym postępowaniu, decyzja konsula oraz odwołanie od niej.

Uregulowanie postępowania konsularnego w formie zarządzenia ministra było jednak krytykowane w doktrynie¹⁹⁵, jak również stanowiło przedmiot licznych wystąpień Rzecznika Praw Obywatelskich kierowanych do Ministerstwa Spraw Zagranicznych¹⁹⁶. Zastrzeżenia budził przede wszystkim fakt uregulowania materii obejmującej uprawnienia i obowiązki jednostki w zarządzeniu jako akcie kierownictwa wewnętrznego, a nie w ustawie.

¹⁹³ M.P. Nr 35, poz. 233. Zarządzenie obowiązywało od 1.01.1986 r. do 31.10.2015 r.

¹⁹⁴ Tekst pierwotny Dz.U. Nr 9, poz. 34; od 1999 r. przemianowana na ustawę o funkcjach konsulów Rzeczypospolitej Polskiej.

¹⁹⁵ Zob. m.in.: M. Halkiewicz, *Recenzja książki E. Frankiewicz, Gwarancje procesowe strony w postępowaniu przed konsulem, Częstochowa 2003*, „Prace Naukowe Akademii im. Jana Długosza w Częstochowie. Res Polticae” 2006/1, s. 200; J. Jagielski, D. Pudziałowska, *Ustawa o Karcie Polaka. Komentarz*, LEX 2008, kom. do art. 4, nt 2; Cz. Martysz, *Postępowanie administracyjne w sprawach należących do organów polskich przedstawicielstw dyplomatycznych i konsularnych* [w:] *Prawo międzynarodowe, europejskie i krajowe – granice i wspólne obszary. Księga jubileuszowa dedykowana Profesor Genowefie Grabowskiej*, red. B. Mikołajczyk, J. Nowakowska-Małusecka, Katowice 2009, s. 366–367; Cz. Martysz [w:] G. Łaszczyca, Cz. Martysz, A. Matan, *Kodeks postępowania administracyjnego...*, t. 1, 2010, kom. do art. 3, nt 3; M. Wróblewski, *Konstytucyjność prawnej regulacji postępowania przed konsulem* [w:] *Polskie prawo konsularne w okresie zmian*, red. W. Burek, P. Czubik, Warszawa 2015, s. 15–19; S. Bogucki [w:] S. Bogucki (i in.), *Funkcje konsulów Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, LEX 2015, kom. do art. 31, nt 1.

¹⁹⁶ Opis tych interwencji zawiera raport P. Czubika i M. Woźniaka, *Interwencja Rzecznika Praw Obywatelskich w sprawie sposobu uregulowania trybu postępowania przed konsulem*, PWPMEiP 2008/6, s. 189–196.