

Postępowanie podatkowe

Wprowadzenie do przedmiotu

Podatek. Czy to kara?

Pojęcie kary, winy i odpowiedzialności w
prawie podatkowym

Formalne a materialne prawo podatkowe

- Postępowanie podatkowe - procedura mająca na celu realizację praw i obowiązków, wynikających z materialnego prawa podatkowego.

Postępowanie podatkowe - co to takiego?

Jest to szczególny rodzaj postępowania administracyjnego prowadzonego przez organy podatkowe, za pomocą którego dochodzi do władczej, jednostronnej, publicznoprawnej konkretyzacji stosunku prawnego z zakresu prawa podatkowego.

Źródła prawa

ORDYNACJA PODATKOWA z 29 sierpnia 1997 r.

Ordynacja podatkowa zawiera jednak zarówno normy proceduralne jak i materialnoprawne.

Procedura została skoncentrowana w dziale IV „Postępowanie podatkowe” (art. 120-271).

Regulacja ujęta w Ordynacji podatkowej stanowi samodzielną podstawę do prowadzenia postępowania podatkowego przez uprawnione organy. Stosowanie przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego ma znaczenie poboczne i ogranicza się do uczestnictwa prokuratora (dział IV k.p.a.) oraz skarg i wniosków (dział VIII k.p.a.).

Pomiędzy Ordynacją podatkową a Kodeksem postępowania administracyjnego występują liczne podobieństwa.

Patrz np. art. 120-129 o.p. i art. 6-16 k.p.a.

Etapy postępowania:

- postępowanie wyjaśniające;
- postępowanie wymiarowe;
- określenie obowiązku podatkowego w drodze decyzji;
- postępowanie odwoławcze;
- postępowanie w trybach szczególnych.

W odniesieniu do wybranych kategorii podatków organ wydaje decyzję ustalającą (konstytutywną).

Poza postępowaniem, uregulowanym w dziale IV Ordynacji, występują szczególne przejawy (rodzaje) postępowania podatkowego. Mają one w założeniu charakter pomocniczy. Służą bowiem zgromadzeniu materiału dowodowego, użytego następnie w toku postępowania wymiarowego. Stosuje się do nich pomocniczo przepisy działu IV. Są to:

- czynności sprawdzające (dział V, art. 272-280);
- kontrola podatkowa (dział VI, art. 281-292).

Odrębnie uregulowana jest natomiast kontrola celno-skarbowa, prowadzona przez naczelników urzędów celno-skarbowych na podstawie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej.

Postępowanie podatkowe jest wszczynane np. w konsekwencji wykrycia nieprawidłowości w toku czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej czy uzyskania informacji podatkowych z innych państw.

Organ podatkowy

- Brak definicji w Ordynacji podatkowej.
- Piśmiennictwo określa organ podatkowy jako **podmiot reprezentujący związek publicznoprawny, w którego zakresie kompetencji leży wykonywanie czynności związanych z wymiarem i poborem podatków.**
- Organ podatkowy ma określoną właściwość miejscową, rzeczową i funkcjonalną
- Występują obecnie w dwóch pionach - państwowe i samorządowe.

Organy podatkowe

Pierwszej instancji

- naczelnik urzędu skarbowego
- naczelnik urzędu celno-skarbowego
- Szef Krajowej Administracji Skarbowej (np. *w sprawach stwierdzenia nieważności decyzji, wznowienia postępowania, zmiany lub uchYLENIA decyzji lub stwierdzenia jej wygaśnięcia*)
- wójt, burmistrz, prezydent, starosta, marszałek

Odwoławcze (drugiej instancji)

- dyrektor izby administracji skarbowej
- naczelnik urzędu celno-skarbowego (*w przypadku, gdy prowadził kontrolę celno-skarbową a następnie postępowanie zakończone decyzją*)
- Szef Krajowej Administracji Skarbowej
- samorządowe kolegium odwoławcze



Krajowa Administracja
Skarbowa

Jednostki Krajowej Administracji Skarbowej



Ministerstwo Finansów
Krajowa Administracja
Skarbowa
ul. Świętokrzyska 12
00-918 Miejscowość
www.kas.gov.pl

Kompetencje Szefa KAS

- 1) organ pierwszej instancji w sprawach stwierdzenia nieważności decyzji, wznowienia postępowania, zmiany lub uchylecia decyzji lub stwierdzenia jej wygaśnięcia – z urzędu;
- 2) **organ odwoławczy** od decyzji wydanych w sprawach, o których mowa w pkt 1 i 7;
- 3) organ właściwy w sprawach porozumień dotyczących ustalenia cen transferowych;
- 4) organ właściwy w sprawach dotyczących interpretacji przepisów prawa podatkowego, o których mowa w art. 14b § 1, w zakresie określonym w art. 14e § 1;
- 5) organ właściwy w sprawach informacji przekazywanych przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe o założonych i zlikwidowanych rachunkach bankowych związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej;
- 6) organ właściwy w sprawach opinii zabezpieczających;
- 7) organ pierwszej instancji w sprawach, o których mowa w art. 119g § 1 i 8;
- 8) organ właściwy w sprawach dotyczących informacji o schematach podatkowych

Pozostałe organy podatkowe

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej jest organem podatkowym – jako organ właściwy w sprawach dotyczących wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego, o których mowa w art. 14b § 1 i w art. 14e § 1a (*wydanie, zmiana, stwierdzeni wygaśnięcia interpretacji indywidualnej*).

Minister właściwy do spraw finansów publicznych jest organem podatkowym – jako organ właściwy w sprawach, o których mowa w art. 14a § 1 (*interpretacje ogólne i objaśnienia podatkowe*).

Szczególne organy podatkowe

Art. 13a. Rada Ministrów może, w drodze rozporządzenia, nadać uprawnienia organów podatkowych:

- 1) Szefowi Agencji Wywiadu,
- 2) Szefowi Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego,
- 3) Szefowi Centralnego Biura Antykorupcyjnego,
- 4) Szefowi Służby Wywiadu Wojskowego,
- 5) Szefowi Służby Kontrwywiadu Wojskowego

– jeżeli jest to uzasadnione ochroną informacji niejawnych i wymogami bezpieczeństwa państwa.

**Ogólny nadzór w sprawach
podatkowych wykonuje
Szef Krajowej Administracji
Skarbowej
(dawniej funkcję tę pełnił Minister
Finansów)**

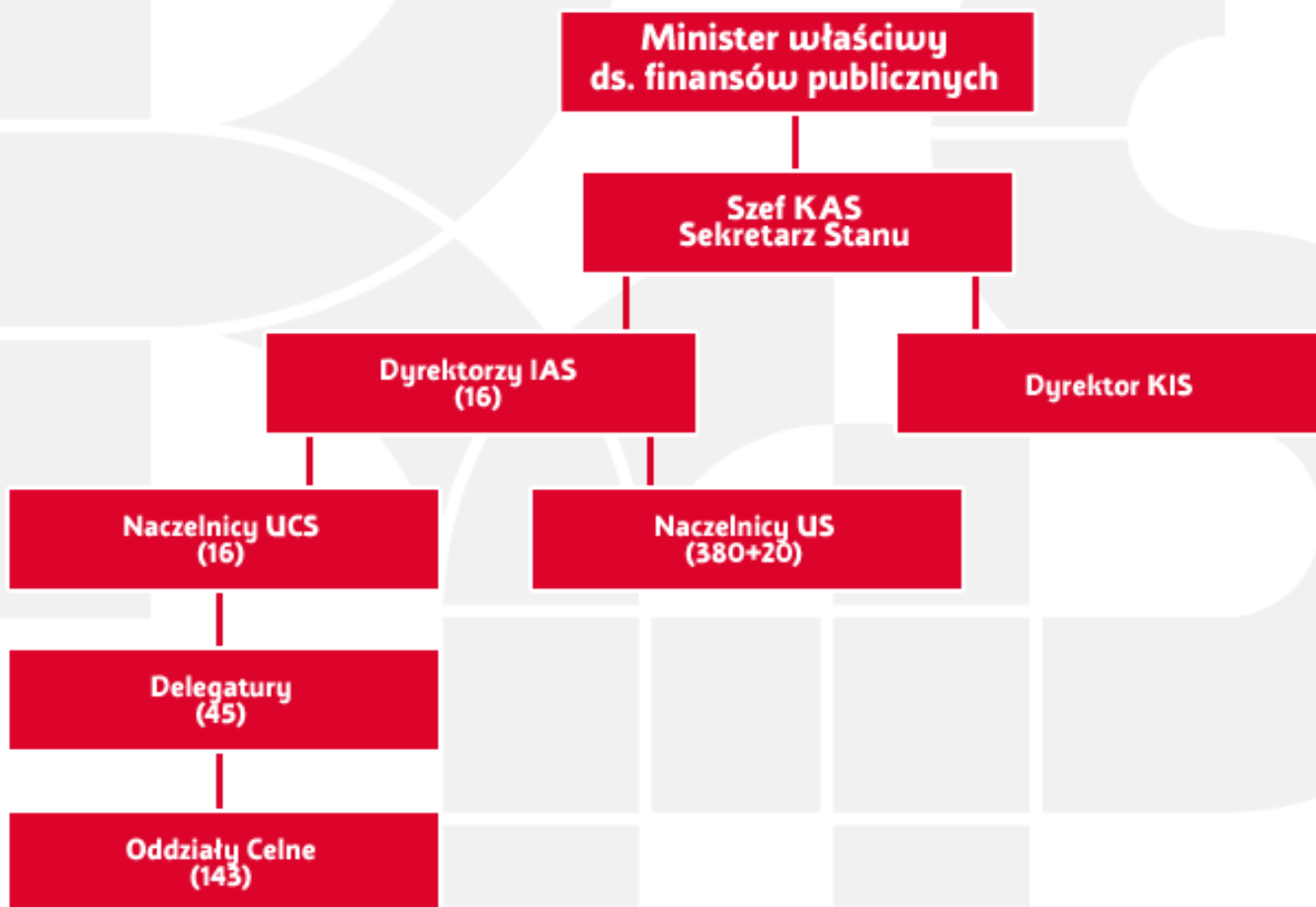
Umocowanie systemowe Szefa KAS

Art. 13 ustawy o KAS

1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej podlega ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych.
2. Szefa Krajowej Administracji Skarbowej – sekretarza stanu w urzędzie obsługującym ministra właściwego do spraw finansów publicznych – powołuje Prezes Rady Ministrów, na wniosek ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

https://www.gov.pl/web/finanse#p_p_id_101_INSTANCE_MS2w_

Krajowa Administracja Skarbowa - Struktura



Właściwość:

- miejscowa;
- rzeczowa;
- instancyjna.

Art. 15

§ 1. Organy podatkowe przestrzegają z urzędu swojej właściwości rzeczowej i miejscowej.

§ 2. Właściwość rzeczowa i miejscowa jest ustalana z uwzględnieniem również zakresu zadań i terytorialnego zasięgu działania organów podatkowych, określonych na podstawie odrębnych przepisów.

Art. 16 Właściwość rzeczową organów podatkowych ustala się według przepisów określających zakres ich działania.

Naruszenie właściwości stanowi podstawę do stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej!

Niezmiennność właściwości

Art. 18b

§ 1. Organy podatkowe właściwe w dniu wszczęcia postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej do określenia lub ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego pozostają właściwe we wszystkich sprawach związanych ze zobowiązaniem podatkowym, które jest przedmiotem postępowania lub kontroli, chociażby w trakcie postępowania lub kontroli nastąpiło zdarzenie powodujące zmianę właściwości.

§ 2. Jeżeli zdarzenie powodujące zmianę właściwości organu podatkowego nastąpiło po zakończeniu kontroli podatkowej, organem właściwym miejscowo w sprawie, której ta kontrola dotyczy, pozostaje organ właściwy w dniu wszczęcia kontroli podatkowej.

Rozstrzyganie sporów o właściwość

Art. 19

§ 1. Spory o właściwość rozstrzyga:

1) między naczelnikami urzędów skarbowych działających na obszarze właściwości miejscowej tego samego dyrektora izby administracji skarbowej - dyrektor tej izby administracji skarbowej;

2) między naczelnikami urzędów skarbowych działających na obszarze właściwości miejscowych różnych dyrektorów izb administracji skarbowej - Szef Krajowej Administracji Skarbowej;

3) między naczelnikami urzędów celno-skarbowych działających na obszarze właściwości miejscowej tego samego dyrektora izby administracji skarbowej - dyrektor tej izby administracji skarbowej;

4) między naczelnikami urzędów celno-skarbowych działających na obszarze właściwości miejscowej różnych dyrektorów izb administracji skarbowej - Szef Krajowej Administracji Skarbowej;

4a) między naczelnikami urzędów skarbowych a naczelnikami urzędów celno-skarbowych - Szef Krajowej Administracji Skarbowej;

5) między wójtem, burmistrzem (prezydentem miasta), starostą albo marszałkiem województwa a naczelnikiem urzędu skarbowego lub naczelnikiem urzędu celno-skarbowego - sąd administracyjny;

6) między wójtami, burmistrzami (prezydentami miast) i starostami - wspólne dla nich samorządowe kolegium odwoławcze, a w razie braku takiego kolegium - sąd administracyjny;

7) między marszałkami województw - sąd administracyjny;

8) w pozostałych przypadkach - Szef Krajowej Administracji Skarbowej.

Strona postępowania

- Stroną w postępowaniu podatkowym jest podatnik, płatnik, inkasent lub ich następca prawny, a także osoba trzecia, o której mowa w art. 110–117c, która z uwagi na swój interes prawny żąda czynności organu podatkowego, do której czynność organu podatkowego się odnosi lub której interesu prawnego działanie organu podatkowego dotyczy.
- Zdolność prawną i zdolność do czynności prawnych w sprawach podatkowych ocenia się według przepisów prawa cywilnego, jeżeli przepisy prawa podatkowego nie stanowią inaczej.

Jakie są najczęstsze problemy?

Czy członek zarządu osoby prawnej może być stroną w postępowaniu toczonym wobec tej osoby prawnej?

Czy byli członkowie zarządu spółki mogą być stronami w postępowaniu prowadzonym wobec tej spółki?

Czy spadkobierca może być stroną postępowania, toczonego wobec spadkodawcy?

Czy podatnik może być stroną postępowania, prowadzonego w stosunku do płatnika, który nie pobrał podatku?

Czy wspólnie opodatkowani małżonkowie mogą być stroną postępowania o zwrot nadpłaty w podatku dochodowym od osób fizycznych?

**Wyłączenie organu
podatkowego
a
wyłączenie pracownika
organu podatkowego**

Wyłączenie pracownika/funkcjonariusza z mocy prawa

Wyłączeniu od udziału w postępowaniu podlega:

- **funkcjonariusz** Służby Celno-Skarbowej;
- **pracownik** urzędu gminy (miasta), starostwa, urzędu marszałkowskiego, izby administracji skarbowej, Krajowej Informacji Skarbowej, urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych oraz członek samorządowego kolegium odwoławczego...



Przypadki wyłączenia pracownika

... w sprawach dotyczących zobowiązań podatkowych oraz innych spraw normowanych przepisami prawa podatkowego, w których:

- 1) są stroną;
- 2) pozostają ze stroną w takim stosunku prawnym, że rozstrzygnięcie sprawy może mieć wpływ na ich prawa lub obowiązki;
- 3) stroną jest ich małżonek, rodzeństwo, wstępny, zstępny lub powinowaty do drugiego stopnia (przyczyny wyłączenia trwają także po ustaniu małżeństwa, przysposobienia, opieki lub kurateli!);
- 4) stronami są osoby związane z nimi z tytułu przysposobienia, opieki lub kurateli (przyczyny wyłączenia trwają także po ustaniu małżeństwa, przysposobienia, opieki lub kurateli!);
- 5) byli świadkami lub biegłymi, byli lub są przedstawicielami podatnika albo przedstawicielem podatnika jest jedna z osób wymienionych w pkt 3 i 4;
- 6) brali udział w wydaniu zaskarżonej decyzji;
- 7) zaistniały okoliczności, w związku z którymi wszczęto przeciw nim postępowanie służbowe, dyscyplinarne lub karne;
- 8) stroną jest osoba pozostająca wobec nich w stosunku nadrzędności służbowej.

Wyłączenie na wniosek

- Bezpośredni przełożony pracownika lub funkcjonariusza jest **obowiązany** na jego żądanie lub na żądanie strony albo z urzędu wyłączyć go od udziału w postępowaniu, jeżeli zostanie uprawdopodobnione istnienie okoliczności niewymienionych w § 1, które mogą wywołać wątpliwości co do bezstronności pracownika lub funkcjonariusza.

Ale to nie jest sposób na uniknięcie pracy...

Przepis art. 130 § 3 O.p. ma charakter gwarancyjny – służyć ma zapewnieniu bezstronnego wykonywania czynności w postępowaniu podatkowym, w każdym jego stadium, w tym także przy wydawaniu aktu kończącego postępowanie pierwszoinstancyjne. Jego istotą jest eliminacja nawet potencjalnych wątpliwości co do braku bezstronności pracownika organu. Przy czym dla jego zastosowania **wystarczające jest uprawdopodobnienie**, a nie udowodnienie, istnienia okoliczności, które mogą wywołać, a nie wywołują wątpliwości co do bezstronności pracownika. W konsekwencji dla wyłączenia pracownika w oparciu o omawianą podstawę prawną wymagane jest wyłącznie wykazanie, że mogą istnieć wątpliwości co do jego bezstronności, a nie, że jest on rzeczywiście stronniczy.

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 grudnia 2013 r., sygn. III SA/Wa 1666/13

Konsekwencją wyłączenia pracownika lub funkcjonariusza jest obowiązek wyznaczenia przez organ innego pracownika lub funkcjonariusza do prowadzenia sprawy.

Zastępcę członka SKO wyznacza prezes. W przypadku gdy SKO na skutek wyłączenia jego członków nie może załatwić sprawy z braku pełnego składu orzekającego, Prezes Rady Ministrów, w drodze postanowienia, wyznacza do załatwienia sprawy inne samorządowe kolegium odwoławcze.

**Nie należy utożsamiać
piastuna organu z
organem podatkowym!**

Wyłączenie organu

Naczelnik urzędu skarbowego (i odpowiednio celno-skarbowego) podlega wyłączeniu od załatwiania spraw dotyczących zobowiązań podatkowych lub innych spraw normowanych przepisami prawa podatkowego, w przypadku gdy sprawa dotyczy:

- 1) naczelnika urzędu skarbowego albo jego zastępcy;
- 2) dyrektora izby administracji skarbowej albo jego zastępcy;
- 3) małżonka, rodzeństwa, wstępnych, zstępnych albo powinowatych do drugiego stopnia osób wymienionych w pkt 1 albo 2;
- 4) osoby związanej stosunkiem przysposobienia, opieki lub kurateli z osobą wymienioną w pkt 1 albo 2;
- 5) podmiotu, z którym osoby wymienione w pkt 1–4 pozostają w takim stosunku prawnym, że rozstrzygnięcie sprawy może mieć wpływ na ich prawa lub obowiązki.

**A co jeżeli pracownik lub
organ nie zostali
wyłączeni?**

**Art. 240 § 1. W sprawie
zakończonych decyzją ostateczną
wznawia się postępowanie, jeżeli:**

**3) decyzja wydana została przez
pracownika lub organ podatkowy,
który podlega wyłączeniu
stosownie do art. 130-132**

Sprawa pierwsza

Sąd wskazał, że decyzją z dnia 17 maja 2012 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego w B. orzekł zabezpieczeniu zobowiązania w podatku VAT za kilka miesięcy 2010 i 2011 r. Decyzja ta została zaskarżona do Dyrektora IS który następnie wydał decyzję z dnia 28 sierpnia 2012 r. utrzymującą w mocy decyzję organu pierwszej instancji.

Następnie, spółka pismem z dnia 28 stycznia 2013 r. wniosła **o stwierdzenie nieważności** ww. decyzji ostatecznej o zabezpieczeniu, **powołując się na rażące naruszenie prawa z powodu utrzymania nią w mocy decyzji doręczonej osobie nieuprawnionej**, czyli niewprowadzonej do obrotu prawnego. Dyrektor IS decyzją z dnia 5 marca 2013 r. odmówił stwierdzenia nieważności decyzji z dnia 28 sierpnia 2012 r., a kolejną decyzją z dnia 15 maja 2013 r. utrzymał ją w mocy. Dyrektor IS stwierdził również, że w sprawie nie znalazł zastosowania art. 130 § 1 pkt 6 Ord, albowiem dotyczy on wyłączenia pracownika w takiej sytuacji, **gdy ten sam pracownik rozpatrywałby sprawę w pierwszej i drugiej instancji w danym postępowaniu, a nie w postępowaniu o stwierdzenie nieważności i postępowaniu zwykłym.**

Ostateczną decyzję z dnia 28 sierpnia 2012 r., wydaną w drugiej instancji w trybie zwykłym przez Dyrektora IS w przedmiocie zabezpieczenia podpisała B. K., wicedyrektor Izby Skarbowej w B. i zarazem pracownik działający z upoważnienia dyrektora tej Izby jako organu podatkowego. Ta sama osoba, działając w tym samym charakterze, podpisała również w postępowaniu nadzwyczajnym decyzję Dyrektora IS z dnia 5 marca 2013 r., wydaną w pierwszej instancji w tym właśnie postępowaniu, którą odmówiono stwierdzenia nieważności decyzji z dnia 28 sierpnia 2012 r.

Na decyzję została przez Spółkę wniesiona skarga, uwzględniona przez WSA w Białymstoku. Na orzeczenie WSA skargę kasacyjną wniósł Dyrektor IS.

NSA oddalił skargę kasacyjną, ale wskazał że: „nie można zapominać o tym, że w ramach postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności bada się między innymi to, czy w danej decyzji z postępowania zwykłego tkwią określone wady. Uwzględniając taki zaś punkt widzenia, w sposób w pełni uprawniony można przyjąć, że postępowanie nadzwyczajne dotyka bezpośrednio tego, co przyjęto w decyzji wydanej w trybie zwykłym, czy też tego, co towarzyszyło jej wydaniu. Oznacza to, że w ramach postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności ocenia się szeroko rozumiane elementy tkwiące w decyzji trybu zwykłego.

W związku z zakresem tej właśnie oceny, uznać należy, że nie powinna jej dokonywać ta sama osoba, która wydała decyzję w trybie zwykłym. Osoba taka nie powinna bowiem brać udziału w kontrolowaniu prawidłowości decyzji, uprzednio przez nią podpisanej, i to pod kątem ewentualnie oceny ciężkich wad, czy też naruszeń mającej w niej tkwić. Osoba taka potencjalnie miałaby bowiem stwierdzać, że niejako dopuściła się tych ciężkich naruszeń, co z istoty swojej wywołuje uzasadnione wątpliwości co do jej bezstronności i właściwego standardu obiektywizmu.”

Sprawa druga

Decyzją z dnia 20 lipca 2009 r., wydaną po ponownym rozpatrzeniu wniosku skarżącego o umorzenie zaległości podatkowych, Prezydent Miasta K. odmówił przyznania Spółdzielni wnioskowanej ulgi.

Decyzją z dnia 20 sierpnia 2010 r. Samorządowe Kolegium Odwoławcze w K. utrzymało w mocy decyzję organu pierwszej instancji.

Powyższa decyzja została zaskarżona a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie uwzględnił skargę, uznając, że w sprawie doszło do naruszenia art. 130 § 1 pkt 6 O.p. Przy wydawaniu kolejnych decyzji w sprawie: z dnia 25 kwietnia 2007 r., 24 grudnia 2008 r. i 20 sierpnia 2010 r., w składzie organu odwoławczego brała udział ta sama osoba. W przypadku wyłączenia członka organu kolegiального nie ustanowiono odrębnych przesłanek wyłączenia, gdyż członek organu kolegiального podlega wyłączeniu na takich samych podstawach, jak pracownik.

W skardze kasacyjnej od powyższego wyroku Samorządowe Kolegium Odwoławcze w K. wniosło o jego uchylenie w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Krakowie oraz o zasądzenie kosztów postępowania.

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego **rację w powyższym sporze należy przyznać Samorządowemu Kolegium Odwoławczemu**, gdyż interpretacja art. 130 § 1 pkt 6 O.p. dokonana przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie nosi znamiona nieuprawnionej wykładni rozszerzającej.

W kontrolowanej przez Sąd pierwszej instancji sprawie **wskazany członek kolegium brał udział w rozstrzygnięciu sprawy jedynie jako członek organu odwoławczego (na poziomie drugiej instancji), nie uczestniczył natomiast w postępowaniu pierwszoinstancyjnym**. Ani literalne brzmienie przepisów O.p., normujących instytucję wyłączenia pracownika, ani system gwarancji procesowych, wynikający bezpośrednio z przepisów Konstytucji RP, ani cytowany wyrok Trybunału Konstytucyjnego i jego uzasadnienie nie dają podstaw do takiej wykładni art. 130 §1 pkt 6 O.p., która rozciągałaby jego zastosowanie również na sytuacje, gdy organ odwoławczy rozpoznaje sprawę ponownie na skutek bądź to uprzedniego uchylecia decyzji organu pierwszej instancji i przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia temu organowi, bądź też uchylecia decyzji organu odwoławczego w postępowaniu sądownoadministracyjnym i przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia organowi drugiej instancji. Omawiany przepis stosuje się jedynie do sytuacji, gdy ta sama osoba uczestniczy w wydaniu decyzji w sprawie zarówno w postępowaniu przed organem pierwszej instancji, jak i w postępowaniu prowadzonym przez organ odwoławczy, a także do przypadków, kiedy zaskarżenie decyzji ostatecznej realizowane jest w trybach nadzwyczajnych