

Rafał Bernat
Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu

WPIS SĄDOWY W SPRAWACH PODATKOWYCH PRZED SĄDAMI ADMINISTRACYJNYMI

Streszczenie

Wpisowi sądowemu podlega każde pismo wszczynające postępowanie przed sądem administracyjnym. Strona, która chce dochodzić swoich praw z zakresu zobowiązań podatkowych w trybie sądowym musi liczyć się z obowiązkiem poniesienia ciężaru wpisu uiszczanego na rachunek bankowy sądu, do którego wnoszone jest pismo procesowe. W tym wypadku wpis sądowy może być uzależniony od wartości przedmiotu zaskarżenia (wpis stosunkowy) lub właściwy dla danego przedmiotu sprawy (wpis stały). Wątpliwości po stronie podatnika (jak też pełnomocników profesjonalnych) może budzić fakt braku precyzyjnych przepisów, kiedy należy stosować właściwy rodzaj wpisu sądowego. Niezasadne bowiem zastosowanie wpisu stosunkowego może oznaczać konieczność poniesienia dużego ciężaru majątkowego przez podatnika, pragnącego wzruszyć akt administracyjny. Jednak brak uiszczenia wpisu w odpowiedniej kwocie skutkuje niemożliwością podjęcia czynności przez sąd. W artykule zastosowano analityczną, porównawczą metodę badawczą. Wskutek przeprowadzonych badań przyjęto, że wpis stosunkowy jest właściwy do spraw, w których organ określa wartość zobowiązania podatkowego do zapłaty przez podatnika. Taki sam rodzaj wpisu będzie właściwy do postępowań, w których podatnik dochodzi zwrotu od organu konkretnej kwoty przysługującej mu należności. Jako postulat *de lege ferenda* uznano potrzebę zmiany legislacyjnej w kierunku wprowadzenia ustawowego prawa do skierowania wniosku o przyznanie zwolnienia z wpisu sądowego także w sytuacji wezwania strony przez sąd do dokonania tego wpisu. Artykuł ma charakter badawczy.

Słowa kluczowe: wpis sądowy, postępowanie sądownoadministracyjne, Naczelny Sąd Administracyjny, podatnik.

Kody JEL: K34

Wstęp

Podatnikowi przysługuje prawo do wnoszenia dozwolonych środków zaskarżenia decyzji (postanowień) podatkowych organów podatkowych I instancji. Celem dwuinstancyjności postępowania podatkowego jest realizacja konstytucyjnej zasady prawa do dwóch instancji w ramach jednej procedury

(art. 78 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej). Wyraża się ona także w możliwości wnoszenia odwołań, apelacji, zażaleń oraz innych środków odwoławczych przez uprawnionego (Skibiński 2009, s. 22; Gomułowicz 2005, s. 44; Kmiecik 1997, s. 10). Dzięki temu podatnik może czynnie uczestniczyć w postępowaniu odwoławczym, podnosząc nowe zarzuty lub wnioskując o dopuszczenie do przeprowadzenia dowodu np. z dokumentu, zeznania świadka. Jeśli także organ podatkowy II instancji odmówi podatnikowi zasadności jego zarzutów i podtrzyma decyzję (postanowienie) organu, którego akt administracyjny został zaskarżony to jedyną możliwością jest wniesienie do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego skargi w trybie art. 50 i n. ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (dalej PPSA). Podatnik ma prawo do uczciwego, sprawiedliwego i rzetelnego procesu, w którym będzie miał możliwość obrony swojego stanowiska (sposobu interpretacji przepisów podatkowych). Przedmiotowe uprawnienie ma swoje podstawy w normie konstytucyjnej przyznającej każdemu obywatelowi prawo do rozstrzygnięcia jego sprawy przez niezależny i niezawisły sąd (*vide* art. 45 Konstytucji RP). W świetle konstytucji prawo do sądu przysługuje każdemu, który jest uprawniony, także apatrydom i podmiotom zagranicznym (Mądrzak 1997, s. 197; Chlebny 2005, s. 51; Czeszejko-Sochacki 1997, s. 3). Aby zatem strona mogła dochodzić sprawiedliwości w trybie sądowym musi wpięrow skierować pismo do sądu, w którym konkretyzuje swoje roszczenie. Wspomniane pismo procesowe powinno spełniać przede wszystkim wymogi formalne, tj. posiadać opis stanu faktycznego, zarzuty, wnioski, uzasadnienie, dane wnoszącego (także pełnomocnik jeśli go ustanowiono) oraz podpis osoby uprawnionej. Należy także podać (w walucie polskiej) wartość przedmiotu zaskarżenia jeśli ma to wpływ na obliczenie opłat sądowych (art. 215 PPSA). Skarga na decyzję administracyjną powinna być wniesiona w terminie 30 dni od daty doręczenia decyzji podatkowej stronie (lub pełnomocnikowi). Warunkiem *sine equa non* nadania skardze biegu jest wniesienie prawidłowo obliczonej wartości wpisu sądowego. Jeśli pełnomocnik lub strona przesłali pismo bez załączonego potwierdzenia dokonania wpisu to sąd powinien wezwać stronę do uzupełnienia braku formalnego w postaci obowiązku uiszczenia wpisu w terminie 7 dni od dnia otrzymania przez stronę wezwania. Brak uzupełnienia tego braku będzie skutkować odrzuceniem skargi na posiedzeniu niejawnym. Oznacza to, że realizacja prawa podatnika do zaskarżenia decyzji podatkowej zależy od zapłaty wpisu sądowego w sposób przewidziany PPSA oraz aktami wykonawczymi do ustawy. Należy jednak stwierdzić, że w praktyce interpretacja powyższych przepisów może powodować trudności. Nawet u pełnomocnika profesjonalnego (doradca podatkowy, radca prawny, adwokat) pojawiać się mogą wątpliwości, czy zdefiniowanie rodzaju wymaganego wpisu w danej sprawie jest uzasadnione. Celem przedmiotowego artykułu jest wykazanie determinant zastosowania poszczególnych rodzajów wpisów sądowych w postępowaniu sądownoadministracyjnym (zarówno przed Wojewódzkimi Sądami Administracyjnymi, jak i Naczelnym Sądem

Administracyjnym). Zostanie także przeanalizowane zagadnienie dotyczące skutków procesowych wniesienia błędnego wpisu oraz możliwych środków zaskarżenia postanowień o odrzuceniu skargi z powodu braku uiszczenia prawidłowego wpisu. Aby tego dokonać, na początku należy odnieść się do przepisów prawnych dotyczących wpisu sądowego przed sądami administracyjnymi.

Charakter prawny wpisu sądowego w postępowaniu sądowoadministracyjnym

Strony ponoszą koszty postępowania z tytułu swojego udziału w danej sprawie. Do tych kosztów należy zaliczyć koszty sądowe występujące w postaci opłat sądowych i zwrotu poniesionych wydatków. Opłaty sądowe dzieli się na wpis sądowy i opłatę kancelaryjną. Z uwagi na to, że wpis sądowy zwyczajowo ma wartość wyższą (niż opłata kancelaryjna) i jego obliczenie cechuje większy formalizm należy stwierdzić, że opłata kancelaryjna nie stanowi dla podatnika istotnego ciężaru związanego z rozpoczęciem sporu sądowoadministracyjnego. Zdaniem NSA, poniesienie uzasadnionej opłaty kancelaryjnej nie prowadzi do powstania uszczerbku w majątku osoby niezamożnej. Inaczej wygląda kwestia obciążenia strony wydatkami na wpis sądowy (postanowienie II FZ 87/2010). Zgodnie z art. 230 § 1 i 2 PPSA od pism wszczynających postępowanie (skarga, skarga kasacyjna, zażalenie, skarga o wznowienie postępowania) przed sądem administracyjnym w danej instancji pobiera się wpis stosunkowy lub stały. Ustawodawca precyzuje, że wpis stosunkowy pobiera się w sprawach, w których przedmiotem zaskarżenia są należności pieniężne (art. 231 PPSA). W innych postępowaniach właściwy jest wpis stały. Warto zwrócić uwagę, że wpis pobiera się „od pism wszczynających postępowanie”. Oznacza to, że każde rozpoczęte przez stronę postępowanie wymaga uprzednio dokonania wpisu sądowego. Jak słusznie zauważył NSA, nie ma powodu, aby połączenie kilku postępowań miało skutkować wyłączeniem obowiązku uiszczenia wpisu od każdej ze spraw, tak jakby były rozpatrywane oddzielnie (wyrok II FZ 134/14). Celem wpisu sądowego nie jest uzyskanie świadczenia pieniężnego od podatnika w równej wartości jak koszty sądowe, albowiem w trakcie długoletniego procesu wysokość wpisu sądowego może być nie współmierna z realnymi wydatkami wymiaru sprawiedliwości. Podstawy do nałożenia danego wpisu od każdej z poszczególnych spraw należy doszukiwać się jedynie w obowiązku ustawowym.

Wpis sądowy należy uiścić w formie pieniężnej na rachunek bankowy lub bezpośrednio w kasie sądu, do którego wnosi się pismo procesowe podlegające opłacie. Tym samym, skargi kasacyjne i zażalenia na postanowienia wydane przez Wojewódzkie Sądy Administracyjne powinny być opłacane poprzez wniesienie wpisu bezpośrednio na konto tych sądów (mimo, że rozprawa odbędzie się przed Sądem II instancji). Kwestia poprawnego uiszczenia wpisu

sądowego była przedmiotem licznych wyroków sądowych (postanowienia NSA: OZ 344/2004, II OZ 42/2011, II OZ 1038/2010), w których m.in. podnoszono uznanie za dochowany terminu, gdy wpłata nastąpiła bezpośrednio na konto Naczelnego Sądu Administracyjnego. Dopuszczalne jest także dokonanie zapłaty za pośrednictwem przekazu pocztowego, o ile data nadania na pocztę wypada w ostatnim dniu, upływu terminu na wniesienie wpisu (w przypadku poprzedniego wezwania przez sąd do uzupełnienia braków formalnych). Warto podkreślić, że w stosunku przelewów bankowych termin będzie dochowany gdy nadawca środków będzie w stanie wykazać, że danego dnia przelew został wysłany (mimo niezaksięgowania wpłaty w administracji sądu). Należy uznać za słuszne wyłączenie możliwości honorowania przez sądy zapłaty tego wpisu w formie znaczków opłaty sądowej (wyrok Trybunału Konstytucyjnego SK 11/05; postanowienie NSA FZ 28/2004), albowiem nie stanowi to fizycznego wpływu wartości pieniężnej na konto właściwego sądu.

Jeśli strona skarżąca uiściła wpis, a pismo zostało odrzucone lub wycofane, to sąd zwróci w całości przelaną kwotę. Podobnie w przypadku, gdy skarżący wniósł zażalenie na postanowienie o ukaraniu go karą grzywny, a sąd uwzględnił ten środek zaskarżenia. Postanowienie o zwrocie wpisu może zostać podjęte na posiedzeniu niejawnym. Należy zauważyć, że przepisy o wpisie sądowym ujęto w ustawie Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi w sposób zdawkowy. Regulacje zawierają jedynie 7 zdań umieszczonych w 4 artykułach. W kontekście art. 233 PPSA należy stwierdzić, że ustawodawca celowo odsyła adresatów norm prawnych dotyczących wpisów do aktu normatywnego niższej rangi, tj. rozporządzenia (Rady Ministrów z 16.12.2003 r.). Może to wynikać z zamiaru szczegółowego sprecyzowania kwot wpisu właściwych dla danego postępowania, których umieszczenie w ustawie byłoby nieuzasadnione wedle zasad procesu legislacyjnego, bowiem celem rozporządzenia jest najczęściej uszczegóławianie norm prawnych w sposób kompleksowy tak, aby adresat normy prawnej miał poczucie pewności prawa, któremu podlega. Należy zatem zastanowić się nad przyczyną oraz skutkiem wniesienia wpisu sądowego stałego lub stosunkowego. Brak poprawnej kwalifikacji wpisu wymaganego w danej sprawie skutkuje niemożliwością podjęcia jakichkolwiek działań przez sąd (por. 220 § 1 PPSA).

Rodzaje wpisów sądowych w sprawach podatkowych przed sądami administracyjnymi

W postępowaniu sędowoadministracyjnym występują dwa rodzaje wpisów sądowych – stosunkowy i stały. Wpis stosunkowy zależy od wysokości należności objętej zaskarżonym aktem i wynosi od 1% do 4% wartości przedmiotu sporu. Ustawodawca uzależnił zastosowanie danego procentu od kwoty, jaką

w postępowaniu uznano za będącą przedmiotem zaskarżenia. Minimalna wartość wpisu stosunkowego to 100 zł, a maksymalna 100 000 zł. Należy zatem stwierdzić, że im wyższa wartość przedmiotu sporu, tym początkowy koszt skarżącego dotyczący wszczęcia procesu jest efektywnie większy. Tym samym Skarb Państwa ponosi większy ciężar prowadzenia postępowania, gdy wartość przedmiotu sporu jest niższa. Uzasadniona jest teza jakoby najniższy możliwy wpis stosunkowy w postępowaniu sądownoadministracyjnym (100 zł) nie miał na celu rekompensowanie wymiarowi sprawiedliwości wydatków (związanych z organizacją rozpraw, doręczaniem korespondencji itp.) ponoszonych do wydania orzeczenia w sprawie. Zadaniem tak niskiego wpisu jest jedynie wypełnienie obowiązku uregulowanego w art. 230 PPSA w przedmiocie pobierania (co do zasady) wpisu sądowego od każdego pisma rozpoczynającego procedurę sądownoadministracyjną. Ponadto, artykuł 199 PPSA obliguje strony do ponoszenia wydatków związanych z procesem. Dopiero spełnienie właściwych przesłanek umożliwiających zwolnienie z kosztów sądowych sprawia, że strona skarżąca uzyskuje pomoc państwa w zakresie umożliwienia podatnikowi realizacji zasad procesowych, mimo braku spełnienia podstawowego kryterium wszczęcia procedury sądownoadministracyjnej (tj. uiszczenia wpisu sądowego). Odstąpienie przez sąd od dochodzenia od strony wpisu sądowego stanowi przykład traktowania zasady realizacji prawa do sądu jako reguły wyższej rzędu w stosunku do zasady ponoszenia przez strony kosztów postępowania (wyrok NSA II FZ 155/12; postanowienie NSA II FZ 218/12). Takie jednak postępowanie sądów nie może prowadzić do wzbogacania się podmiotów gospodarczych. Jeśli bowiem spółka wnosi niezasadnie o przyznanie zwolnienia z kosztów sądów, to udzielenie jej takiego przywileju stanowi dla niej brak obowiązku ponoszenia kosztu, tj. zachowanie środków pieniężnych na koncie bankowym spółki (postanowienie NSA I OZ 208/08 i II FZ 101/12). Charakter tej sprawy ma swoje odniesienie w kwalifikacji jej na płaszczyźnie stałych wpisów sądowych.

Wpis stały pobiera się bez względu na przedmiot zaskarżenia w sprawach wymienionych w § 2 Rozporządzenia. Skarżący ma pewność co do niezmienności wpisu sądowego w danej sprawie. Jedynie może mieć wątpliwość, czy ten konkretny przypadek kwalifikuje się do jednego z rodzajów spraw wymienionych w przedmiotowym paragrafie Rozporządzenia. W sprawach dotyczących należności podatkowych (oraz egzekucji zobowiązań z tych należności) właściwe są punkty 1,2,3, 6,7 paragrafu 2 oraz § 2 ust. 5 i 6 Rozporządzenia. Można podzielić je na wpisy stałe o charakterze *sensu stricto* i *sensu largo* dotyczące podatków. Do pierwszej grupy należy zaliczyć wpis stały od: skarg na postanowienia wydane w postępowaniu administracyjnym egzekucyjnym i zabezpieczającym; skarg na akty lub czynności z zakresu administracji publicznej dotyczące uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa. Wpis stały *sensu largo* występuje w odniesieniu do: skarg na akty prawa miejscowego

organów jednostek samorządu terytorialnego i terenowych organów administracji rządowej, skarg na bezczynność organów administracji publicznej, zażaleń na postanowienia Wojewódzkich Sądów Administracyjnych. Za kryterium rozróżnienia obu rodzajów wpisów stałych należy uznać bezpośrednie lub pośrednie zastosowanie do spraw podatkowych. W przypadku postanowień wydawanych przez organy podatkowe lub organy egzekucyjne (w egzekucji administracyjnej) naturalne wydaje się wniesienie skargi na te akty administracyjne, jeśli postanowienie zostało wydane przez organ odwoławczy.

W kontekście opłat dotyczących innych aktów administracyjnych, np. koncesji i zezwoleń na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie energetyki, kasyn gry, wpis sądowy w sprawie skargi na decyzję organów podatkowych wydaje się być niski. Można zatem przyjąć, że ustawodawca celowo wprowadza uprzywilejowaną formę wpisu stałego w sprawach podatkowych, aby także osoby nieprowadzące działalności gospodarczej (nie osiągnące dużego przychodu) mogły realizować swoje prawo do sądu (Kulikowska 2004, s. 9). Mając powyższe na względzie należy uznać, że wpis stały ma zastosowanie w stosunku do decyzji w zakresie m.in. odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe oraz określenia wysokości straty podatkowej. Innym rodzajem wpisu w postępowaniu sądoadministracyjnym jest wpis stały, którego wystąpienie uzależniane jest od istnienia przedmiotu sporu w zakresie należności pieniężnej.

Należności pieniężne jako przedmiot zaskarżenia w kontekście uiszczenia wpisu sądowego

Wpis stosunkowy pobiera się w sprawach, w których przedmiotem zaskarżenia są należności pieniężne zarówno te dochodzone od strony, jak i przez podatnika od organu podatkowego. Pisma procesowe strony skarżącej dotyczą nie sumy pieniężnej, lecz aktu lub czynności administracyjnej, która powoduje obowiązek zapłaty tej kwoty przez podatnika (lub stwierdza jego istnienie). Słuszna jest teza postanowienia NSA (I OZ 156/2009), wedle której zwrot „przedmiotem zaskarżenia jest należność pieniężna” jest pojęciem nieostrym. Oznacza to, że w opinii sądów administracyjnych treść przepisów o wpisach sądowych może zawsze wzbudzać uzasadnione wątpliwości. Brak precyzji w zdefiniowaniu terminów używanych przez ustawodawcę w sposób negatywny wpływa na realizację zasady pewności prawa w stosunku do podatnika. Nie wszystkie bowiem akty administracyjne, w których sentencji wymieniona jest wartość zobowiązania podatkowego można określać aktami dotyczącymi należności pieniężnych. Charakter prawny wydanego aktu adresat winien odczytywać w zgodzie z literą prawa oraz materią postępowania, którego dotyczy akt administracyjny. Przy tej czynności pomocne będzie stosowanie wykładni

celowościowej i systemowej (z pominięciem wykładni sądowej). Rolą sądu nie jest bowiem określanie zobowiązania podatkowego, lecz kontrola aktów administracyjnych, w których określono konkretne należności pieniężne do zapłaty przez podatnika (Dauter i in. 2011, s. 659). Dlatego też organ podatkowy, który nie określi zobowiązania pieniężnego w decyzji podatkowej w sposób pośredni wpływa na wystąpienie w możliwym postępowaniu sądownoadministracyjnym wpisu stałego. Sąd nie ma uprawnień do tego, aby charakter decyzji podatkowej niepieniężnej zamieniać na mającą wymiar pieniężny. Jednocześnie należy zauważyć, że w razie wydania decyzji dotyczącej należności pieniężnej związany jest litera prawa.

Skarżący uiszcza wpis stosunkowy jedynie od takiej wysokości należności pieniężnej, jaka była przedmiotem zaskarżenia. Tym samym jeśli podatnik nie godzi się uznawać roszczenia jedynie w 5% kwoty wykazanej przez organ podatkowy zobowiązania podatkowego, to należność pieniężna będąca wartością przedmiotu ograniczona jest do tych 5% (nie całej kwoty podanej w decyzji podatkowej). Z drugiej zaś perspektywy, wysokość należności pieniężnej nie może być sumą poszczególnych wartości wymienionych we wszystkich aktach administracyjnych wydanych w postępowaniu, w którym wydano zaskarżony akt. Podstawą obliczenia wpisu stosunkowego jest jedynie należność pieniężna określona w sposób wyraźny w decyzji podatkowej (postanowienie nie rozstrzyga sprawy co do istoty). Można zatem przyznać słuszność poglądom o dopuszczalności zaskarżenia decyzji podatkowej z pominięciem nawiązania do jej należności pieniężnej. Skoro podatnik ma prawo skarżyć w całości lub części akt administracyjny, to uprawnienie to rozciąga się także na sferę wpisu stosunkowego. W przypadku, gdy decyzja podatkowa określa zobowiązanie pieniężne do zapłaty, podatnik może uznać to należność jednocześnie kwestionując inne elementy decyzji

Zdaniem judykatury administracyjnej, od skargi dotyczącej decyzji odwoławczej uchylającej decyzję organu podatkowego I instancji (i przekazującej sprawę do ponownego rozpatrzenia) należy uiszczyć wpis stały, gdyż decyzja organu odwoławczego ma jedynie pośredni związek z należnością pieniężną (postanowienie NSA II FZ 171/12; Tarno 2008, s. 590). Oznacza to, że aby miał zastosowanie wpis stosunkowy decyzja lub inny akt administracyjny, który jest przedmiotem zaskarżenia musi być bezpośredni związany z należnością pieniężną. Należy stwierdzić, że przesłankami kwalifikacji danej decyzji jako posiadającej charakter pieniężny jest:

- określenie danej kwoty zobowiązania podatkowego do zapłaty przez podatnika;
- domaganie się przez podatnika zwrotu określonej wartości uprzednio zapłaconej organowi podatkowemu (stwierdzenie istnienia nadpłaty).

Dlatego też brak wystąpienia przedmiotowych kryteriów musi oznaczać, że skarżony akt administracyjny ma wymiar niepieniężny. Jest to o tyle istotne

stwierdzenie, że błędne zdefiniowanie wymaganego wpisu sądowego niesie za sobą negatywne reperkusje.

Skutki wniesienia wadliwego wpisu sądowego

Na stronie (lub reprezentującym ją pełnomocniku) ciąży obowiązek przedstawienia sądowi potwierdzenia uiszczenia wpisu sądowego w danej sprawie. Jeśli wraz z pismem uiszczono wpis w błędnej wysokości lub w ogóle go pominięto, sąd ma obowiązek wezwać stronę do uzupełnienia braku formalnego wraz z podaniem wymaganej kwoty. Strona, która nie zgadza się z interpretacją sądu w sprawie określenia odpowiedniego rodzaju wpisu może złożyć zażalenie w terminie 7 dni od dnia doręczenia wezwania (art. 227 PPSA). Środek zaskarżania wnoszony jest za pośrednictwem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (wzywającego do uiszczenia wpisu) do Naczelnego Sądu Administracyjnego. Przedmiotowe zażalenie nie podlega opłacie sądowej. W judykaturze administracyjnej kwestionuje się możliwość wniesienia zażalenia na zarządzenie przewodniczącego wydziału sądu w przedmiocie wezwania do uiszczenia wpisu sądowego (postanowienie NSA II FZ 687/2010 i II GZ 14/2006; postanowienie WSA w Warszawie VI SA/Wa). Zdaniem sądów wezwanie to jest jedynie realizacją prawa do informowania strony o przysługujących jej prawach i ciężących na niej obowiązkach i nie stanowi postanowienia o kosztach sądowych. Kwestia tych kosztów może być zaskarżona jedynie, gdy stanowi jeden z punktów wyroku (Postanowienie NSA II GZ 95/2006 i II GZ 114/2006). Takie stanowisko sądów administracyjnych przeczy istocie postanowień wydawanych w trybie art. 160 PPSA. Zgodnie z art. 165 PPSA postanowienia, niekończące postępowania w sprawie mogą być uchylane i zmieniane wskutek okoliczności sprawy. Należy przyjąć, że wydanie postanowienia zawsze jest obligatoryjne, jeśli sąd opowiada się za danym rozwiązaniem, istotnym dla strony z uwagi na jej sytuację prawną pod względem formalnym. Oznacza to, że sąd nie powinien definiować charakteru wystosowanego pisma jedynie w kontekście jego nazwy. Pismo, które sąd kieruje do strony należy kwalifikować w odniesieniu do tego, czy rozstrzyga sprawę co do istoty, czy stanowi o kwestiach formalnych. Jeśli pismo nie spełnia tych kryteriów, trzeba je określać jako nie zawierające oceny sytuacji prawnej podatnika i nie rozstrzygające sprawy. Przykładowo, jeśli sąd (z wniosku pełnomocnika) poinformuje stronę o tym, że nie wydano zarządzenia o terminie rozprawy, to takiego pisma nie można uznać za postanowienie lub wyrok. Dlatego też wezwanie do usunięcia braków formalnych przez stronę w postaci obowiązku uiszczenia wpisu sądowego, choć nie jest postanowieniem, to zawiera jednak pewne jego elementy. Podatnik uzyskuje wiadomość o obowiązkach i charakterze formalnym. Sąd rozstrzygnął, który z rodzajów wpisów sądowych jest właściwy. Oznacza to, że od przedmiotowego wezwania strona ma prawo wnieść zażalenie. Trafność powyższych tez może

uzasadniać także fakt, że postanowienie jest wydane przez sąd w przypadku zwrotu wpisu (art. 232 § 2 PPSA). Mimo że zwrot ten przysługuje zazwyczaj, gdy sąd umarza postępowanie, to należy przyznać, że kwestie kosztów postępowania bezsprzecznie należą do istotnych aspektów procedury przed sądem administracyjnym i powinny być rozstrzygane w formie postanowienia.

Warto przy tym rozważyć, czy strona ma prawo do złożenia wniosku o zwolnienie z kosztów sądowych (prawo pomocy), gdy doręczono jej wezwanie do wniesienia wpisu stosunkowego (podczas gdy wniosła wpis stały). Zgodnie z art. 243 i 246 PPSA prawo pomocy może być przyznane z wniosku skierowanego na każdym etapie toczącego się postępowania (także przed jego wszczęciem) osobie, która wykaże, że nie jest w stanie w stopniu całkowitym lub częściowym ponieść kosztów postępowania. Wnioskodawca musi spełnić kryterium formalne w postaci sporządzenia wniosku na urzędowym formularzu (Rozporządzenie prawa pomocy z 16.12.2003 r.). W świetle art. 257 PPSA, sąd nie może przyznać stronie prawa pomocy, gdy wnioskodawca nie dopełnił tego warunku formalnego. Należy jednak przyznać, że nie ma przeszkód prawnych ku temu, aby podatnik na wezwanie sądu o uiszczenie wpisu wystosował pismo wraz z załączonym formularzem o przyznaniu zwolnienia z kosztów postępowania (w tym także wpisu). Jednocześnie należy opowiedzieć się za potrzebą wprowadzenia do ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi przepisu wyraźnie stanowiącego o prawie podatnika do złożenia wniosku o przyznanie prawa pomocy, także w chwili wezwania przez sąd do usunięcia braku formalnego w postaci uregulowania wpisu sądowego.

Podsumowanie

Uiszczenie wpisu sądowego jest jedną z nielicznych czynności w procedurze przed sądem administracyjnym, którą podatnik (strona) powinien dokonać osobiście. Pełnomocnik reprezentujący podatnika w postępowaniu udziela mu jedynie niezbędnej porady prawnej w zakresie właściwej kwoty i rachunku bankowego sądu, który jest odbiorcą wpisu. Strona musi jednak podjąć decyzję co do tego, w jakim zakresie akt administracyjny będzie zaskarżony (w całości lub części). Od tego bowiem zależy, czy w sprawie wymagane będzie wniesienie wpisu stałego lub stosunkowego (od wartości przedmiotu sporu). Jeśli sprawa dotyczy należności pieniężnych, ale podatnik wyraża wolę skarżenia innych elementów aktu administracyjnego, które nie mają powiązania z tymi należnościami, to właściwe będzie wystąpienie wpisu stałego. Można posłużyć się uproszczeniem, że w stosunku do postępowań, których skutkiem nie będzie zapłata lub zwrot podatnikowi uiszczzonego podatku właściwe są przepisy o wpisie stałym.

Jako wniosek *de lege lata* należy przyznać, że sądy administracyjne w sposób wyważony orzekają o potrzebie wnoszenia wpisów stosunków w sprawach, gdy

wątpliwości może wzbudzać fakt wystąpienia konkretnego rodzaju wpisu. Mając świadomość tego, że podatnik ponosi duży ciężar kosztów sądowych w sytuacji uznania decyzji podatkowej jako bezpośrednio dotyczącej należności pieniężnej, sugerowanie wystąpienia wpisu stałego jest społecznie uzasadnione. Celem postępowania sądowoadministracyjnego jest umożliwienie podatnikowi (lub reprezentującego go pełnomocnikowi) sposobu wykładni przepisów podatkowych dokonywanej przez stronę. Należy postawić tezę, że sąd nie powinien zajmować się badaniem tego, czy w danym wypadku wpis sądowy uiszczony przez skarżącego będzie równy wydatkom ponoszonym przez Skarb Państwa na organizację procesu. Zadaniem przedstawicieli judykatury jest weryfikacja legalności wniesienia danego rodzaju wpisu sądowego w kontekście wymogów ustawowych. Obowiązek uzasadnienia kwalifikacji przez sąd rodzaju wpisu w danej sprawie leży po stronie sądu, który wzywa do uiszczenia tejże kwoty. W kontekście przedstawionych tez wydaje się w pełni uprawnione postulowane wprowadzenia regulacji ustawowych uwidaczniających przedstawicielom judykatury prawo do złożenia wniosku o przyznanie prawa pomocy także jako odpowiedzi podatnika na wezwanie przez sąd od uiszczenia danego wpisu sądowego.

Bibliografia

- Chlebny J. (2005), *Udostępnianie strony akt sprawy administracyjnej a prawo do sądu*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego”, nr 3.
- Czeszejko-Sochacki Z. (1997), *Prawo do sądu w świetle Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej (ogólna charakterystyka)*, „Państwo i Prawo”, nr 11-12.
- Dauter B., Gruszczyński B., Kabat A., Niezgodka-Medek M. (2011), *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa.
- Gomułowicz A. (2005), *Glosa do wyroku NSA z dnia 15 września 2004 r., FSK 481/2004*, „Przegląd Podatkowy”, nr 6.
- Kmieciak Z. (1997), *Zasada dwuinstancyjności postępowania administracyjnego*, „Glosa”, nr 1.
- Kulikowska M., Piłaszewicz M. (2004), *Koszty w ustawie o postępowaniu przed sądem administracyjnym – zagadnienia wybrane*, „Glosa”, nr 2.
- Mądrzak H. (1997), *Prawo do sądu jako ochrona praw człowieka (studium na tle polskiego prawa konstytucyjnego, prawa cywilnego materialnego i procesowego)*, (w:) Wiśniewski L. (red.), *Podstawowe prawa jednostki i ich ochrona sądowa*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa.
- Sibiński W. (2009), *Dwuinstancyjność postępowania administracyjnego realizowana przez samorządowe kolegia odwoławcze*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych”, nr 10.
- Tarno J.P. (red.) (2008), *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Lexis Nexis, Warszawa.

Akty normatywne

Konstytucja Rzeczypospolitej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r., Nr 78, poz. 483) – zwana „Konstytucją RP”

Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 16 grudnia 2003 r. w sprawie wysokości oraz szczegółowych zasad pobierania wpisu w postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2003 r., Nr 221, poz. 2193) – zwane dalej „Rozporządzeniem”.

Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 16 grudnia 2003 r. w sprawie określania wzoru i sposobu udostępnienia urzędowego formularza wniosku o przyznanie prawa pomocy w postępowaniu przed sądami administracyjnymi oraz sposobu udokumentowania stanu majątkowego, dochodów lub stanu rodzinnego wnioskodawcy (Dz.U. z 2003 r., Nr 227, poz. 2245) – zwana także „Rozporządzeniem o prawie pomocy”.

Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2012 r., poz. 270, j.t.) – zwana także „PPSA”.

Orzeczenia (wg kolejności występowania)

Postanowienie NSA z dnia 11 marca 2010 r., II FZ 87/2010, LexPolonica nr 2293210

Wyrok NSA z dnia 20 lutego 2014 r., II FZ 134/14, Lex nr 1426682.

Postanowienie NSA z dnia 3 września 2004 r., OZ 344/2004, Lex Polonica nr 371473.

Postanowienie NSA z dnia 8 lutego 2011 r., II OZ 42/2011, LexPolonica nr 2464657.

Postanowienie NSA z dnia 19 października 2010 r., II OZ 1038/2010, LexPolonica nr 2410786.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 marca 2006 r., SK 11/2005, LexPolonica nr 401606.

Postanowienie NSA z dnia 7 kwietnia 2004 r., FZ 28/2004, ONSAiWSA 2004, nr 1, poz. 4.

Wyrok NSA z dnia 7 marca 2012 r., II FZ 155/12, Lex nr 1121106.

Postanowienie NSA z dnia 22 marca 2012 r., II FZ 218/12, Lex nr 1137725.

Postanowienie NSA z dnia 1 kwietnia 2008 r., I OZ 208/08, LEX nr 477191.

Postanowienie NSA z dnia 24 lutego 2012 r., II FZ 101/12, Lex nr 1116154.

Postanowienie NSA z dnia 3 marca 2009 r., I OZ 156/2009, Lex nr 2149753.

Postanowienie NSA z dnia 19 kwietnia 2012 r., II FZ 171/12, Lex nr 1137690.

Postanowienie NSA z dnia 5 stycznia 2011 r., II FZ 687/2010, LexPolonica nr 2483041;

Postanowienie NSA z dnia 21 lutego 2006 r., II GZ 14/2006, LexPolonica nr 2112698;

Postanowienie WSA w Warszawie z dnia 24 sierpnia 2011 r., VI SA/Wa 2121/2010, LexPolonica nr 3847072.

Postanowienie NSA z dnia 11 września 2006 r., II GZ 95/2006, LexPolonica nr 3111235.

Postanowienie NSA z dnia 20 września 2006 r., II GZ 114/2006, LexPolonica nr 3111023.

Court Fee in Tax Cases before the Administrative Courts

Summary

Each pleading initiating proceedings before the administrative court is subject to court fee. The party in litigation, which wants to assert their rights in the field of tax liabilities judicially, must face the obligation to incur the burden of court fee paid on the bank account of the court, to which the pleading is brought. In this case, court fee may depend on the value of the object of litigation (proportional fee) or the relevant for a given subject matter (fixed fee). Doubts on the side of taxpayer (as well as professional proxies) may be aroused by the fact of lack of precise regulations when there should be applied the relevant type of court fee as unjustified application of the proportional fee may mean the necessity to incur heavy financial burden by the taxpayer who wants to shrug an administrative act. However, the lack of payment of the fee in the proper amount results in inability to take actions by the court. In his article, the author applied the analytical, comparative research method. In result of the carried out surveys, it was assumed that the proportional fee is proper in case of the matters in which the body determines the value of tax liability to be paid by the taxpayer. The same type of fee will be proper in case of procedures where the taxpayer pursues reimbursement from the body of the specific amount due. As the postulate *de lege ferenda* there is considered the need to amend the legislation towards introduction of the statutory right to refer the application to grant remission of the court fee also in the situation of summons to pay that fee. The article is of the research nature.

Key words: court fee, court and administrative procedure, Supreme Administrative Court, taxpayer.

JEL codes: K34

Artykuł nadesłany do redakcji w grudniu 2014 r.

© All rights reserved

Afiliacja:

mgr Rafał Bernat

Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu

Wydział Prawa i Administracji

ul. Bojarskiego 3

87-100 Toruń

tel.: 56 611 40 89

e-mail: rafalbernat@onet.pl