



Rocznik 2009

Spis treści:

STUDIA

Adam Bartosiewicz

Stosunek podatkowoprawny na tle konstrukcji prawnej podatku

Adam Kucharski

Podstawowe problemy działania materialnego prawa podatkowego w czasie

ARTYKUŁY

Tomasz Jezierski

Przeniesienie statutowej siedziby spółki europejskiej

Krzysztof Lasiński-Sulecki, Wojciech Morawski

Zakres związania państwa-strony metodą unikania podwójnego opodatkowania przewidzianą w umowie bilateralnej. Przyczynek do dyskusji

Dariusz Strzelec

Postępowanie podatkowe, przepisy proceduralne, stosowanie prawa podatkowego. Zagadnienia pojęciowo-terminologiczne

© Copyright by Katedra Prawa Finansów Publicznych
Wydział Prawa i Administracji
Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu
Polska

Toruń 2009

Rada programowa:

Przewodniczący Rady programowej:

Prof. dr hab. Bogumił Brzeziński

Członkowie Rady programowej:

Prof. dr hab. Jan Głuchowski

Prof. dr hab. Marek Kalinowski

Prof. dr hab. Włodzimierz Nykiel

Recenzent:

prof. dr hab. Zbigniew Ofiarski

Redakcja:

Redaktor Naczelny

Dr Agnieszka Olesińska

Sekretarz redakcji:

Dr Ewa Prejs

Kontakt:

Katedra Prawa Finansów Publicznych
Wydział Prawa i Administracji
Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu
ul. Gagarina 15
87-100 Toruń
Polska

tel. +48 56 611 40 86

fax. +48 56 611 40 89

<http://www.trp.umk.pl>
redakcja@trp.umk.pl

Projekt okładki:

Ewa Prejs

POSTĘPOWANIE PODATKOWE, PRZEPISY PROCEDURALNE, STOSOWANIE PRAWA PODATKOWEGO. ZAGADNIENIA POJĘCIOWO- TERMINOLOGICZNE

DARIUSZ STRZELEC

SPIS TREŚCI:

| | |
|---|-----|
| 1. Wprowadzenie | 176 |
| 2. Treść pojęcia „postępowanie podatkowe” | 177 |
| 3. Proceduralne a materialne przepisy prawa podatkowego | 181 |
| 4. Stosowanie a przestrzeganie prawa podatkowego | 183 |
| 5. Podsumowanie | 191 |

1. WPROWADZENIE

Dynamicznemu rozwojowi prawa podatkowego od początku lat dziewięćdziesiątych towarzyszy istotny rozwój nauki prawa podatkowego⁶⁹², którego przejawem jest obszerne piśmiennictwo. Wskazuje się, iż opracowania z tej dziedziny mają różny cel, prezentują różny poziom refleksji praktycznej i teoretycznej⁶⁹³. Niekiedy poglądy formułowane w piśmiennictwie naukowym wprowadzają niepotrzebne nieporozumienia terminologiczne. Dotyczy to nie tylko kwestii drugoplanowych, ale również zagadnień kluczowych dla właściwego rozumienia poszczególnych instytucji prawa podatkowego. Przykładowo, w ostatnich latach w dogmatyce prawa podatkowego pojawia się tendencja do procesualizowania poszczególnych unormowań należących do ogólnego prawa podatkowego. Towarzyszy jej tworzenie specyficznej siatki pojęciowej, niezależnej od terminów

⁶⁹² B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2003, s. 119.

⁶⁹³ B. Brzeziński, *O znaczeniu dyscypliny metodologicznej w nauce prawa podatkowego*, [w:] *Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Poznań 2003, s. 73.

występujących w języku prawnym i prawniczym, oraz nadawanie nowego znaczenia zespołom norm już istniejących. Może to prowadzić do zacierania się różnic pomiędzy konstrukcjami o charakterze materialnoprawnym a przepisami procesowymi. Narosło na tym tle wątpliwości dotyczą trzech powiązanych ze sobą kwestii. Pierwsza związana jest ze sposobem rozumienia pojęcia „postępowanie podatkowe”, „procedura podatkowa” i rozstrzygnięciem, czy na gruncie obowiązujących przepisów mamy do czynienia z jedną procedurą podatkową, czy może mozaiką różnego rodzaju procedur rozsianych w rozmaitych przepisach podatkowych. Druga – nierozzerwalnie w mojej ocenie związana z pierwszą - dotyczy właściwego umiejscowienia norm proceduralnych w systemie prawa podatkowego. Ostatnia, ocierająca się o zagadnienia ogólnej teorii prawa, dotyczy pojęcia „stosowanie prawa” i odpowiedzi na pytanie, czy monopol na stosowanie prawa podatkowego mają organy podatkowe, czy może również o działaniach podatników związanych ze składaniem deklaracji podatkowych w procesie samoobliczenia podatku należałoby mówić, iż stanowią przejaw stosowania prawa.

Niniejsze opracowanie jest próbą uporządkowania zagadnień, dotyczących tych właśnie wątpliwości.

2. TREŚĆ POJĘCIA „POSTĘPOWANIE PODATKOWE”

W piśmiennictwie podatkowym można spotkać się ze zbiorczym określeniem „postępowania w sprawach podatkowych”, w ramach którego wyróżnić można kilka postępowań odnoszących się do spraw podatkowych o zróżnicowanym charakterze prawnym⁶⁹⁴. Wśród nich, „niektóre mają zastosowanie wyłącznie do spraw podatkowych (np. postępowanie podatkowe, czynności sprawdzające, kontrola podatkowa), inne natomiast są postępowaniami uniwersalnymi, prowadzonymi w różnych sprawach, wśród których mogą być również sprawy podatkowe, np. postępowanie egzekucyjne i zabezpieczające, kontrola i postępowanie skarbowe”⁶⁹⁵.

Przedmiotem analizy w niniejszym opracowaniu są przepisy Ordynacji podatkowej⁶⁹⁶ i do tych przepisów ograniczone zostaną rozważania. Unormowane przepisami Ordynacji podatkowej postępowanie podatkowe służy realizacji norm zawartych w przepisach

⁶⁹⁴ M. Masternak, *Rodzaje postępowań w sprawach podatkowych*, [w:] *Księga pamiątkowa ku czci Docenta Eligiusza Drgasa*, Toruń 1998, s. 101.

⁶⁹⁵ *Loc. cit.*

⁶⁹⁶ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 137, poz. 926 ze zm.).

materialnego prawa podatkowego. W przepisach tych nie znajdziemy definicji postępowania podatkowego⁶⁹⁷. Natomiast w literaturze przedmiotu można spotkać węższy i szerszy sposób rozumienia tego terminu⁶⁹⁸. Przez postępowanie podatkowe w ujęciu węższym rozumie się postępowanie w zakresie czynności sprawdzających, kontrolę podatkową oraz właściwe postępowanie podatkowe. Oprócz tego formułowane są poglądy w sposób szeroki ujmujące treść tego pojęcia⁶⁹⁹. Zgodnie z nimi, postępowanie podatkowe obejmuje także czynności prawne oraz faktyczne podejmowane, nie tylko przez organy podatkowe (tj. czynności sprawdzające i kontrola podatkowa), ale także przez podmioty zobowiązane stosunków podatkowych, zmierzające do konkretyzacji zobowiązania podatkowego (np. zgłoszenie rejestracyjne na potrzeby podatku od towarów i usług). Innymi słowy, postępowanie podatkowe w ujęciu szerszym obejmuje - zdaniem zwolenników takiego rozumienia tego pojęcia - wszelkie inne czynności będące treścią wzajemnych stosunków pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym⁷⁰⁰. W tak szeroko pojmowanym pojęciu postępowania wyróżnia się: postępowanie wstępne, którego celem jest zaewidencjonowanie podatnika i zgromadzenie materiału dowodowego ułatwiającego późniejszy wymiar i pobór podatku, oraz właściwe postępowanie wymiarowe i poborcze.

Warto zauważyć, iż wątpliwości podobnej natury istniały także w doktrynie prawa administracyjnego, w której również nie było jednolitego poglądu, jeśli chodzi o postępowanie administracyjne i jego zakres⁷⁰¹. Ujmując na potrzeby niniejszego opracowania problem w pewnym uproszczeniu, można wskazać, iż wyróżniano pojęcie postępowania administracyjnego w szerokim i ścisłym znaczeniu⁷⁰². Między poszczególnymi poglądami pojawiały się rozbieżności terminologiczne, ale generalnie w szerszym ujęciu postępowanie administracyjne - to całokształt przepisów proceduralnych prawa administracyjnego, na podstawie których działają organy, a postępowanie w ujęciu węższym lub też ścisłym - to przepisy regulujące działalność organów kończąca się w formie decyzji. Wielu z autorów

⁶⁹⁷ H. Dzwonkowski, *Zakres i struktura postępowania podatkowego*, PiP 7/2000, s. 18.

⁶⁹⁸ Zob. B. Brzeziński, W. Nykiel, *Uwagi o treści i zakresie pojęcia „procedura podatkowa”*, [w:] *Procedura administracyjna wobec wyzwań współczesności*, Profesorowi zwyczajnemu dr hab. Januszowi Borkowskiemu przyjaciele i uczniowie, Łódź 2004, s. 55–61; *Prawo podatkowe*, red. L. Etel, Warszawa 2008, s. 226.

⁶⁹⁹ H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury podatkowe*, Warszawa 2006, s. 33.

⁷⁰⁰ Por. R. Mastalski, *Postępowanie podatkowe*, [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. III. *Instytucje budżetowe*, red. M. Weralski, Ossolineum 1985, s. 230; H. Dzwonkowski, *Powstawanie i wymiar zobowiązań podatkowych*, Warszawa 2003.

⁷⁰¹ Np. K. Jandy-Jendrośka, J. Jendrośka, *Instytucje postępowania administracyjnego. Zagadnienia ogólne*, [w:] *Instytucje prawa administracyjnego europejskich państw socjalistycznych*, red J. Starościec, Wrocław 1973, s. 330.

⁷⁰² Zob. B. Graczyk, *Postępowanie administracyjne. Zarys systemu*, Warszawa 1953, s. 13.

opowiadało się za wąskim ujęciem pojęcia postępowania administracyjnego⁷⁰³. W tym zakresie warto zwrócić uwagę na pogląd M. Zimmermanna, który określając pojęcie postępowania administracyjnego jako całokształt przepisów proceduralnych regulujących ciąg czynności procesowoprawnych organów i innych uczestników postępowania, podejmowanych w celu wydania aktu administracyjnego, nazwał ten typ postępowania – postępowaniem jurysdykcyjnym⁷⁰⁴.

W literaturze podatkowej dominuje węższy sposób rozumienia pojęcia „postępowanie podatkowe”⁷⁰⁵. W ramach postępowania prowadzonego na podstawie przepisów Działu IV o.p. następuje, w drodze decyzji, konkretyzacja norm materialnego prawa podatkowego. W związku z tym postępowanie normowane tymi przepisami również można określić jako tzw. jurysdykcyjne postępowanie podatkowe⁷⁰⁶. „Z całokształtu unormowań zawartych w Ordynacji podatkowej, a szczególnie w Dziale IV można wysnuć wniosek, iż postępowanie podatkowe jest szczególnym postępowaniem administracyjnym, w którym powstają indywidualne zewnętrzne akty konkretyzujące prawa i obowiązki podmiotów podatkowych”⁷⁰⁷. Tym samym postępowanie podatkowe w takim znaczeniu, jakie daje się wywieść z obowiązujących przepisów różni się od prezentowanego niekiedy w doktrynie sposobu rozumienia tego pojęcia⁷⁰⁸. Nie obejmuje ono bowiem wszystkich działań organów podatkowych oraz podmiotów zobowiązań podatkowych, lecz tylko takie czynności, które ukierunkowane są na wydanie aktu administracyjnego⁷⁰⁹. W obecnym stanie prawnym najczęściej dochodzi do zrealizowania zobowiązania podatkowego przez podatnika w drodze samoobliczenia, bądź płatnika w drodze obliczenia płatniczego, bez konieczności wszczynania postępowania podatkowego. Postępowanie podatkowe, prowadzone w celu zapewnienia właściwego wykonania wynikających z materialnego prawa podatkowego obowiązków, jest drogą realizacji norm prawa materialnego fakultatywną bądź wyłączną. Pierwsza dotyczyć będzie sytuacji, gdy decyzja organu, wydana w następstwie przeprowadzonego postępowania, umożliwi właściwe wykonanie przepisów materialnego

⁷⁰³ J. Starościak, *Wprowadzenie do prawa administracyjnego europejskich państw socjalistycznych*, Warszawa 1968, s. 232; S. Kasznica, *Polskie prawo administracyjne. Pojęcia i instytucje zasadnicze*, Poznań 1947, s. 121.

⁷⁰⁴ M. Zimmermann, *Z rozważań nad postępowaniem jurysdykcyjnym i pojęciem strony w kodeksie postępowania administracyjnego. Księga pamiątkowa prof. dr K. Stefki*, Wrocław 1967, s. 433–446.

⁷⁰⁵ Zob. B. Brzeziński, W. Nykiel, *op. cit.*, s. 55–61.

⁷⁰⁶ Np. B. Brzeziński, W. Nykiel, *op. cit.*, s. 57; M. Masternak, *op. cit.*, s. 103.

⁷⁰⁷ M. Masternak, *op. cit.*, s. 103.

⁷⁰⁸ Zob. R. Mastalski, *Postępowanie podatkowe*, [w:] *System...*, *op. cit.*

⁷⁰⁹ M. Masternak, *op. cit.*, s. 103.

prawa podatkowego wcześniej nieprzestrzeżanego (określa właściwą kwotę podatku do zapłaty). Wszczęcie postępowania podatkowego będzie następstwem ujawnienia, w ramach czynności sprawdzających lub kontrolnych, okoliczności zaistniałych w przeszłości, które to wszczęcie uzasadniają. Druga dotyczy sytuacji, w których przepisy przewidują, iż konkretyzacja pewnych obowiązków następuje wyłącznie w ramach postępowania podatkowego, gdy rozstrzygnięcie organu podatkowego, wydane po przeprowadzeniu postępowania, kształtuje nową sytuację prawną.

Obok postępowania jurysdykcyjnego Ordynacja podatkowa reguluje jeszcze dwa inne rodzaje postępowań, tj. czynności sprawdzające i kontrolę podatkową⁷¹⁰. Przy czym, o ile z jurysdykcyjnym postępowaniem podatkowym mamy do czynienia w zasadzie przy rozstrzygnięciu wszystkich spraw podatkowych, w których konkretyzacja przepisów materialnego prawa podatkowego następuje w drodze decyzji wydawanej przez organ, o tyle czynności sprawdzające oraz kontrola podatkowa nie mają takiego charakteru. Istotnego znaczenia nabierają w związku z realizacją zobowiązań podatkowych w drodze samoobliczenia i przesunięciem punktu ciężkości, jeśli chodzi o aktywność organów - z dokonywania wymiaru na jego kontrolę. Ustalenia dokonane w trakcie czynności sprawdzających lub kontroli podatkowej mogą stanowić podstawę do wszczęcia postępowania jurysdykcyjnego. Możliwe są również sytuacje, w których zakończenie czynności sprawdzających czy kontroli podatkowej nie spowoduje podjęcia dalszych czynności postępowania, gdyż nie stwierdzono nieprawidłowości lub podatnik skorzystał z prawa dokonania korekty. Ponadto wśród przepisów Ordynacji podatkowej wyróżnić można postępowanie dotyczące wydawania zaświadczeń (Dział VIII) oraz indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego dokonywanych przez Ministra Finansów⁷¹¹. Do obu poprzez odesłania zawarte odpowiednio w art. 306k oraz art. 14h - stosuje się pewne przepisy Działu IV.

Przepisy normujące postępowanie podatkowe zamieszczone w Dziale IV określają sytuację strony w postępowaniu oraz pewien „ciąg wzajemnie uwarunkowanych czynności strony i organu, dotyczący, takiego samego sposobu działania, potencjalnie dla każdej sprawy

⁷¹⁰ *Prawo podatkowe*, red. L. Etel, Warszawa 2008, s. 226.

⁷¹¹ Zob. B. Brzeziński, M. Masternak, *Instytucja wiążących interpretacji w Ordynacji podatkowej*, Mon. Pod. 4/2005, s. 11-14; W. Nykiel, D. Strzelec, *Interpretacje przepisów prawa wydawane w indywidualnych sprawach*, PP 5/2007.

i w zasadzie niezależnie od tego, o co *in merito* pójdzie⁷¹². Przepisy te znajdują zastosowanie, gdy organ w drodze decyzyjnej koryguje bądź ustala wysokość zobowiązania podatkowego. Według tych zasad prowadzone są postępowania dotyczące odpowiedzialności płatnika bądź orzeczenia odpowiedzialności osoby trzeciej, ewentualnie organ orzeka o zabezpieczeniu wykonania zobowiązania podatkowego, a także rozpatrywane są wnioski dotyczące stwierdzenia nadpłaty⁷¹³ bądź ulg indywidualnych⁷¹⁴. Nie można jednak w takiej sytuacji argumentować - tak, jak to się niekiedy dzieje w literaturze przedmiotu - iż są to różne procedury bądź różne rodzaje postępowań⁷¹⁵. Właściwsze jest przyjęcie, iż są to postępowania, których przedmiotem jest konkretyzacja różnych norm materialnego prawa podatkowego.

3. PROCEDURALNE A MATERIALNE PRZEPISY PRAWA PODATKOWEGO

W ogólnej teorii prawa formułuje się różnego rodzaju kryteria systematyzujące przepisy prawa oraz wynikające z nich normy prawne. Wśród wielu klasyfikacji, niekwestionowany jest podział norm na merytoryczne, stanowienia oraz formalne, ewentualnie normy merytoryczne i formalne⁷¹⁶, czy też „normy prawa materialnego, normy postępowania (proceduralne) i normy ustrojowe”⁷¹⁷.

W kwestii teoretycznych podstaw odróżnienia przepisów materialnych od procesowych nie ma dość jasnych kryteriów⁷¹⁸. Niekiedy wskazuje się, że za takie mogą posłużyć cel, treść oraz przedmiot danego przepisu. Szczególnie jednak to ostatnie kryterium może się jawić, jako ogólne i mało precyzyjne, gdyż „powstaje problem wyznaczników

⁷¹² F. Longchamp, *O pojęciu stosunku procesowego między organem państwa a jednostką. Rozprawy prawnicze*, [w:] *Księga pamiątkowa dla uczczenia pracy naukowej K. Przybyłowskiego*, Kraków 1964, s. 167.

⁷¹³ Zob. L. Etel, *Decyzje określające i stwierdzające nadpłatę*, [w:] *Ordynacja podatkowa w praktyce. Materiały konferencyjne (Białystok, 09.03.2007 r.)*, Białystok 2007, s. 25 i n.

⁷¹⁴ Zob. L. Etel, *Udzielanie przedsiębiorcom ulg w spłacie podatków*, *Prawo i Podatki* 9/2007, s. 1-6.

⁷¹⁵ Tak. H. Dzwonkowski, [w:] A. Buczek, H. Dzwonkowski, L. Etel, J. Gliniecka, J. Glumińska-Pawlic, A. Huchla, W. Miemiec, Z. Ofiarski, J. Serwacki, M. Zdebel, Z. Zgierski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 93-95.

⁷¹⁶ J. Wróblewski, *Modele systemów norm a system prawa*, *SPE* 1969, t. II, s. 23-24.

⁷¹⁷ B. Brzeziński, *O zagadnieniu delimitacji norm materialnoprawnych i proceduralnych w prawie podatkowym*, [w:] *Ius suum quique. Studia prawnofinansowe. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Wacławowi Goronowskiemu*, red. W. Konieczny, Warszawa 2004, s. 107.

⁷¹⁸ J. Jodłowski, *O potrzebie i kierunkach badań integracyjnych w dziedzinie prawa cywilnego materialnego i procesowego*, *PiP* 2/1973, s. 14.

determinujących przedmiot i treść przepisów. Mianowicie, czy są nimi elementy samej normy, a jeśli tak, to jakie, czy też czynniki leżące poza normą⁷¹⁹.

Podział norm na normy materialne i proceduralne jest zabiegiem o charakterze nie tylko teoretycznym, ale również o dużym znaczeniu praktycznym, np. w płaszczyźnie stosowania przepisów o charakterze intertemporalnym oraz w zakresie sposobu dokonywania ich wykładni, a także formułowania podstaw do wnoszenia środków zaskarżenia. W praktyce ich odróżnienie może w niektórych sytuacjach nastroczać pewnych problemów. Obie grupy przepisów ściśle na siebie oddziałują, a różnice między nimi mogą być niezbyt wyraźne. Niekiedy sens konkretnego przepisu materialnoprawnego „sprowadza się do skutków procesowych”⁷²⁰. To z kolei może rodzić wątpliwości, czy przepis, który wywiera również skutek procesowy, powinien być zakwalifikowany jako materialnoprawny czy procesowy?⁷²¹ Taki dylemat jest charakterystyczny dla wielu gałęzi prawa, a jeśli chodzi o prawo podatkowe, to za najbardziej wyraziste, przykłady posłużyć mogą wątpliwości dotyczące przepisu art. 20 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych dotyczącego tzw. nieujawnionych źródeł przychodów, przepisów Ordynacji podatkowej o szacowaniu podstawy opodatkowania⁷²², przedawnieniu zobowiązań podatkowych, czy też opisywane w literaturze dylematy związane z charakterem przepisu dotyczącego obejścia prawa podatkowego⁷²³.

Posługując się kryterium funkcji norm prawnych, można stanąć na stanowisku, że przepisy prawa materialnego „regulują w sposób pierwotny prawa i obowiązki adresatów norm”⁷²⁴. Normy merytoryczne określają treść decyzji stosowania prawa, natomiast formalne tworzą reguły stosowania prawa⁷²⁵. Będą to „normy stosowane przez organy na podstawie kompetencji szczegółowej, w celu określenia sytuacji prawnej (praw/obowiązków) podmiotów niepodporządkowanych organizacyjnie tym organom”⁷²⁶. Takie jednak uogólnienie nie wyczerpuje problematyki przepisów postępowania w prawie podatkowym,

⁷¹⁹ *Ibidem*, s. 15.

⁷²⁰ W. Siedlecki, *Prawo procesowe cywilne a prawo cywilne materialne*, KSP 3-4/1969, s. 95.

⁷²¹ Zob. J. Jodłowski, *op. cit.*, s. 15.

⁷²² D. Strzelec, *Szacowanie podstawy opodatkowania - analiza zmian wprowadzonych w ustawie Ordynacja podatkowa nowelą z dnia 12 września 2002 r.*, KPP 1/2003.

⁷²³ B. Brzeziński, *Prawo materialne czy procedura podatkowa - dylemat kwalifikacji art. 24b Ordynacji podatkowej*, KPP 4/2003; tenże, *Glosa do wyroku WSA w Warszawie z 31.05.2006 r. III SA/Wa 983/06*, POP 2007 nr 6 s. 520-524.

⁷²⁴ B. Brzeziński, *O zagadnieniu delimitacji norm materialnoprawnych...*, *op. cit.*, s. 107.

⁷²⁵ J. Wróblewski, *op. cit.*, s. 23-24.

⁷²⁶ W. Dawidowicz, *Zarys procesu administracyjnego*, Warszawa 1989, s. 7.

albowiem znajdziemy tu również przepisy dotyczące aktywności organów podatkowych, w wyniku zastosowania których nie dojdzie do wydania decyzji podatkowej, tj. dotyczące czynności sprawdzających oraz kontroli podatkowej, a także wydawania zaświadczeń i udzielania interpretacji. Dlatego też właściwsze jest przyjęcie, iż przepisy postępowania (przepisy proceduralne) tworzą zestaw reguł obowiązujących zarówno organy podatkowe, jak i uczestników, związanych z prowadzonymi postępowaniami⁷²⁷, mającymi na celu ustalenie praw lub obowiązków, czy też „ustalenie w sposób prawnie wiążący (np. w postępowaniu typu kontrolnego) stanu faktycznego”⁷²⁸.

Przepisy prawa podatkowego dotyczące postępowania ujęte są w Ordynacji podatkowej w Dziale IV. Taki charakter mają również przepisy dotyczące czynności sprawdzających (Dział V) oraz kontroli podatkowej (Dział VI) – czyli właściwych prawu podatkowemu odrębnych rodzajów postępowań o kontrolnym charakterze. W ustawie tej znajduje się także odrębna grupa przepisów dotyczących wydawania zaświadczeń (Dział VIIIa) oraz wydawania interpretacji indywidualnych. Nie można jednak twierdzić, iż wszystkie przepisy wywierające jakiegokolwiek skutki procesowe w trakcie postępowania (np. dotyczące szacowania, zabezpieczenia zobowiązań podatkowych etc.) mają proceduralny charakter czy też tworzą odrębne procedury podatkowe.

4. STOSOWANIE A PRZESTRZEGANIE PRAWA PODATKOWEGO

Pojęcie „stosowanie prawa” na ogół w teorii prawa przeciwstawiane jest pojęciu „tworzenia (stanowienia) prawa”. Jednocześnie samo pojęcie w teorii nie jest jednoznacznie pojmowane⁷²⁹. Jest pojęciem umownym, używanym obok lub w opozycji do takich pojęć, jak przestrzeganie lub stosowanie się do prawa np. podatkowego⁷³⁰. Nadawany jest mu węższy bądź szerszy zakres znaczeniowy. Dotyczy to zarówno zakresu podmiotowego - czyli

⁷²⁷ B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, W. Morawski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2006, s. 14.

⁷²⁸ B. BRZEZIŃSKI, *Prawo materialne czy procedura podatkowa...*, *op. cit.*, s. 9.

⁷²⁹ J. Nowacki, Z. Tobor, *Wstęp do prawoznawstwa*, Zakamycze 2000, s. 200; R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego – pojęcie, zakres i najważniejsze zasady*, *Jur. Pod.* 5/2007, s. 29–37.

⁷³⁰ L. Etel, C. Kosikowski, E. Ruśkowski, *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami konstytucji RP*, red. E. Ruśkowski, Warszawa 2006, s. 85.

podmiotów, jakie zalicza się do kręgu podmiotów stosujących prawo⁷³¹, jak i przedmiotowego – tj. działań, które kwalifikuje się jako stosowanie prawa⁷³².

W ujęciu szerokim, przez stosowanie prawa rozumie się czynienie przez jakiś podmiot użytku z kompetencji przyznanej mu przez normę prawną, określaną mianem normy kompetencyjnej⁷³³. W takim ujęciu podmiotami stosującymi prawo są zarówno organy państwowe, jak i osoby fizyczne oraz organy osób prawnych o charakterze prywatnym⁷³⁴. Przyjęcie tej koncepcji skutkuje uznaniem także prawotwórstwa za przejaw stosowania prawa⁷³⁵. Związek z takim pojmowaniem zakresu pojęcia „stosowanie prawa” ma propozycja, jaka pojawiła się w literaturze, zakwalifikowania jako norm kompetencyjnych nie tylko tych, które przyznają organom państwa określone kompetencje, ale również tych wszystkich, które przyznają wszelkim podmiotom jakiegokolwiek uprawnienia⁷³⁶. Prowadzi to do objęcia pojęciem norm kompetencyjnych, podstawowej i bardzo licznej grupy norm o charakterze materialnym. W literaturze wskazywano na wątpliwy walor i przydatność takiej zbiorczej kategorii norm w zakresie badań naukowych dotyczących różnych gałęzi prawa⁷³⁷, i - co za tym idzie – na wątpliwy charakter samej koncepcji. Argumentowano również, iż ta konstrukcja jest mało przydatna do badania dziedziny określonej mianem administracji publicznej, w której dominują stosunki prawne oparte na nierównorzędności podmiotów, wynikającej stąd, że jeden z nich jest organem działającym w imieniu państwa⁷³⁸.

Tak w ogólnej teorii prawa, jak i poszczególnych dogmatykach prawniczych autorzy zazwyczaj posługują się pojęciami „stosowanie prawa” i „kompetencja” w odniesieniu do organów władzy publicznej i organów podmiotów uprawnionych do wykonywania funkcji o zbliżonym charakterze. Tym samym nadawany są im węższe, niż powyżej przedstawione, zakresy znaczeniowe.

Termin „stosowanie prawa” w wąskim znaczeniu, przyjmowanym powszechnie w literaturze prawniczej, odnosi się wyłącznie do pewnej kategorii działań władczych organów

⁷³¹ L. Leszczyński, *Zagadnienia teorii stosowania prawa. Doktryna i tezy orzecznictwa*, Zakamycze 2004, s. 19.

⁷³² A. Pieniążek, M. Stefaniuk, *Socjologia prawa. Zarys wykładu*, Zakamycze 2003, s. 254.

⁷³³ *Loc. cit.*

⁷³⁴ Tak np. Z. Ziemiński, *Kilka uwag o pojęciu przestrzegania i pojęciu stosowania prawa*, PiP 1/1968, s. 11.

⁷³⁵ Z. Ziemiński, *Problemy podstawowe prawoznawstwa*, Warszawa 1980, s. 417.

⁷³⁶ Z. Ziemiński, *Kompetencja i normy kompetencyjne*, RPEiS 4/1969, s. 30.

⁷³⁷ J. Jodłowski, *op.cit.*, s. 14.

⁷³⁸ W. Góralczyk, *Zasada kompetencyjności w prawie administracyjnym*, Warszawa 1986, s. 35; zob. M. Matczak, *Kompetencja organu administracji publicznej*, Zakamycze 2004.

państwa⁷³⁹. Zazwyczaj przez stosowanie prawa rozumie się „orzekanie przez organ o konkretnych prawach i obowiązkach określonych podmiotów, na podstawie relacji między ustalonym obiektywnie stanem faktycznym, a odpowiednią normą prawa”⁷⁴⁰, czy też ustalenie skutków prawnych pewnego stanu faktycznego⁷⁴¹. Niekiedy wskazuje się, iż stosowanie prawa zaczyna się równocześnie z pierwszą przewidzianą prawem czynnością, jaką jest przykładowo zawiadomienie o wszczęciu postępowania, wniesienie do sądu pozwu czy też wszczęcie postępowania przygotowawczego przez prokuratora⁷⁴². Stosowanie prawa polega na podejmowaniu przez kompetentny organ wiążących, indywidualnych i konkretnych decyzji prawnych⁷⁴³. Aktem stosowania prawa jest taki akt, który na podstawie dyrektywy zawartej w normie generalnej ustala normę indywidualną dla określonego adresata⁷⁴⁴. Przy czym, to ustalenie należy rozumieć jako określoną czynność konwencjonalną upoważnionego do tego organu, a nie tylko czynność poznawczą⁷⁴⁵, albowiem żeby dokonać aktu stosowania prawa, trzeba legitymować się kompetencją do dokonywania aktów tego rodzaju⁷⁴⁶. Pojęcie stosowania prawa, zrelatywizowane do prawa administracyjnego, znalazło na gruncie tej dogmatyki prawniczej wyraz w konstrukcji aktu administracyjnego, jako swoistej formy orzecznictwa administracyjnego⁷⁴⁷.

Aktami stosowania prawa - oprócz decyzji administracyjnych, w tym podatkowych - będą również wyroki sądowe. Nie powinno się używać tych określeń na oznaczenie aktywności osób fizycznych i ich organizacji. Podmiotom tym przysługuje prawo do dokonywania czynności prawnych różnego rodzaju. Owe podmioty czynią użytek ze swego prawa lub też wykonują swoje prawo⁷⁴⁸. Konsekwencją takiego założenia było wyróżnienie dwóch modeli stosowania prawa: sądowego oraz kierowniczego⁷⁴⁹. Każdy z nich charakteryzuje się wieloma cechami wskazującymi na ich odmienności. Ponadto, przedstawiciele nauki prawa administracyjnego są skłonni wyodrębnić model

⁷³⁹ W. Lang, *Teoretyczna charakterystyka pojęcia przestrzegania prawa*, PiP 12/1980, s. 44.

⁷⁴⁰ J. Wróblewski, *Stosowanie prawa (model teoretyczny)*, PiP 3/1967, s. 375 i n.

⁷⁴¹ A. Redelbach, S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys teorii państwa i prawa*, Warszawa 1992, s. 253.

⁷⁴² A. Redelbach, *Wstęp do prawoznawstwa*, Toruń 2002, s. 224.

⁷⁴³ A. Korybski, L. Leszczyński, A. Pieniążek, *Wstęp do prawoznawstwa*, Lublin 2003, s. 119; por. S. Wronkowska, *Podstawowe pojęcia prawa i prawoznawstwa*, Poznań 2005, s. 140.

⁷⁴⁴ J. Oniszczyk, *Stosowanie prawa*, Warszawa 2000, s. 77.

⁷⁴⁵ *Loc. cit.*

⁷⁴⁶ S. Wronkowska, *Podstawowe pojęcia...*, *op. cit.*, s. 140.

⁷⁴⁷ W. Dawidowicz, *O „realizacji” prawa administracyjnego przez organy administracji państwowej*, [w:] *Studia z dziedziny prawa administracyjnego*, red. L. Bar, Wrocław – Warszawa – Kraków – Gdańsk 1971, s. 21.

⁷⁴⁸ A. Pieniążek, M. Stefaniuk, *op. cit.*, s. 256.

⁷⁴⁹ J. Wróblewski, *Sądowe stosowanie prawa*, Warszawa 1988, s. 10.

administracyjnego stosowania prawa⁷⁵⁰. Inni autorzy z uwagi na charakter podmiotu stosującego prawo wyróżniają typy: sądowy, administracyjny oraz quasi – sądowy i quasi – administracyjny⁷⁵¹.

Rozbudowana część badań nad stosowaniem prawa dotyczy sądowego stosowania prawa. Nie przekreśla to jednak możliwości odpowiedniego odniesienia szeregu poczynionych w tym zakresie uogólnień do stosowania prawa przez inne niż sądy organy⁷⁵². J. Wróblewski wskazywał, iż przeniesienie tych ustaleń zależy od zbieżności przyjętego modelu sądowego stosowania prawa z modelami innych rodzajów stosowania prawa. Jednocześnie podkreślał identyczność cech modelu stosowania prawa przez sądy i organy administracji⁷⁵³. Owa bliskość działań administracji wobec modelu sądowego powoduje, iż w literaturze można spotkać określenie „model orzecznicy stosowania prawa”, kiedy to sąd lub organ administracji podejmuje decyzje stosowania prawa, przeciwstawiając go modelowi kierowniczemu⁷⁵⁴.

Od stosowania prawa należy odróżnić jego przestrzeganie⁷⁵⁵. Także i te pojęcia różnią się od siebie, i to zarówno pod względem podmiotowym, jak i przedmiotowym. Przestrzeganie prawa odnosi się do „relevantnych prawnie zachowań wszystkich adresatów prawa”⁷⁵⁶ - czyli zarówno obywateli, podmiotów prywatnych, jak i organów państwa. Rozróżnienie tych pojęć nie budzi wątpliwości w literaturze, w której wskazuje się, iż nie można używać zwrotu „stosowanie prawa”, mając na myśli jakikolwiek akt świadomego realizowania (spełniania) normy prawnej, czyli postępowanie w sposób przewidziany przez normę. Gdyby bowiem przyjąć taką konwencję terminologiczną, termin „stosowanie prawa” byłby zbędnym synonimem przestrzegania prawa. Natomiast okazałoby się, że brakuje odpowiedniego terminu na oznaczenie czegoś, co ogólnie można by określić jako podejmowanie przez jakiś podmiot, a szczególnie organ państwa, decyzji stwarzającej czy aktualizującej określone obowiązki prawne dla innych i ewentualnie również dla danego

⁷⁵⁰ W. Dawidowicz, *O stosowaniu prawa przez organy administracji*, ZNWPiAUG, Prace Instytutu Administracji i Zarządzania 4/1981.

⁷⁵¹ L. Morawski, *Wstęp do prawoznawstwa*, Toruń 2002, s. 98.

⁷⁵² J. Wróblewski, *Sądowe...*, *op. cit.*, s. 10.

⁷⁵³ J. Wróblewski, *Stosowanie prawa przez organa administracji*, OMT 12/1972, s. 16; zob. również: J. Nowacki, *Dwa studia o rozumieniach...*, *op. cit.*, s. 54.

⁷⁵⁴ J. Borkowski, *Normy formalne prawa administracyjnego a procedura administracyjna*, AUW Nr 857, Prawo CXLIII 1985, s. 36.

⁷⁵⁵ Zob. W. Lang, *op. cit.*, s. 44.

⁷⁵⁶ *Loc. cit.*

podmiotu⁷⁵⁷. Przestrzega prawa „ten, kto będąc adresatem określonych norm prawnych, świadomie postępuje zgodnie z ich treścią”⁷⁵⁸. Nie przestrzega prawa ten, kto będąc świadomym tego, że prawo wymaga od niego określonego zachowania, postępuje inaczej. Jednocześnie, przeciwstawiając ten termin pojęciu stosowania prawa, wskazuje się, iż prawo stosuje tylko państwo, jego organy⁷⁵⁹ lub inne podmioty, które upoważniono do dokonywania czynności władczych (np. wójt, burmistrz, prezydent - jako organy samorządu terytorialnego)⁷⁶⁰. Przy czym „akt stosowania prawa, zgodnie z przepisami procedury oraz przepisami kompetencyjnymi, jest zarazem aktem przestrzegania norm proceduralnych i kompetencyjnych przez organ stosujący prawo”⁷⁶¹.

Ponadto z przestrzeganiem i stosowaniem prawa wiąże się pojęcie „praworządności”. Również sposób rozumienia tego terminu, a w szczególności podmiotu, którego dotyczy - tj. czy odnosi się do przestrzegania prawa przez organy, czy również obywateli - zajmował teoretyków prawa⁷⁶². W potocznym rozumieniu praworządność oznacza przestrzeganie prawa przez wszystkie podmioty - tj. zarówno organy, jak i osoby fizyczne czy też podmioty prywatne⁷⁶³. W literaturze prawniczej zwolenników zyskało jednak węższe rozumienie praworządności, które utożsamia się z działaniem organów na podstawie przepisów prawa i w sposób przez prawo przewidziany⁷⁶⁴. W związku z tym naruszenie praworządności w obszarze stosowania prawa może polegać m.in. na „działaniu organu bez kompetencji w tym zakresie, niepodejmowaniu działań, do których organ jest zobowiązany”⁷⁶⁵, czy też „nieprzestrzeganiu procedury postępowania przez właściwy organ”⁷⁶⁶.

Przenosząc na grunt prawa podatkowego rozważania dotyczące stosowania i przestrzegania prawa oraz praworządności, należy zwrócić uwagę na istotną kwestię. Podatnik, który posługuje się nawet najdoskonalszymi metodami poznawczymi, i ustalił jaki stan faktyczny miał miejsce, a następnie wskaże na jego kwalifikację prawną na gruncie

⁷⁵⁷ Z. Ziemiński, *Kilka uwag o pojęciu przestrzegania...*, *op. cit.*, s. 3–4.

⁷⁵⁸ A. Łopata, *Prawoznawstwo*, Warszawa 2000, s. 189.

⁷⁵⁹ *Loc. cit.*

⁷⁶⁰ S. Wronkowska, *Podstawowe pojęcia...*, *op. cit.*, s. 140.

⁷⁶¹ W. Lang, *op. cit.*, s. 44; zob. również: J. Nowacki, *Dwa studia o rozumieniach praworządności*, Katowice 1980, s. 58.

⁷⁶² J. Nowacki, *Praworządność. Wybrane problemy teoretyczne*, Warszawa 1977; tenże, *Dwa studia o rozumieniach...*, *op. cit.*; Z. Tobor, *Teoretyczne problemy legalności*, Katowice 1998.

⁷⁶³ J. Oniszczyk, *op. cit.*, s. 78–79.

⁷⁶⁴ Zob. M. Borucka-Arctowa, J. Woleński, *Wstęp do prawoznawstwa*, Kraków 1998, s. 111; J. Oniszczyk, *op. cit.*, s. 78–79. J. Nowacki, *Praworządność...*, *op. cit.*

⁷⁶⁵ A. Redelbach, *Wstęp do...*, *op. cit.*, s. 252.

⁷⁶⁶ J. Oniszczyk, *op. cit.*, s. 80; A. Redelbach, S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *op. cit.*, s. 286–287.

obowiązujących przepisów prawa podatkowego, składając deklarację podatkową, nie dokonuje przez to aktu stosowania prawa, niekiedy określanego mianem „samowymiaru”, albowiem nie ma odpowiednich kompetencji do wydawania decyzji⁷⁶⁷. Natomiast prawo stosuje organ, który nawet „niedbale bądź błędnie ustali stan faktyczny i wyda wątpliwą decyzję podatkową”⁷⁶⁸. Podatnik dokonuje czynności „pozytywnie porównywalnych do stosowania prawa – w obszarze i granicach praw i obowiązków przestrzegania prawa w samoobliczeniu podatku, do którego jest zobowiązany, w sposób i formach specyficznych dla samoobliczenia podatku”⁷⁶⁹. Owe porównywalne czynności, których dokonuje zarówno organ, jak i podatnik, to ustalenie i ocena jakie normy będą adekwatne do załatwienia sprawy podatkowej. Mimo jednak podobieństwa i „pozornej ekwiwalencji prawnej”⁷⁷⁰, nie mają one takiego samego charakteru⁷⁷¹.

Stosowanie prawa jest zadaniem, które wyodrębnia się wyraźnie w całokształcie działania organów administracji państwowej, czyli również administracji podatkowej. Funkcja orzekania w indywidualnych sprawach z zakresu administracji państwowej kształtuje się zazwyczaj jako szczególna rola organu, polegająca na bezpośredniej prawnie wiążącej regulacji określonych stosunków społecznych⁷⁷². Odnosząc te rozważania do zagadnień prawa podatkowego i przewidzianych przez przepisy obowiązków podmiotów stosunków podatkowych oraz przysługujących im praw, należy zauważyć, że jako stosowania prawa podatkowego nie można traktować każdego przejawu aktywności organów podatkowych bądź skarbowych, a już tym bardziej podatników⁷⁷³. Są takie sfery aktywności organów, w których funkcja orzekania o indywidualnych sprawach została wyeliminowana, a mimo to organy pełnią określone funkcje i działają na podstawie przepisów prawa podatkowego. Również w teorii prawa wskazuje się, że nie w każdym przypadku, w którym organ państwowy postępuje zgodnie z prawem, mamy do czynienia ze stosowaniem prawa⁷⁷⁴. Organ stosuje prawo wtedy,

⁷⁶⁷ Inaczej: H. Dzwonkowski, *Charakter prawny deklaracji podatkowych*, Prawo i Podatki 3/2006, s. 23.

⁷⁶⁸ Por. A. Pieniążek, M. Stefaniuk, *Socjologia prawa...*, *op. cit.*, s. 256.

⁷⁶⁹ J. Brolik, *Wybrane zagadnienia przestrzegania prawa w procesie samoobliczania podatku*, [w:] *Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Poznań 2003, s. 65.

⁷⁷⁰ B. Brzeziński, *Deklaracja podatkowa – istota i charakter prawny*, Prawo i Podatki 11/2005, s. 16.

⁷⁷¹ Zob. również polemikę: H. Dzwonkowski, *Charakter prawny deklaracji podatkowych*, PriP 3/2006, oraz odpowiedź na polemikę: B. Brzeziński, *Deklaracja podatkowa – istota i charakter prawny*, Prawo i Podatki 3/2006.

⁷⁷² W. Dawidowicz, *O „realizacji” prawa...*, *op. cit.*, s. 24.

⁷⁷³ Inaczej H. Dzwonkowski, [w:] A. Buczek, H. Dzwonkowski, L. Etel..., *op. cit.*, s. 93–95.

⁷⁷⁴ Zob. J. Nowacki, *Dwa studia o rozumieniach...*, *op. cit.*, s. 53 - 54.

gdy na podstawie obowiązującej normy prawnej ustanawia normę indywidualną dla określonej sytuacji czy określonego przypadku.

Warto także zauważyć, iż kompetencje organów podatkowych dotyczące stosowania prawa podatkowego są merytorycznie konsekwencją stanu regulacji prawnej w zakresie materialnego prawa podatkowego⁷⁷⁵. Jeśli chodzi o realizację zobowiązań podatkowych, to jest ona uzależniona od tego, na kim spoczywa obowiązek obliczenia wysokości podatku i jaką rolę pełnią tu organy podatkowe. Z drugiej strony, to przepisy części ogólnej prawa podatkowego przewidują materialno-prawną podstawę działania organów (np. odpowiedzialność podatkowa osób trzecich), której ramy procesowe także zostały prawnie unormowane (przepisy Działu IV Ordynacji podatkowej). Proces stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe podejmowany jest najczęściej z urzędu, choć może być również uruchamiany przez podmioty stojące poza strukturą administracji podatkowej, mające określony interes w uzyskaniu rozstrzygnięcia np. rozłożenia na raty zaległości podatkowej czy też stwierdzenie nadpłaty.

Należy odnotować funkcjonujący równolegle w literaturze pogląd, iż na gruncie prawa podatkowego podmiotami stosującymi prawo są również podatnicy, i stąd finalnie można mówić o tzw. „samowymiarze zobowiązań podatkowych”⁷⁷⁶. Wskazuje się jednocześnie, iż kompetencji w zakresie stosowania prawa nie można współcześnie przypisywać jedynie organom państwa⁷⁷⁷. Uzasadnienie dla takiego poglądu ma stanowić koncepcja szerokiego rozumienia „kompetencji”, o którym była mowa powyżej. Jednocześnie kompetencji dla podatnika do stosowania prawa upatruje się w istniejącym obowiązku składania deklaracji podatkowej. W tym jednak miejscu należy zauważyć, iż przyjęcie tak szerokiego sposobu pojmowania pojęcia kompetencji i stosowania prawa nie znajduje szerszej akceptacji w literaturze⁷⁷⁸. Przydatność konstrukcji kompetencji pojmowanej w szeroki sposób, z punktu widzenia badań naukowych została podważona i na gruncie różnych dziedzin prawnych nie znajdowała liczniejszych zwolenników. Oczywiście, sama ta okoliczność nie jest dostatecznym powodem, aby przedstawioną koncepcję negować. Niemniej jednak, stosując test poprawności konstrukcji teoretycznej⁷⁷⁹, w którym poprawność konstrukcji mierzona jest

⁷⁷⁵ Por. W. Dawidowicz, *op. cit.*, s. 25.

⁷⁷⁶ H. Dzwonkowski, *Samowymiar zobowiązań podatkowych*, PiP 12/2004.

⁷⁷⁷ H. Dzwonkowski, [w:] A. Buczek, H. Dzwonkowski, L. Etel..., *op. cit.*, s. 115–116; por. R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego – pojęcie...*, *op. cit.*, s. 29–37.

⁷⁷⁸ Zob. W. Góralczyk, *Zasada kompetencyjności...*, *op. cit.*

⁷⁷⁹ F. Longchamp, *Współczesne problemy podstawowych pojęć prawa administracyjnego*, PiP 6/1966, s. 889.

praktyczną przydatnością przy rozstrzyganiu problemów interpretacyjnych, jak i odpowiedniością wobec istniejącego prawa, również można nabrać wątpliwości co do przedstawionej koncepcji. Skoro zatem jej przydatność z punktu widzenia praktyki stosowania aż nazbyt skomplikowanych przepisów podatkowych jest znikoma, a z punktu widzenia interdyscyplinarnych badań prawnych nie ma dostatecznego uzasadnienia teoretycznego, a ponadto nie znajduje oparcia w obowiązującym ustawodawstwie, to można poddać w wątpliwość zasadność takiego spojrzenia na pojęcie stosowania prawa podatkowego i opartą na tym konstrukcję wymiaru zobowiązań. Powołując wyrażone w literaturze poglądy, należy podzielić wniosek, iż za użyteczną może być uznana taka konstrukcja, której ujęcie przyczynia się do wyjaśnienia określonego zagadnienia w sposób odpowiadający danemu systemowi prawa⁷⁸⁰. W tym ujęciu, przedstawiona koncepcja nie ma oparcia teoretycznoprawnego, a jednocześnie abstrahuje do formułowanych w teorii prawa poglądów co do rozróżnienia pojęć: przestrzegania i stosowania prawa. Można w niej również dostrzec pewne sprzeczności, w szczególności w kontekście dokonanego porównania prawa cywilnego i podatkowego. Mianowicie na gruncie prawa cywilnego słusznie wskazuje się, iż strony, układając stosunek prawny pomiędzy sobą, jedynie przestrzegają prawa. Natomiast stosowanie prawa następuje dopiero w procesie cywilnym. Inaczej w ocenie zwolenników takiego ujęcia rzecz się przedstawia na gruncie prawa podatkowego. Przypisując inny charakter administracji podatkowej jako swoistej strony postępowania⁷⁸¹, stwierdza się, że procedura jest niezbędnym narzędziem do zastosowania prawa materialnego⁷⁸², a pojęcia stosowania prawa nie można ograniczać jedynie do organów⁷⁸³.

W związku z tym trudno jest precyzyjnie ustalić, czy u podstaw tworzenia całej nadbudowy teoretycznoprawnej znajduje się niewłaściwy pogląd o stosowaniu prawa przez podatnika w oparciu o szeroko rozumiane pojęcie kompetencji, czy też o istnieniu wielu różnych procedur, czy też oba te założenia łącznie. Szerokie rozumienie pojęcia

⁷⁸⁰ S. Grzybowski, *Przepisy prawa oraz normy prawne a zagadnienie wykładni i konstrukcji*, KSP XXI/1988, s. 11.

⁷⁸¹ Na marginesie należy dodać, że niekiedy w literaturze postępowania administracyjnego wskazywano, iż organ administracyjny spełnia „potrójną funkcję: jest – jako obligatoryjny podmiot postępowania – odpowiedzialny za jego należyty przebieg i w sposób autorytatywny kieruje tym postępowaniem, ma pozycję swoistej strony w postępowaniu i jest równocześnie fachowym doradcą stron w postępowaniu” (zob. K. Jandy-Jendrońska, J. Jendrońska, *System jurysdykcyjnego...*, *op. cit.*, s. 178.).

⁷⁸² H. Dzwonkowski, [w:] A. Buczek, H. Dzwonkowski, L. Etel..., *op. cit.*, s.115 – 116.

⁷⁸³ *Ibidem*, s. 109.

kompetencji⁷⁸⁴, do którego taka koncepcja nawiązuje, skutkuje zakwalifikowaniem obszernej grupy norm materialnoprawnych do norm kompetencyjnych; stąd być może wnioski o istnieniu wielu instytucji proceduralnych „zakamuflowanych wśród przepisów ordynacji podatkowej”⁷⁸⁵. Po części niewłaściwe założenie - jak sądzę - związane jest z historycznym spojrzeniem na prawo podatkowe i szeroką koncepcją postępowania podatkowego w związku ze stosowanym do końca lat 80. tradycyjnym wymiarem podatków, który następował w ramach postępowania podatkowego.

Mając na względzie wskazane powyżej okoliczności na gruncie prawa podatkowego pojęciem stosowania prawa, a konkretnie - prawa podatkowego należy posługiwać się, mając na myśli działalność organów podatkowych ewentualnie organów kontroli skarbowej w zakresie, w jakim podejmują one władcze rozstrzygnięcia o prawach i obowiązkach podmiotów stojących poza administracją podatkową. W ten sposób pojmowane jest stosowanie prawa w teorii postępowania administracyjnego⁷⁸⁶. Podobny sposób ujęcia tego problemu prezentowany jest również w zakresie badań nad prawem podatkowym, w których przyjmuje się, iż prawo podatkowe stosują organy podatkowe i organy z nimi zrównane, mające uprawnienia do wydawania rozstrzygnięć władczych o charakterze indywidualnym w sprawach podatkowych, oraz sądy i trybunały⁷⁸⁷. Stosowanie prawa w postępowaniu podatkowym pierwotnie będzie miało na celu sprawdzenie, czy podatnik przestrzegał prawa znajdującego zastosowanie do danej kontrolowanej sytuacji, oraz czy przestrzegał prawa wykonując i oceniając dane czynności objęte samoobliczeniem⁷⁸⁸. Ta funkcja nie wyczerpuje jednak całej aktywności organów podatkowych, z jaką możemy mieć do czynienia w obowiązującym systemie podatkowym.

5. PODSUMOWANIE

⁷⁸⁴ Zob. Z. Ziemiński, *Kompetencja i normy...*, *op. cit.*

⁷⁸⁵ Zob. H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury podatkowe*, Warszawa 2006.

⁷⁸⁶ J. P. Tarno, *Naczelny Sąd Administracyjny a wykładnia prawa administracyjnego*, Warszawa 1999, s. 115.

⁷⁸⁷ L. Etel, C. Kosikowski, E. Ruśkowski, *Kontrola tworzenia i stosowania prawa...*, *op. cit.*, s. 85; B. Brzeziński, *Deklaracja podatkowa – istota i charakter prawny*, PriP, 11/2005.

⁷⁸⁸ Zob. J. Brolik, *op. cit.*, s. 66

W nauce do niedawna funkcjonowała szeroka koncepcja postępowania podatkowego⁷⁸⁹. Było to w znacznym stopniu uzasadnione względami historycznymi i stosowanym mechanizmem wymierzania podatku w drodze decyzji podatkowej. Przy czym poglądy, które choć nie bez zastrzeżeń natury prawnej, ewentualnie pasowały do obowiązującego wtedy systemu podatkowego, traktującego szerzej postępowanie podatkowe niż tylko postępowanie jurysdykcyjne, w żadnej mierze nie mogą być przenoszone na grunt obecnych regulacji prawnych⁷⁹⁰.

Przepisy normujące postępowanie podatkowe są sposobem, choć nie jedynym, realizacji materialnego prawa podatkowego. Zbyt daleko idący jest jednak pogląd, iż „procedura podatkowa jest niezbędnym narzędziem do zastosowania prawa materialnego”, a jednocześnie jest ona „pierwotnym sposobem konkretyzacji roszczenia podatkowego”⁷⁹¹. Pogląd ten jest nietrafny, a został sformułowany w oparciu o nieprawidłowe przeświadczenie o wszechogarniającej prawo podatkowe procedurze. Jedną z przyczyn takiego ujmowania problemu może być również sposób rozumienia pojęcia „stosowanie prawa”

Kompetencje organów podatkowych dotyczące stosowania prawa podatkowego są konsekwencją przyjętego modelu regulacji prawnej jeśli chodzi o sposób realizacji zobowiązań podatkowych. Organy podatkowe, stosują prawo w granicach przysługujących im kompetencji oraz w trybie określonym przez przepis postępowania. W tym kontekście można powiedzieć, iż przestrzegają lub nie przestrzegają prawa, w tym przepisów postępowania w procesie jego stosowania. Natomiast podatnik, składając deklarację podatkową, nie dokonuje przez to aktu stosowania prawa.

Przepisy o charakterze proceduralnym ujmowane są zazwyczaj w odrębnych aktach prawnych (k.p.a., k.p.c., k.p.k.), ewentualnie odrębnych jednostkach redakcyjnych tych aktów, jak w przypadku ordynacji podatkowej. Sama jednak systematyka i umieszczenie przepisu w ustawie uznawanej za prawo materialne czy też wśród przepisów traktowanych jako przepisy materialne, nie przesądza o jego kwalifikacji. Jeśli chodzi o prawo podatkowe, to sporadycznie „w przepisach materialnoprawnych odnaleźć można inkluzje”⁷⁹² w postaci przepisów proceduralnych⁷⁹³. Niemniej jednak, przepisy zawarte w części ogólnej prawa

⁷⁸⁹ B. Brzeziński, W. Nykiel, *op. cit.*, s. 58.

⁷⁹⁰ *Loc. cit.*

⁷⁹¹ H. Dzwonkowski, [w:] A. Buczek, H. Dzwonkowski, L. Etel, ..., *op. cit.*, s. 115–116.

⁷⁹² *Ibidem*, s. 11.

⁷⁹³ Np. art. 8 ust. 4 u.p.s.d. oraz art. 6 ust. 4 u.p.c.c.

podatkowego dotyczące szacowania, odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe, zabezpieczenia zobowiązań podatkowych, czy też w poszczególnych ustawach podatkowych (np. o przeliczeniu dochodu pomiędzy podmiotami powiązаныmi; dotyczące nieujawnionych źródeł przychodu), które dopiero w trakcie postępowania podatkowego mogą być zastosowane i oddziałują na jego kształt, nie mogą być uznawane za przepisy postępowania, czy też tworzące odrębne procedury podatkowe. Niekiedy jednak, przyjęcie szerokiego sposobu rozumienia pojęcia kompetencji, skutkuje tym, iż takie przepisy o charakterze materialnoprawnym są w niewłaściwy sposób klasyfikowane. Nierzadko jest to podstawa do nieuzasadnionego wyróżniania w ramach jednolitej procedury podatkowej – wielu odrębnych procedur prawnych, co w świetle obowiązujących przepisów podatkowych nie znajduje uzasadnienia.