

■ Podstawa prawna odpowiedzi

Art. 120. Ordynacji podatkowej

Organy podatkowe działają na podstawie przepisów prawa.

Art. 121. Ordynacji podatkowej

§ 1. Postępowanie podatkowe powinno być prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych.

§ 2. Organy podatkowe w postępowaniu podatkowym obowiązane są udzielać niezbędnych informacji i wyjaśnień o przepisach prawa podatkowego pozostających w związku z przedmiotem tego postępowania.

Art. 122. Ordynacji podatkowej

W toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym.

Art. 123. Ordynacji podatkowej

§ 1. Organy podatkowe obowiązane są zapewnić stronom czynny udział w każdym stadium postępowania, a przed wydaniem decyzji umożliwić im wypowiedzenie się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań.

§ 2. Organ podatkowy może odstąpić od zasady przewidzianej w § 1, jeżeli w wyniku postępowania wszczętego na wniosek strony ma zostać wydana decyzja w całości uwzględniająca wniosek strony, oraz w przypadkach, o których mowa w art. 200 § 2 pkt 2.

Art. 124. Ordynacji podatkowej

Organy podatkowe powinny wyjaśniać stronom zasadność przesłanek, którymi kierują się przy załatwianiu sprawy, aby w miarę możliwości doprowadzić do wykonania przez strony decyzji bez stosowania środków przymusu.

Art. 125. Ordynacji podatkowej

§ 1. Organy podatkowe powinny działać w sprawie wnikliwie i szybko, posługując się możliwie najprostszymi środkami prowadzącymi do jej załatwienia.

§ 2. Sprawy, które nie wymagają zbierania dowodów, informacji lub wyjaśnień, powinny być załatwiane niezwłocznie.

Art. 126. Ordynacji podatkowej

§ 1. Sprawy podatkowe załatwiane są na piśmie utrwalonym w postaci papierowej lub elektronicznej, chyba że przepisy szczególne stanowią inaczej. Pisma utrwalone w postaci papierowej opatruje się podpisem własnoręcznym. Pisma utrwalone w postaci elektronicznej opatruje się kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym lub kwalifikowaną pieczęcią elektroniczną organu podatkowego ze wskazaniem w treści pisma osoby opatrującej pismo pieczęcią.

§ 2. Sprawy podatkowe mogą być załatwiane z wykorzystaniem pism generowanych automatycznie i opatrzonych kwalifikowaną pieczęcią elektroniczną organu podatkowego. W przypadku pism generowanych automatycznie przepisów o konieczności opatrzenia pisma podpisem pracownika urzędu obsługującego ten organ nie stosuje się.

§ 3. Sprawy podatkowe mogą być załatwiane z wykorzystaniem usług online udostępnianych przez organy podatkowe po uwierzytelnieniu w sposób określony w art. 20a ust. 1 albo 2 ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne.

§ 4. Pisma kierowane do organów podatkowych mogą być sporządzane na piśmie utrwalonym w postaci papierowej lub elektronicznej. Do opatrywania ich podpisami i pieczęciami stosuje się przepis § 1.

Art. 127. Ordynacji podatkowej

Postępowanie podatkowe jest dwuinstancyjne.

Art. 128. Ordynacji podatkowej

Decyzje, od których nie służy odwołanie w postępowaniu podatkowym, są ostateczne. Uchylenie lub zmiana tych decyzji, stwierdzenie ich nieważności oraz wznowienie postępowania mogą nastąpić tylko w przypadkach przewidzianych w niniejszej ustawie oraz w ustawach podatkowych.

Art. 129. Ordynacji podatkowej

Postępowanie podatkowe jest jawne wyłącznie dla stron.

Art. 2a.

Niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika.

Streszczenie

Zasady ogólne postępowania podatkowego

I. Zasada praworządności / zasada legalizmu (art. 120 OP)	działanie na podstawie przepisów prawa
II. Zasady zaufania i informowania uczestników postępowania (art. 121 OP)	ochrona zapewniona przez ustawodawcę stronie postępowania podatkowego, jako podmiotowi podporządkowanemu
III. Zasada dochodzenia prawdy obiektywnej (art. 122 OP)	załatwienie sprawy podatkowej należy do organu podatkowego (wyjątek od zasady to np. samowymiar)
IV. Zasada czynnego udziału strony (art. 123 OP)	bezwzględne obowiązki nałożone na organ: <ul style="list-style-type: none">• zagwarantowania stronie czynnego udziału w każdym stadium postępowania;• zagwarantowania stronie, przed wydaniem decyzji, możliwości wypowiedzenia się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań
V. Zasada przekonywania stron (art. 124 OP)	dążenie do uzyskania akceptacji decyzji przez stronę, aby ta nie wносиła środków zaskarżenia
VI. Zasada szybkości i prostoty postępowania (art. 125 OP)	ochrona przed nieuzasadnionym przedłużaniem postępowania przez organ podatkowy
VII. Zasada pisemności (art. 126 OP)	dotyczy: <ul style="list-style-type: none">• pisemnej formy podstawowych rozstrzygnięć (decyzji i postanowień);• pisemnego utrwalania przebiegu czynności postępowania (deklaracje podatkowe, podania, protokoły, adnotacje)¹• pismo może być utrwalone w postaci papierowej lub elektronicznej
VIII. Zasada dwuinstancyjności (art. 127 OP)	dwukrotne merytoryczne rozstrzygnięcie tej samej sprawy
IX. Zasada trwałości decyzji ostatecznych (art. 128 OP)	wzruszenie decyzji ostatecznych następuje wyłącznie w trybie: <ul style="list-style-type: none">• wznowienia postępowania (art. 240-246 OP);• stwierdzenia nieważności decyzji (art. 247-252 OP);• uchylecia lub zmiany decyzji ostatecznej (art. 253-256 OP);• wygaśnięcia decyzji (art. 258-259 OP)²
X. Zasada jawności postępowania wyłącznie dla stron (art. 129 OP)	ochrona strony przed wglądem w jej sprawy indywidualne przez osoby trzecie
XI. Zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika (art. 2a OP)	niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika

1. H. Dzwonkowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, 2011 r., art. 126 OP.

2. H. Dzwonkowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, 2011 r., art. 128 OP.

■ Odpowiedź

UWAGI OGÓLNE

Zasady ogólne to najważniejsze reguły, które z jednej strony przesądzają o modelu postępowania, z drugiej stanowią wytyczne działania dla organów podatkowych. Nie wprowadzają nowych, samoistnych instytucji, lecz są normami, które mają być realizowane przez instytucje już istniejące.³ Z uwagi na ich znaczenie, każdorazowa interpretacja przepisów podatkowych nie powinna być z nimi sprzeczna. Są one bowiem integralną częścią przepisów regulujących procedurę podatkową i wiążą organ podatkowy na równi z innymi przepisami tej procedury.⁴ Naruszenie którejkolwiek z zasad ogólnych, podobnie jak i innych przepisów postępowania podatkowego, należy rozpatrywać w kategoriach naruszenia prawa procesowego, a nie materialnego.⁵

CHARAKTER PRAWNY POSZCZEGÓLNYCH ZASAD POSTĘPOWANIA PODATKOWEGO

Art. 120 OP formułuje jedną z fundamentalnych zasad postępowania podatkowego, tj. **zasadę praworządności**. Zasada ta oznacza oparcie każdej czynności wykonywanej przez organ prowadzący postępowanie na konkretnym przepisie. Organy podatkowe mogą tylko tyle i aż tyle, co dla nich w prawie „zapisano”. Nie jest więc możliwe rozstrzygnięcie, które nakłada na podatnika określony podatek, jeżeli podatek ten nie został uregulowany w przepisach ustawy.⁶

Dla lepszego zrozumienia charakteru prawnego poszczególnych zasad, dobrze jest przyjrzeć się praktycznym możliwościom ich naruszenia. I tak, **ZASADA ZAUFANIA** wyrażona w art. 121 OP zostaje naruszona w sytuacji, gdy organy podatkowe podejmują odmienne rozstrzygnięcia, przy założeniu, iż stan faktyczny i prawny jest taki sam. Nie zawsze jednak uzasadnia to uchylenie zaskarżonej decyzji. Nie może bowiem dojść do sytuacji, że powołując się na omawianą zasadę wydawano by decyzje sprzeczne z obowiązującym prawem i powielające poprzednio popełnione błędy.⁷ Z drugiej jednak strony, stosując przesłankę oceny działania organów wynikającą z zasady zaufania, może dojść do uchylenia decyzji administracyjnej, nawet jeśli w toku postępowania nie naruszono innych przepisów OP⁸. Organy podatkowe są bowiem zobowiązane do takiego zachowania, które nie będzie powodowało ujemnych skutków dla strony postępowania, która działa w dobrej wierze, ma zaufanie do aktów danego organu i je wykonuje.⁹

ZASADA PRAWDY OBIEKTYWNEJ wyrażona w art. 122 OP nie ma charakteru bezwzględnego. W orzecznictwie NSA podkreśla się bowiem, że nie oznacza ona obciążenia organów podatkowych nieograniczonym obowiązkiem poszukiwania faktów mających znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy.¹⁰ Nie może być rozumiana w ten sposób, że organ zobowiązany jest do nieskończonego poszukiwania dowodów i takiego ich przeprowadzenia, aby uzyskany w ten sposób materiał dowodowy odpowiadał tezom stawianym przez stronę postępowania podatkowego. Jeżeli bowiem organ podatkowy prawidłowo przeprowadził czynność przesłuchania świadków, a uzyskany materiał stanowił wystarczającą podstawę dla dokonania pewnych ustaleń, to organ ten nie jest zobligowany do powtarzania czynności poprzez konfrontowanie zeznań świadków tylko z uwagi na to, że wynik tej czynności nie potwierdza stanowiska prezentowanego przez stronę postępowania.¹¹

3. Wyrok NSA z 16.11.2006 r., sygn. akt II FSK 1419/05, Legalis.

4. Wyrok NSA z 11.09.2000 r., sygn. akt I SA/Ka 559/99, nieopublikowane.

5. Wyrok NSA z 18.01.2008 r., sygn. akt II FSK 1523/06, Legalis.

6. Wyrok NSA z 14.10.2005 r., sygn. akt FSK 2533/04, Legalis; Wyrok WSA w Gliwicach z dn. 23.01.2006 r., sygn. akt I SA/Gl 1380/05, Legalis.

7. Wyrok NSA z 06.12.2007 r., sygn. akt I FSK 27/07, Legalis.

8. Wyrok WSA w Warszawie z 25.05.2007 r., sygn. akt III SA/Wa 3645/06, Legalis.

9. Wyrok WSA w Kielcach z 14.07.2011 r., sygn. akt I SA/Ke 328/11, Legalis.

10. Wyrok WSA w Poznaniu z 15.07.2010 r., sygn. akt I SA/Po 100/10, Legalis.

11. Wyrok WSA z Wrocławia z 24.11.2009 r., sygn. akt

Kolejną zasadę, tj. **ZASADĘ CZYNNEGO UDZIAŁU STRON W POSTĘPOWANIU PODATKOWYM**, realizuje wiele szczegółowych przepisów OP. Aby skutecznie sformułować zarzut jej naruszenia należy wskazać nie tylko ten przepis, ale także konkretny element stanu faktycznego oraz odpowiadającą mu hipotezę normy procesowej, której nie podporządkował się organ podatkowy prowadzący postępowanie.¹² Omawiana zasada daje stronie prawo czynnego udziału w czynnościach postępowania wyjaśniającego, a także prawo do kształtowania stanu faktycznego sprawy.¹³

W myśl **ZASADY PRZEKONYWANIA STRON** (art. 124 OP) zasadność przesłanek, którymi organ kieruje się przy załatwianiu sprawy organ ten powinien wyjaśniać stronie. Obowiązek wynikający z tego przepisu obejmuje także ujawnienie przez organ podatkowy stanowiska co do oceny wartości dowodowej zebranych środków dowodowych, stąd naruszeniem tej zasady będzie m.in. nie ustosunkowanie się przez organ do argumentów strony podniesionych w odwołaniu.¹⁴ Tym bardziej zaniechania dopuszcza się organ, który w ogóle nie ustosunkowuje się do twierdzeń uważanych przez stronę za istotne dla sposobu załatwienia sprawy.¹⁵

Osiągnięcie celu zapisanego w zasadzie przekonywania możliwe jest przede wszystkim poprzez prawidłowe i wyczerpujące uzasadnienie decyzji podatkowej, które to powinno posiadać następujące cechy: logiczny związek i zgodność z rozstrzygnięciem i jego treścią, brak wywodów sprzecznych lub rozbieżnych z rozstrzygnięciem, ścisłość i dokładność wywodów, ich zwięzłość oraz prostota ujęcia oraz kompletność motywów.¹⁶

Naruszeniem **ZASADY SZYBKOŚCI POSTĘPOWANIA** (art. 125 OP) będzie m.in. mnożenie przez organ dowodów z zeznań świadków, prowadzące do nadmiernego przedłużenia postępowania, podczas gdy zgromadzony materiał dowodowy jest wystarczający dla rozstrzygnięcia sprawy.¹⁷ Omawiana zasada chroni strony postępowania przed nieuzasadnionym przedłużaniem postępowania przez organ, prowadzącym do bezzasadnego zwlekana z wydaniem decyzji co do istoty sprawy. Zasada szybkości postępowania nie może jednak, stosowana w sposób bezwzględny, doprowadzić do naruszenia przepisów prawa, w tym zasady prawdy obiektywnej. Nie będzie więc naruszeniem tej zasady uchylenie decyzji w celu przeprowadzenia postępowania dowodowego (art. 233 § 2 OP). Szybkość postępowania nie może być bowiem usprawiedliwieniem dla zaniechania wyczerpującego ustalenia rzeczywistego stanu faktycznego, niezbędnego dla prawidłowego zastosowania prawa materialnego i rozstrzygnięcia o prawach i obowiązkach stron.¹⁸

ZASADA PISEMNOŚCI (art. 126 OP) nakłada na organ postępowania obowiązek utrwalania na piśmie przebiegu sprawy. Polega to na dokumentowaniu w formie pisemnej czynności, podejmowanych przez organ i przez stronę postępowania, w celu załatwienia sprawy. Celem powyższej zasady jest m.in. możliwość odtworzenia i oceny: kto, kiedy i na jakie okoliczności dany dokument do akt dołączył.¹⁹ Należy także zwrócić uwagę, że pismo (zarówno sporządzone przez organ podatkowy, jak i do niego kierowane) może przybrać postać papierową lub elektroniczną.

12. Wyrok NSA z 18.03.2008 r., sygn. akt II FSK 1869/07, Legalis.

13. Wyrok WSA w Warszawie z 20.10.2005 r., sygn. akt III SA/Wa 2097/05, Legalis.

14. Wyrok WSA w Olsztynie z 21.12.2007 r., sygn. akt I SA/Ol 534/07, Legalis; Wyrok WSA w Warszawie z 02.03.2009 r., sygn. akt III SA/Wa 2755/08, Legalis.

15. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 25.05.2006 r., sygn. akt III SA/Wa 241/06, Legalis.

16. Wyrok WSA w Szczecinie z 05.09.2007 r., sygn. akt I SA/Sz 399/07, Legalis.

17. Wyrok WSA w Białymstoku z 29.08.2007 r., sygn. akt I SA/Bk 332/06, Legalis.

18. Wyrok NSA z 13.03.2009 r., sygn. akt II FSK 1770/07, Legalis.

19. Wyrok WSA w Lublinie z 24.06.2009 r., sygn. akt I SA/Lu 733/08, Legalis.

ZASADA DWUINSTANCYJNOŚCI (art. 127 OP) oznacza, że w wyniku złożenia zwyczajnego środka odwoławczego sprawa administracyjna jest w całości przedmiotem postępowania przed organem drugiej instancji. Tworzy to obowiązek przeprowadzenia wyjaśniającego, dwukrotnego ustalenia stanu faktycznego i dwukrotnej wykładni przepisów prawa.²⁰ Obowiązkiem organu drugiej instancji jest bowiem ponowne merytoryczne załatwienie sprawy, a nie tylko kontrola zaskarżonej decyzji czy też kontrola zasadności zarzutów podniesionych w stosunku do orzeczenia organu pierwszej instancji. W myśl omawianej zasady organ odwoławczy działa jak organ pierwszej instancji, czyli przeprowadza postępowanie i wydaje powtórnie decyzję w tej samej sprawie.²¹ Wydanie decyzji z pogwałceniem zasady dwuinstancyjności godzi w podstawowe prawa i gwarancje procesowe obywatela i musi być ocenione jako rażące naruszenie prawa.²²

Z przewidzianej w art. 128 OP **ZASADY TRWAŁOŚCI DECYZJI OSTATECZNYCH** wynika, że tylko wyraźnie określone przyczyny, stanowiące o najdalej idących wadliwościach decyzji lub poprzedzającego ją postępowania, mogą prowadzić do wzruszenia decyzji ostatecznej. Naturalną konsekwencją powyższego jest, iż postępowania nadzwyczajne nie mogą zastępować kontroli instancyjnej oraz ewentualnego badania legalności merytorycznej decyzji ostatecznej w drodze skargi do sądu administracyjnego.²³ W świetle rozwiązań przyjętych w OP zasadniczo wadliwość materialnoprawna decyzji obwarowana jest sankcją wzruszenia decyzji w trybie stwierdzenia nieważności decyzji, natomiast wadliwość procesowoprawna sankcją wzruszenia decyzji ostatecznej w trybie wznowienia postępowania.²⁴

W myśl ostatniej z katalogu zasad, tj. **ZASADY REGULUJĄCEJ JAWNOŚĆ POSTĘPOWANIA** (art. 129 OP), będącej konsekwencją wprowadzenia przepisów o tajemnicy skarbowej (art. 293-305 OP), postępowanie podatkowe jest jawne wyłącznie dla stron i w związku z tym osoby trzecie nie mają wglądu do materiałów sprawy podatkowej. Stąd też prawo udostępniania odpisów protokołów, w tym protokołów zeznań świadków przysługiwać będzie wyłącznie stronie. Niemniej jednak nie sposób pominąć faktu, że nieprzestrzeganie tej zasady nie wywołuje żadnych sankcji, co prowadzi do wniosku, iż jest to konstrukcja na tyle ułomna, że w istocie jest fikcją. Powyższe wynika z faktu, iż omawiana zasada nie obowiązuje we wszystkich etapach postępowania podatkowego, nie ma bowiem zastosowania przy czynnościach sprawdzających oraz czynnościach kontrolnych (art. 280 i 292 OP).²⁵

W Ordynacji podatkowej od 1 stycznia 2016 r. funkcjonuje art. 2a, formułujący zasadę rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika. Zgodnie z art. 2a o.p. niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika. Powyższa zasada stanowi zasadę ogólną polskiego prawa podatkowego i dotyczy jedynie wątpliwości co do treści przepisów prawa, a nie zaś wątpliwości w przedmiocie stanu faktycznego. Dotychczas przepisy pozostawiające nazbyt duże wątpliwości interpretacyjne częstokroć obciążały podatnika, jednakże wprowadzenie zasady *in dubio pro tribuario* ma na celu ochronę podatnika poprzez ograniczenie negatywnych skutków nietrafnie sformułowanych przez prawodawcę przepisów. Bezpośrednim adresatem normy wynikającej z przepisu art. 2a o.p. jest organ podatkowy, który rozstrzyga sprawę, a pośrednim adresatem normy może być również podatnik, albowiem może on powoływać się na ten przepis i żądać jego zastosowania, gdy w sprawie zaistniały niedające się usunąć wątpliwości interpretacyjne, a organ podatkowy nie zastosował art. 2a o.p. Jeśli organ podatkowy dojdzie do wniosku, że w sprawie ma zastosowanie art. 2a o.p., ale można zastosować więcej niż jedną korzystną dla podatnika interpretację przepisu, powinien wybrać tą korzystniejszą dla podatnika. W przypadku, gdy organ nie jest w stanie ustalić, która z różnych interpretacji jest korzystniejsza powinien uzyskać stanowisko podatnika.²⁶

20. Wyrok NSA z 25.09.2001 r., sygn. akt III SA 913/00, Legalis.

21. Wyrok WSA w Kielcach z 04.09.2008 r., sygn. akt I SA/Ke 227/08, Legalis.

22. Wyrok NSA z 10.04.1989 r., sygn. akt II SA 1198/88, Legalis.

23. Wyrok NSA z 15.01.2003 r., sygn. akt III SA 334/01, Legalis.

24. Wyrok WSA w Białymstoku z 10.12.2004 r., sygn. akt I SA/Bk 289/04, Legalis.

25. Prof. dr hab. Henryk Dzwonkowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz.*, 2011 r., art. 129 OP, Legalis.

26. Na podstawie Interpretacji ogólnej Ministra Finansów z dnia 29 grudnia 2015 r. o sygn. PK4.8022.44.2015 w sprawie stosowania art. 2a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa.

■ Podstawa prawna odpowiedzi

Art. 18. Ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji

Jeżeli przepisy niniejszej ustawy nie stanowią inaczej, w postępowaniu egzekucyjnym mają odpowiednie zastosowanie przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego.

■ Streszczenie

Stosowanie KPA na gruncie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji¹

I. Stosowanie pełne	odpowiednie przepisy KPA stosowane bez żadnych zmian w ich dyspozycji, np. w zakresie przywracania terminów
II. Stosowanie ze zmianami	przepisy KPA stosowane tylko w takim zakresie i w taki sposób, aby uzupełnić, a nie modyfikować przepisy ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, np. stosowanie zasady pogłębiania zaufania obywateli do organów państwa, pełnomocnictwo
III. Brak zastosowania	przepisy KPA nie mogą być zastosowane, gdy są bezprzedmiotowe lub całkowicie sprzeczne z przepisami ustanowionymi dla normowania tych stosunków, do których miałyby one być stosowane odpowiednio

■ Odpowiedź

1. Jaki jest zakres stosowania przepisów KPA w egzekucji administracyjnej?

Odpowiadając na pytanie o zakres stosowania przepisów KPA w egzekucji administracyjnej przywołać należy normę artykułu 18 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, która stanowi, że **jeżeli przepisy przywołanej ustawy nie stanowią inaczej w postępowaniu egzekucyjnym mają odpowiednie zastosowania przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego.**

2. Jaką systematyzację stosowania KPA na gruncie ustawy o postępowaniu administracyjnym podaje literatura przedmiotu?

Literatura przedmiotu poświęcona egzekucji administracyjnej podaje następującą systematyzację stosowania KPA na gruncie ustawy o postępowaniu administracyjnym:

- stosowania pełne** – odpowiednie przepisy KPA stosowane bez żadnych zmian w ich dyspozycji, np. w zakresie przywracania terminów,
- stosowanie ze zmianami** – przepisy KPA stosowane tylko w takim zakresie i w taki sposób, aby uzupełnić, a nie modyfikować przepisy ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, np. stosowanie zasady pogłębiania zaufania obywateli do organów państwa, pełnomocnictwo,
- brak zastosowania** – przepisy KPA nie mogą być zastosowane, gdy są bezprzedmiotowe lub całkowicie sprzeczne z przepisami ustanowionymi dla normowania tych stosunków, do których miałyby one być stosowane odpowiednio.

¹ R. Hauser, A. Skoczylas, *Postępowanie egzekucyjne...*, art. 18 ustawy, 2011 r.

3. W jaki sposób powinny być stosowane przepisy KPA w postępowaniu egzekucyjnym?

Orzecznictwo podkreśla, że **przepisy KPA powinny być stosowane przy uwzględnieniu specyfiki postępowania egzekucyjnego w administracji** polegającej przede wszystkim na przymusowym jego charakterze, a także szybkości i skuteczności wykonania określonych prawem obowiązków. Odpowiednie zastosowanie przepisów KPA oznacza konieczność uwzględnienia tej ostatniej ustawy z modyfikacjami pozwalającymi uniknąć sprzeczności pomiędzy ustawą o postępowaniu egzekucyjnym w administracji a KPA, jak też uwzględniającymi czynności procesowe nieprzewidziane w KPA².

Skoro do ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji wprowadzono zasady ogólne to one winne być stosowane w pierwszej kolejności w postępowaniu egzekucyjnym. Posiłkowe zaś stosowanie przepisów KPA możliwe jest wyłącznie w sytuacji, kiedy nie stoi to w sprzeczności z *ratio legis* ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji³.

² Wyrok WSA w Krakowie z 17.02.2011 r., sygn. akt I SA/Kr 2090/10, Legalis.

³ Wyrok WSA w Gorzowie WLKP. z 10.03.2010 r., sygn. akt II SA/Go 16/10, Legalis.

■ Podstawa prawna

Art. 3 ust. 1 pkt 11 ustawy o rachunkowości

Ilekróć w ustawie jest mowa o: (...)

- 11) przyjętych zasadach (polityce) rachunkowości - rozumie się przez to wybrane i stosowane przez jednostkę rozwiązania dopuszczone ustawą, w tym także określone w MSR, zapewniające wymaganą jakość sprawozdań finansowych;

Art. 10. ust 1 ustawy o rachunkowości

Jednostka powinna posiadać dokumentację opisującą w języku polskim przyjęte przez nią zasady (politykę) rachunkowości, a w szczególności dotyczące:

- 1) określenia roku obrotowego i wchodzących w jego skład okresów sprawozdawczych;
- 2) metod wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego;
- 3) sposobu prowadzenia ksiąg rachunkowych, w tym co najmniej:
 - a) zakładowego planu kont, ustalającego wykaz kont księgi głównej, przyjęte zasady klasyfikacji zdarzeń, zasady prowadzenia kont ksiąg pomocniczych oraz ich powiązania z kontami księgi głównej,
 - b) wykazu ksiąg rachunkowych, a przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera - wykazu zbiorów danych tworzących księgi rachunkowe na informatycznych nośnikach danych z określeniem ich struktury, wzajemnych powiązań oraz ich funkcji w organizacji całości ksiąg rachunkowych i w procesach przetwarzania danych,
 - c) opisu systemu przetwarzania danych, a przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera - opisu systemu informatycznego, zawierającego wykaz programów, procedur lub funkcji, w zależności od struktury oprogramowania, wraz z opisem algorytmów i parametrów oraz programowych zasad ochrony danych, w tym w szczególności metod zabezpieczenia dostępu do danych i systemu ich przetwarzania, a ponadto określenie wersji oprogramowania i daty rozpoczęcia jego eksploatacji;
 - 4) systemu służącego ochronie danych i ich zbiorów, w tym dowodów księgowych, ksiąg rachunkowych i innych dokumentów stanowiących podstawę dokonanych w nich zapisów.
2. Kierownik jednostki ustala w formie pisemnej i aktualizuje dokumentację, o której mowa w ust. 1.

■ Streszczenie

Dokumentacja przyjętych zasad (polityki) rachunkowości jest opisem zasad prowadzenia ksiąg rachunkowych, które zostały wybrane i są stosowane przez jednostkę w ramach rozwiązań dopuszczonych ustawą o rachunkowości.

Podmiotem zobowiązanym do sporządzenia, podpisania i aktualizacji zasad (polityki) rachunkowości jest kierownik jednostki.

■ Odpowiedź

Dokumentacja przyjętych zasad (polityki) rachunkowości jest opisem zasad prowadzenie ksiąg rachunkowych, które zostały wybrane i są stosowane przez jednostkę w ramach rozwiązań dopuszczonych ustawą o rachunkowości, w tym także określonych w MSR. Przyjęte rozwiązania muszą zapewniać wymaganą jakość sprawozdań finansowych.

Dokumentacja przyjętych zasad (polityki) rachunkowości musi zawierać co najmniej:

- 1) określenie roku obrotowego i wchodzących w jego skład okresów sprawozdawczych;
- 2) metod wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego;
- 3) sposoby prowadzenia ksiąg rachunkowych, w tym co najmniej:
 - a) zakładowego planu kont, ustalającego wykaz kont księgi głównej, przyjęte zasady klasyfikacji zdarzeń, zasady prowadzenia kont ksiąg pomocniczych oraz ich powiązania z kontami księgi głównej,
 - b) wykazu ksiąg rachunkowych, a przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera - wykazu zbiorów danych tworzących księgi rachunkowe na informatycznych nośnikach danych z określeniem ich struktury, wzajemnych powiązań oraz ich funkcji w organizacji całości ksiąg rachunkowych i w procesach przetwarzania danych,
 - c) opisu systemu przetwarzania danych, a przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera - opisu systemu informatycznego, zawierającego wykaz programów, procedur lub funkcji, w zależności od struktury oprogramowania, wraz z opisem algorytmów i parametrów oraz programowych zasad ochrony danych, w tym w szczególności metod zabezpieczenia dostępu do danych i systemu ich przetwarzania, a ponadto określenie wersji oprogramowania i daty rozpoczęcia jego eksploatacji;
- 4) systemy służącego ochronie danych i ich zbiorów, w tym dowodów księgowych, ksiąg rachunkowych i innych dokumentów stanowiących podstawę dokonanych w nich zapisów.

Podmiotem zobowiązanym do sporządzenia, podpisania i aktualizacji zasad (polityki) rachunkowości jest kierownik jednostki.

■ Podstawa prawna odpowiedzi

Art. 14 Zasad etyki doradcy podatkowego (stosunek do sądu, urzędów i innych instytucji).

Art. 42 Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (wypowiedzenie pełnomocnictwa).

Art. 66 Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (doręczenia bezpośrednio w toku sprawy).

■ Streszczenie

Rodzaj sprawy	WSA	NSA
Obowiązki podatkowe	<ul style="list-style-type: none">przygotowanie skargi, zażalenia	<ul style="list-style-type: none">przygotowanie skargi kasacyjnej
Obowiązki celne	<ul style="list-style-type: none">działanie w postępowaniu „za stronę” w granicach umocowania	<ul style="list-style-type: none">działanie w postępowaniu kasacyjnym „za stronę” w granicach umocowania
Egzekucja administracyjna związana z obowiązkami podatkowymi i celnymi		
Rodzaje pełnomocnictw	<ul style="list-style-type: none">ogólne;do prowadzenia poszczególnych spraw;do niektórych tylko czynności w postępowaniu	
Zakres pełnomocnictwa ogólnego lub do prowadzenia poszczególnych spraw	<ul style="list-style-type: none">podejmowanie wszystkich łączących się ze sprawą czynności w postępowaniu, nie wyłączając skargi o wznowienie postępowania i postępowania wywołanego jej wniesieniem;udzielenia dalszego pełnomocnictwa na zasadach określonych w odrębnych przepisach;cofnięcia skargi w całości lub w części, jeżeli czynności te nie zostały wyłączone w danym pełnomocnictwie;odbioru kosztów postępowania	
Uprawnienia doradcy podatkowego	<ul style="list-style-type: none">uwierzytelnienie odpis udzielonego pełnomocnictwa oraz odpisy innych dokumentów wykazujących na umocowanie doradcy podatkowego;poświadczenie ze zgodnością z oryginałem odpisów dokumentów składanych sądowi;możliwość udzielenie substytucji	

■ Odpowiedź

Doradca podatkowy może występować przed sądem administracyjnym jako pełnomocnik w sprawach:

- obowiązków podatkowych;
- obowiązków celnych;
- egzekucji administracyjnej związanej z obowiązkami podatkowymi i celnymi.

Jako prawidłowo umocowany pełnomocnik może:

- przygotować i wnieść w imieniu i na rzecz strony środek zaskarżenia (np. skargę na decyzję organu podatkowego, skargę na indywidualną interpretację podatkową, skarga na opinię zabezpieczającą, zażalenie, skargę kasacyjną w sprawach obowiązków podatkowych, celnych i egzekucji administracyjnej związanej z tymi obowiązkami);
- reprezentować stronę w postępowaniu w zakresie sądowej kontroli decyzji, postanowień i innych aktów administracyjnych dotyczących ww. spraw (interpretacji podatkowych, opinii zabezpieczających), zarówno przed Wojewódzkim, jaki Naczelnym Sądem Administracyjnym.

Działając przed sądami administracyjnymi doradca podatkowy dba o to, aby jego działanie:

- nie naruszyło powagi sądu;
- nie naruszyło zasad obowiązujących przed sądem;
- nie naruszało reguł właściwego komunikowania się z sądem, zarówno w formie ustnej, jak i formie pisemnej (z taktem, umiarem, bez emocji, bez lekceważącego stosunku dla sędziów lub innych pracowników sądu, z godnością).