

KARA PORZĄDKOWA W POLSKIM POSTĘPOWANIU PODATKOWYM

Łukasz Presnarowicz



Wolters Kluwer

KARA PORZĄDKOWA W POLSKIM POSTĘPOWANIU PODATKOWYM

Łukasz Presnarowicz



Wolters Kluwer

WARSZAWA 2025

SERIA **MONOGRAFIE**

Wydanie publikacji zostało dofinansowane
przez Wydział Prawa Uniwersytetu w Białymstoku

Stan prawny na 1 marca 2025 r.

Recenzent
Prof. dr hab. Adam Nita

Wydawca
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący
Katarzyna Gierłowska

Opracowanie redakcyjne
Joanna Ośka

Projekt okładek serii
Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

prawolubni

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.

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

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2025

ISBN 978-83-8390-609-6
ISSN 1897-4392

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.
Dział Praw Autorskich
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33
tel. +48 728 313 462
e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com
księgarnia internetowa www.profinfo.pl

Mojej Żonie Asi oraz Rodzicom
książkę tę poświęcam

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	13
Wprowadzenie.....	15
Rozdział 1	
Ogólna charakterystyka kary porządkowej	23
1.1. Uwagi wprowadzające.....	23
1.2. Charakter prawny kary porządkowej	24
1.3. Cel stosowania kary porządkowej	33
1.4. Definicja kary porządkowej	36
1.5. Kara porządkowa w polskich przepisach proceduralnych	41
1.5.1. Uwagi wprowadzające	41
1.5.2. Kara porządkowa w polskiej procedurze cywilnej...	41
1.5.3. Kara porządkowa w polskiej procedurze karnej	49
1.5.4. Kara porządkowa w polskiej procedurze administracyjnej.....	55
1.5.5. Porównanie kary porządkowej w Kodeksie postępowania cywilnego, Kodeksie postępowania karnego, Kodeksie postępowania administracyjnego oraz Ordynacji podatkowej.....	57
Rozdział 2	
Ewolucja przepisów dotyczących kary porządkowej w Ordynacji podatkowej z 1997 r.	61

Rozdział 3

Ogólna charakterystyka kary porządkowej w polskim

postępowaniu podatkowym	75
3.1. Uwagi wprowadzające.....	75
3.2. Charakter prawny kary porządkowej w polskim postępowaniu podatkowym.....	76
3.3. Cel stosowania kary porządkowej w polskim postępowaniu podatkowym.....	79
3.4. Zakres podmiotowy stosowania kary porządkowej w polskim postępowaniu podatkowym	82
3.4.1. Uwagi wprowadzające	82
3.4.2. Strona postępowania.....	82
3.4.3. Pełnomocnik strony postępowania	88
3.4.4. Świadek	90
3.4.5. Biegły	92
3.4.6. Osoba trzecia.....	94
3.4.7. Uczestnik rozprawy	95
3.4.8. Osoba, której podatnik zlecił prowadzenie lub przechowanie ksiąg podatkowych lub dokumentów będących podstawą zapisów w tych księgach (biura rachunkowe)	97
3.5. Zakres przedmiotowy stosowania kary porządkowej w polskim postępowaniu podatkowym	99
3.5.1. Uwagi wprowadzające	99
3.5.2. Zakres przedmiotowy wynikający z art. 262 § 1 o.p.	100
3.5.2.1. Niestawienie się osobiście bez uzasadnionej przyczyny mimo zobowiązania przez organ podatkowy do osobistego stawienia	103
3.5.2.2. Odmówienie lub niedokonanie w terminie wyznaczonym w wezwaniu złożenia wyjaśnień, zeznań, wydania opinii, okazania przedmiotu oględzin, przedłożenia tłumaczenia dokumentacji obcojęzycznej lub udziału w innej czynności.....	106

3.5.2.3. Odmowa okazania lub nieprzedstawienie w wyznaczonym terminie dokumentów, których obowiązek posiadania wynika z przepisów prawa, ksiąg podatkowych, dowodów księgowych będących podstawą zapisów w tych księgach.....	112
3.5.2.4. Opuszczenie bez zezwolenia organu podatkowego miejsca przeprowadzenia czynności przed jej zakończeniem	117
3.5.3. Zakres przedmiotowy wynikający z art. 262	
§ 3 o.p.	118
3.5.3.1. Uwagi wprowadzające	118
3.5.3.2. Bezzasadna odmowa okazania przedmiotu oględzin przez osoby trzecie...	119
3.5.3.3. Niewłaściwe zachowanie uczestników rozprawy utrudniające jej prawidłowe przeprowadzenie	120
3.5.3.4. Bezzasadna odmowa przez biuro rachunkowe okazania lub nieprzedstawienie w wyznaczonym terminie ksiąg rachunkowych lub dokumentów będących podstawą zapisów w tych księgach.....	121

Rozdział 4

Procedura nakładania kary porządkowej w polskim

postępowaniu podatkowym	123
4.1. Uwagi wprowadzające.....	123
4.2. Władza dyskrejonalna w sprawie nałożenia kary porządkowej.....	124
4.3. Organ podatkowy właściwy w sprawie nałożenia kary porządkowej.....	135
4.4. Postępowanie w sprawie nałożenia kary porządkowej	141
4.5. Miarkowanie kary porządkowej.....	148
4.6. Obciążenie dodatkowymi kosztami postępowania podatkowego a kara porządkowa	151

4.7. Instytucje prawne ukierunkowane na uchylenie kary porządkowej.....	153
4.7.1. Uwagi wprowadzające	153
4.7.2. Zażalenie na postanowienie nakładające karę porządkową	154
4.7.3. Wniosek o uchylenie kary porządkowej	158
4.8. Instytucja przedawnienia a kara porządkowa.....	163
4.9. Środki przymusu jako kara porządkowa.....	164
4.10. Kara porządkowa w innych procedurach podatkowych ...	167

Rozdział 5

Problemy praktyczne związane ze stosowaniem kary

porządkowej w polskim postępowaniu podatkowym.....	171
5.1. Uwagi wprowadzające.....	171
5.2. Zagadnienia problematyczne związane z aspektami materialnymi kary porządkowej	172
5.2.1. Uwagi wprowadzające	172
5.2.2. Odmowa złożenia zeznań przez osobę fizyczną reprezentującą osobę prawną.....	172
5.2.3. Zastępowanie zeznań strony jej wyjaśnieniami	174
5.2.4. Zakres możliwej dokumentacji żądanej przez organ w trybie wezwania.....	178
5.2.5. Przekroczenie ustanowionego w zawiadomieniu zakresu kontroli podatkowej	180
5.2.6. Współpraca zobowiązanego z organem podatkowym i elastyczność organu podatkowego... ..	181
5.2.7. Nałożenie kary porządkowej na kontrahenta strony postępowania	183
5.2.8. Wniosek o zmianę miejsca przeprowadzenia czynności a kara porządkowa.....	185
5.2.9. Złożenie wyjaśnień a obawa przed ujawnieniem tajemnicy przedsiębiorstwa.....	186
5.2.10. Odmowa złożenia zeznań przez małżonka osoby będącej reprezentantem osoby prawnej	187
5.3. Zagadnienia problematyczne związane z aspektami proceduralnymi kary porządkowej.....	189
5.3.1. Uwagi wprowadzające	189

5.3.2. Zaniechanie zastosowania środków przymusu z uwagi na możliwość ustalenia stanu faktycznego innymi środkami dowodowymi.....	189
5.3.3. Konieczność obligatoryjnego stosowania przez organ podatkowy kary porządkowej.....	192
5.3.4. Brak wskazania przesłanek nałożenia kary porządkowej	194
5.3.5. Brak wskazania okoliczności wpływających na wymiar kary porządkowej	195
5.3.6. Jednozdaniowe uzasadnienie postanowienia o nałożeniu kary porządkowej	196
5.3.7. Brak pouczenia w wezwaniu o możliwości nałożenia kary porządkowej.....	198
5.3.8. Powtórne nałożenie kary porządkowej.....	199
5.3.9. Bezprzedmiotowość postępowania podatkowego a kara porządkowa	199
5.3.10. Stwierdzenie bezprzedmiotowości postępowania podatkowego w trakcie postępowania zażaleniewego	201
5.3.11. Obliczenie terminu przedawnienia w zakresie kar porządkowych.....	202
5.3.12. Odpowiednie stosowanie do kar porządkowych terminów dotyczących przedawnienia.....	204
5.3.13. Konieczność wskazania naruszenia przepisów, które nastąpiło w związku z nieprzeprowadzeniem środka dowodowego	207
5.3.14. Możliwość zastosowania ulgi w zakresie kary porządkowej	208
5.3.15. Nałożenie kilku kar porządkowych jednego dnia...	209
Wnioski.....	213
Bibliografia.....	225

WYKAZ SKRÓTÓW

k.k.	– ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks karny (Dz.U. z 2025 r. poz. 383)
k.c.	– ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2024 r. poz. 1061 ze zm.)
k.p.a.	– ustawa z 14.06.1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2024 r. poz. 572)
k.p.c.	– ustawa z 17.11.1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. z 2024 r. poz. 1568 ze zm.)
k.p.k.	– ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz.U. z 2025 r. poz. 46 ze zm.)
Konstytucja RP	– Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
ustawa o KAS	– ustawa z 16.11.2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2023 r. poz. 615 ze zm.)
ustawa o kontroli skarbowej	– ustawa z 28.09.1991 r. o kontroli skarbowej (Dz.U. z 2016 r. poz. 720) – akt uchylony
ustawa o rachunkowości	– ustawa z 29.09.1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2023 r. poz. 120 ze zm.)
o.p.	– ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2025 r. poz. 111 ze zm.)
uchwała 1994 r.	– uchwała Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z 5.03.1994 r. w sprawie zwiększenia dochodów budżetu państwa (M.P. Nr 18, poz. 134)
u.o.k.k.	– ustawa z 16.02.2007 r. o ochronie konkurencji i konsumentów (Dz.U. z 2024 r. poz. 1616 ze zm.)
u.p.t.u.	– ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2024 r. poz. 361 ze zm.)
z.t.p.	– rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z 20.06.2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz.U. z 2016 r. poz. 283 ze zm., zał.)

Instytucje, organy

KAS	–	Krajowa Administracja Skarbowa
NSA	–	Naczelny Sąd Administracyjny
SN	–	Sąd Najwyższy
TK	–	Trybunał Konstytucyjny
WSA	–	wojewódzki sąd administracyjny

Publikatory

CBOSA	–	Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych
Dz.U.	–	Dziennik Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej
LEX	–	system informacji prawnej LEX
Legalis	–	system informacji prawnej Legalis

WPROWADZENIE

Wprowadzanie porządku może być realizowane poprzez sprawnie funkcjonujący system dyscyplinujący, w szczególności przewidujący możliwość stosowania kar. Zdaniem Arystotelesa: „kary bowiem są jak gdyby zabiegami leczniczymi”¹. Celem ich jest uleczenie pewnej sytuacji, która z ogólnego punktu widzenia klasyfikowana jest jako sytuacja niepożądana – chorobowa. Stosując system karania, dąży się do wyeliminowania nieprawidłowości mogących mieć wpływ na sytuację indywidualną jednostki, poszczególnych – dających się wyodrębnić poprzez wspólne cechy grup jednostek lub całokształtu jednostek pozostających w danym czasie na konkretnym terytorium – określanych ogólnie jako społeczność (lokalna lub ogólnokrajowa).

Pojęcie kary w swoim kształcie jest co prawda pojęciem charakterystycznym prawa karnego, jednak z uwagi na postępujące przenikanie się rozmaitych dyscyplin prawa, wyodrębnianie nowych oraz przekonanie o konieczności zabezpieczenia prawidłowego wykonania przepisów – zauważalne jest stosowanie instytucji typowo karnistycznych w ramach różnych ustaw. Zgodnie z zasadami techniki prawodawczej: „Przepisy karne zamieszcza się tylko w przypadku, gdy naruszenie przepisów ustawy nie kwalifikuje się jako naruszenie przepisów Kodeksu karnego, Kodeksu karnego skarbowego lub Kodeksu wykroczeń, a czyn wymagający zagrożenia karą jest związany tylko z treścią tej ustawy” (§ 28 z.t.p.). Można z powyższego wywieść, że oczywisty jest brak koniecz-

¹ Arystoteles, *Etyka nikomachejska*, przełożyła, wstępem i komentarzem opatrzyła D. Gromska, Warszawa 2008, s. 107.

ności dublowania przepisów karnych, jeżeli już obowiązują w ramach ustaw karnistycznych.

W rozporządzeniu w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” zawarty został rozdział 9 zatytułowany: „Przepisy karne oraz przepisy o karach pieniężnych”. Mając na uwadze zasady tworzenia aktów prawnych, należy stwierdzić, że tytuł ten jasno wskazuje na rozdzielenie przepisów karnych od przepisów o karach pieniężnych. Nie można więc uznać, że przepisy o karach pieniężnych zaliczane są do (jak się wydaje) pojęciowo szerszego zakresu „przepisów karnych”. Mogą one być uregulowane w ramach prawa administracyjnego i stanowić w tym zakresie sankcje administracyjne. Jak słusznie stwierdza I. Niżnik-Dobosz: „Nauka prawa zgodnie stwierdza, że każda gałąź prawa może i powinna posiadać mechanizmy/instytucje prawne karania podmiotów prawa za nieprzestrzeganie obowiązków, nakazów, zakazów, warunków wynikających z norm tego prawa. W konsekwencji każda gałąź prawa posiada instytucję sankcję/kary adekwatną w stosunku do swojej metody działania”². Jak z kolei podkreśla J. Filipek: „Administracyjno-prawne stosunki sankcjonowane są niemożliwe bez administracyjno-prawnych stosunków sankcjonujących, jeżeli prawo administracyjne ma spełniać rygorystyczne zadania, jakie na nie nakłada porządek prawny”³.

Wśród przepisów proceduralnych możliwa jest również do wyodrębnienia kategoria przepisów, które ze swojej istoty nie stanowią *stricto* przepisów karnych, jednak ich charakter wykazuje cechy charakterystyczne dla sankcji przewidzianych w prawie karnym. Przepisy te można zakwalifikować szerzej do jednej instytucji prawnej, jaką są kary porządkowe. Celem niniejszej publikacji jest dokonanie analizy kary porządkowej w polskim postępowaniu podatkowym oraz ukazanie zagadnień problematycznych, które pojawiają się w praktyce w związku z jej stosowaniem. Wydaje się niezbędne w tym zakresie poddanie

² I. Niżnik-Dobosz, *Aksjologia sankcji w prawie administracyjnym* [w:] *Sankcje administracyjne. Blaski i cienie*, red. M. Stahl, R. Lewicka, M. Lewicki, Warszawa 2011, s. 129.

³ J. Filipek, *Sankcjonowane i sankcjonujące stosunki administracyjnoprawne* [w:] *Księga pamiątkowa profesora Eugeniusza Ochenowskiego*, Toruń 1999, s. 79.

badaniu orzecznictwa sądów administracyjnych (Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz wojewódzkich sądów administracyjnych). Jak wskazuje M. Stahl: „Wielość sankcji administracyjnych i różnorodność (często prowadząca do trudności przy określaniu ich charakteru), dowolność w ich kreowaniu, szeroki często zakres uznania administracyjnego i znaczna niekiedy dolegliwość, stosowanie wielu sankcji niezależnie od winy przy naruszeniu norm prawnych sprawiają, że problem stosowania sankcji tak, by nie były przy tym naruszone prawa i interesy jednostek, nabiera coraz większego znaczenia”⁴.

Należy podkreślić, że do chwili obecnej nie dokonano kompleksowego omówienia instytucji kary porządkowej w polskim postępowaniu podatkowym. Dotychczasowe publikacje dotyczące tego zagadnienia stanowią ogólny opis regulacji, m.in. jako: rozdziały w monografiach⁵, artykuły naukowe⁶ lub jako omówienie regulacji kary porządkowej w komentarzach do Ordynacji podatkowej. Instytucja kary porządkowej w polskim postępowaniu podatkowym nie cechuje się również zachowaniem ciągłości tradycji w regulacjach prawnych w poprzednio obowiązujących ustawach podatkowych. Dodatkowo, jak stwierdził L. Etel: „Jako przykład instytucji wymagającej doprecyzowania można podać kary porządkowe. Jest to instytucja potrzebna, ale wymagająca kompleksowej regulacji”⁷.

W tym miejscu warto wskazać, iż pojawiające się w rozdziałach dotyczących kary porządkowej pojęcie „karanie” wraz z jego licznymi odmianami oraz słowami powstałymi w drodze pochodnej, jak „ukara-

⁴ M. Stahl, *Sankcje administracyjne w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego* [w:] *Instytucje współczesnego prawa administracyjnego. Księga jubileuszowa Profesora zw. dra hab. Józefa Filipka*, Kraków 2001, s. 651.

⁵ A. Filik, *Kontrowersje wokół kary porządkowej* [w:] *Czy w Polsce istnieje system podatkowy?*, red. J. Glumińska-Pawlic, Katowice 2016, s. 50 i n.; Z. Czajka, *Kara porządkowa – wybrane zagadnienia* [w:] *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Procesowe prawo podatkowe*, red. B. Kucia-Guściora, M. Münnich, A. Zdunek, Lublin 2013, s. 175 i n.

⁶ M. Szymała, *Prawo do obrony a możliwość nałożenia kary porządkowej na stronę postępowania podatkowego*, „Państwo i Prawo” 2017/5, s. 109 i n.

⁷ L. Etel, *Czy potrzebna jest nowa ordynacja podatkowa?* [w:] *Ordynacja podatkowa. Stan obecny i kierunki zmian*, red. R. Dowgier, Białystok 2015, s. 42.

ny”, stosowane są w oderwaniu do specyfiki prawa karnego. Nie należy bowiem stawiać znaku równości między karą znaną prawu karnemu a karą porządkową, którą mogą zastosować organy władzy państwowej.

Przed rozpoczęciem szerszej analizy należy postawić następującą tezę:

Obecnie obowiązujące przepisy regulujące instytucję kary porządkowej w polskim postępowaniu podatkowym nie umożliwiają osiągnięcia jej celów stawianych przez ustawodawcę.

Zasadniczy problem badawczy, którego próba rozwiązania zostanie podjęta w publikacji, sprowadza się do odpowiedzi na pytanie: **czy w obecnym stanie prawnym regulacje prawne dotyczące stosowania kary porządkowej w polskim postępowaniu podatkowym umożliwiają osiągnięcie celów stawianych przez ustawodawcę i stanowią kompleksową regulację przedmiotowej instytucji? Jeżeli nie umożliwiają osiągnięcia stawianych jej celów, to jakie zmiany należałoby wprowadzić do polskiego porządku prawnego, aby cele te osiągnąć?**

Warunkiem odpowiedzi na te pytania będzie analiza szczegółowych pytań związanych z omawianą tematyką.

W pierwszym rozdziale, zatytułowanym „Ogólna charakterystyka kary porządkowej”, zostaną przedstawione podstawowe zagadnienia dotyczące kary porządkowej. Rozważania dotyczące charakteru prawnego kary porządkowej oraz celu, jakiemu ma ona służyć, doprowadzą ostatecznie do zaprezentowania własnej definicji kary porządkowej. Przedstawione zostaną również uregulowania dotyczące instytucji pełniących funkcje kary porządkowej w polskiej procedurze: cywilnej, karnej oraz administracyjnej. Analiza dokonana w tym rozdziale będzie prowadziła do odpowiedzi na następujące pytania szczegółowe:

- 1) w jaki sposób należy definiować karę porządkową?
- 2) jaki jest cel stosowania kary porządkowej w polskich postępowaniach?
- 3) jakie są podobieństwa oraz różnice w regulacjach dotyczących instytucji o charakterze kary porządkowej w polskich przepisach proceduralnych?

Rozdział drugi, zatytułowany „Ewolucja przepisów dotyczących kary porządkowej w ordynacji podatkowej z 1997 r.”, będzie dotyczył ewolucji przepisów dotyczących kary porządkowej zawartych w Ordynacji podatkowej. Analiza dokonana w tym rozdziale będzie prowadziła do odpowiedzi na podstawowe pytanie: w jaki sposób ewoluowały przepisy dotyczące kary porządkowej w Ordynacji podatkowej z 1997 r.?

Rozdział trzeci, zatytułowany „Ogólna charakterystyka kary porządkowej w polskim postępowaniu podatkowym”, poświęcony zostanie ogólnej charakterystyce kary porządkowej w polskim postępowaniu podatkowym. W szczególności uwzględniony zostanie charakter kary porządkowej w odniesieniu do postępowania podatkowego oraz cel stosowania kary porządkowej przez organy podatkowe. Szczegółowo zaprezentowany zostanie zakres podmiotowy (na kogo można nałożyć karę porządkową), jak również zakres przedmiotowy (za jakie działania bądź zaniechania kara ta może zostać nałożona). Analiza dokonana w tym rozdziale będzie prowadziła do odpowiedzi na następujące pytania szczegółowe:

- 1) jaki charakter prawny ma kara porządkowa w polskim postępowaniu podatkowym?
- 2) jaki jest cel stosowania kary porządkowej w polskim postępowaniu podatkowym?
- 3) jaki jest zakres podmiotowy kary porządkowej w polskim postępowaniu podatkowym?
- 4) jaki jest zakres przedmiotowy kary porządkowej w polskim postępowaniu podatkowym?

W czwartym rozdziale, zatytułowanym „Procedura nakładania kary porządkowej w polskim postępowaniu podatkowym”, analizie zostanie poddana kwestia związana z procedurą nakładania kary porządkowej. Niewątpliwie punktem wyjścia będzie pojęcie władzy dyskrejonalnej organów podatkowych działających w ramach toczącego się postępowania podatkowego (ze szczególnym uwzględnieniem uznania administracyjnego), które odgrywać będzie kluczową rolę. Zaprezentowana zostanie również procedura nakładania kary porządkowej na każdym etapie. Oddzielny podrozdział dotyczyć będzie ewentualnych środków zaskarżenia, które mogą być stosowane przez podmiot, aby uchronić

się przed negatywnymi konsekwencjami nałożonej kary porządkowej. Analiza dokonana w tym rozdziale będzie prowadziła do odpowiedzi na następujące pytania szczegółowe:

- 1) czy organy podatkowe w procedurze nakładania kary porządkowej działają w ramach uznania administracyjnego? A jeżeli tak – to jak praktycznie jest to realizowane?
- 2) jakie organy podatkowe są właściwe do nakładania kary porządkowej?
- 3) jak przebiega procedura nałożenia kary porządkowej w ramach postępowania podatkowego?
- 4) czy w ramach toczącej się procedury nakładania kary porządkowej istnieją dające się wyodrębnić poszczególne etapy?
- 5) jakie instytucje prawne ukierunkowane na uchylenie kary porządkowej zostały uregulowane w Ordynacji podatkowej?
- 6) jak przebiega procedura stosowania instytucji, o których mowa powyższym pkt 5?

W piątym rozdziale, zatytułowanym „Problemy praktyczne związane ze stosowaniem kary porządkowej w polskim postępowaniu podatkowym”, zostanie dokonana analiza zagadnień problematycznych pojawiających się w praktyce decyzyjnej w związku ze stosowaniem kary porządkowej. Analiza dokonana w tym rozdziale będzie prowadziła do odpowiedzi na następujące pytania szczegółowe:

- 1) jakie występują w praktyce zagadnienia problematyczne związane z aspektami materialnymi kary porządkowej?
- 2) jakie występują w praktyce zagadnienia problematyczne związane z aspektami proceduralnymi kary porządkowej?

Na końcu przedstawione zostaną wnioski podsumowujące dokonaną analizę prawną. Zostaną zaprezentowane rozwiązania prawne *de lege ferenda*. Część ta stanowi przedstawienie rozwiązania problemu badawczego, który został postawiony w rozdziałach niniejszej książki.

Biorąc pod uwagę powyżej przytoczone uzasadnienie podjęcia tematu, pytania badawcze oraz strukturę publikacji, przyjęte zostaną również stosowne metody badawcze.

Podstawową metodą badawczą przyjętą w niniejszej książce będzie metoda dogmatycznoprawna, która polegać będzie na analizie aktów prawnych obowiązujących w porządku prawnym Rzeczypospolitej Polskiej. Dodatkowo zostanie zastosowana metoda historycznopravna celem opisanie ewolucji uregulowań prawnych dotyczących kary porządkowej, a przez to ukazania zmian wprowadzonych do regulacji prawnych przez ustawodawcę w obecnie obowiązującej Ordynacji podatkowej.

Analiza przedmiotowych zagadnień dokonana zostanie za pomocą metody funkcjonalnej. Zastosowanie tych dwóch metod uzasadnione jest istnieniem dwustronnego sprzężenia między metodą dogmatyczną a funkcjonalną⁸. Metoda funkcjonalna umożliwi uzyskanie odpowiedzi na pytanie, czy odpowiednie stanowienie i stosowanie przepisów prawa dotyczących kary porządkowej pozwala na osiągnięcie zamierzonych przez ustawodawcę skutków w postępowaniu podatkowym⁹.

W niniejszej publikacji zastosowane zostaną zarówno badania niereaktywne, które skupią się przede wszystkim na analizie decyzji organów podatkowych oraz orzeczeń sądów, jak i jakościowa metoda danych zastanych (ang. *desk research*), polegająca na analizie nie tylko danych bezpośrednio uzyskanych ze źródła pierwotnego (m.in. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz wojewódzkich sądów administracyjnych), ale również już tych opisanych, będąca zatem analizą wtórną na podstawie zgromadzonej literatury. Analiza wtórna będzie miała charakter integrujący – podsumowana zostanie dostępna literatura dotycząca w szerokim zakresie przedmiotowego zagadnienia¹⁰.

Książka uwzględnia stan prawny na dzień 1.03.2025 r.

⁸ D. van Kędzierski, *Metodologia i paradygmat polskich szczegółowych nauk prawnych*, „Transformacje Prawa Prywatnego” 2018/3, s. 50.

⁹ S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys teorii prawa*, Poznań 2001, s. 15.

¹⁰ J.W. Creswell, *Projektowanie badań naukowych. Metody jakościowe, ilościowe i mieszane*, Kraków 2013, s. 54.

Rozdział 1

OGÓLNA CHARAKTERYSTYKA KARY PORZĄDKOWEJ

1.1. Uwagi wprowadzające

Analizując problematykę stosowania kar porządkowych, w pierwszej kolejności należy odnieść się do kwestii terminologicznych. Ustalenie znaczenia pojęć stanowiących fundament niniejszej publikacji pozwoli na właściwe określenie pola badawczego. Należy więc zwrócić szczególną uwagę na definiowanie pojęcia „kara porządkowa”.

Analiza powinna zostać skupiona na ustaleniu charakteru prawnego kary porządkowej w ramach ogólnego systemu polskiego prawa, a w dalszej kolejności szczegółowo – w ramach postępowań prowadzonych przed sądami bądź organami. Nie może przy tym zostać pominięte ustalenie celu, dla którego kary porządkowe są stosowane w postępowaniach. Cel ten stanowi bowiem jeden z filarów definicji kary porządkowej.

Przechodząc w dalszych rozdziałach do analizy kary porządkowej z punktu widzenia Ordynacji podatkowej, wydaje się właściwe w pierwszej kolejności scharakteryzowanie kary porządkowej w ramach polskich przepisów proceduralnych, które zawarte zostały w Kodeksie postępowania cywilnego, Kodeksie postępowania karnego i Kodeksie postępowania administracyjnego.

1.2. Charakter prawny kary porządkowej

Analizę charakteru prawnego kary porządkowej należy rozpocząć od możliwości zakwalifikowania jej jako instytucji prawnej. Definicja instytucji prawnej nie została zredagowana przez ustawodawcę i w tym zakresie należy posilkować się dorobkiem doktryny. S. Ehrlich wskazuje, że z przepisów prawa konstruowana jest wypowiedź normatywna, natomiast grupa tych wypowiedzi normatywnych, stanowiących pewną całość z punktu widzenia przedmiotu konkretnej regulacji, nazywa się instytucją prawną¹. Instytucja prawna definiowana jest więc jako „wyodrębniony i stanowiący funkcjonalną całość zespół norm prawnych odnoszących się do stosunków w jakiejś dziedzinie życia społecznego (np. własności, małżeństwa); niekiedy mianem tym określa się także zespół działań wyznaczony przez wyodrębniony jako instytucja prawna zespół norm (np. interpelacje) lub osobę albo grupę osób zorganizowaną i działającą na podstawie takiego zespołu norm (np. spółka z o.o.)”². Pojawia się również pojęcie „instytucja społeczna”, która w znaczeniu normatywnym oznacza „pewien zespół norm wyróżniony jako odrębna całość ze względu na to, iż normy te dotyczą działań związanych z jakąś odrębną dziedziną spraw, powiązanych wspólnym celem (np. instytucja małżeństwa, instytucja własności, instytucja przysposobienia)”³.

W tym miejscu należy zauważyć, że niezależnie od rodzaju postępowania, w którym kara porządkowa jest stosowana, składa się na nią zespół norm prawnych ją regulujących. Według S. Wronkowskiej: „Normą prawną nazywa się taką normę postępowania, która została ustanowiona lub uznana przez upoważniony organ państwa. W naszej kulturze przyjmuje się, że normami prawnymi są jedynie takie normy postępowania, które są generalne i zarazem abstrakcyjne”⁴. Natomiast L. Morawski podkreśla, że: „jest to zrekonstruowana z tekstu prawnego dyrektywa postępowania, która w najprostszym przypadku musi odpowiadać wy-

¹ S. Ehrlich, *Wstęp do nauki o państwie i prawie*, Warszawa 1970, s. 99.

² W. Gromski, *Instytucja prawna* [w:] *Wprowadzenie do nauk prawnych. Leksykon tematyczny*, red. A. Bator, Warszawa 2016, s. 229. Podobnie: S. Wronkowska, *Podstawowe pojęcia prawa i prawoznawstwa*, Poznań 2005, s. 117.

³ Z. Ziemiński, *Elementy socjologii*, Poznań 1994, s. 52.

⁴ S. Wronkowska, *Podstawowe pojęcia prawa i prawoznawstwa*, Poznań 2005, s. 18.