

Studia PRAWNICZE

Zeszyt 2 (202) 2015
Warszawa 2015

Rafał Bernat ■

„ROZSTRZYGNIĘCIE CO DO ISTOTY SPRAWY” JAKO ELEMENT TREŚCI DECYZJI PODATKOWEJ

Wstęp

Na co dzień podatnik, dokonując różnych czynności, powoduje powstanie określonych skutków prawnych. W zależności od świadomości prawnej jednostki jest ona w stanie – w sposób logiczny – połączyć zdarzenie gospodarcze (np. zawarcie umowy leasingu samochodu służbowego) ze skutkiem prawnym regulowanym przepisami prawa cywilnego. Inaczej jest w przypadku rozumienia przez podmiot konsekwencji dokonywanych czynności na płaszczyźnie prawa podatkowego. Trudność w określeniu przez podatnika swoich praw i obowiązków wynika z zawłości przepisów tej dziedziny oraz częstych zmian legislacyjnych w zakresie podatków. Do czasu wszczęcia postępowania podatkowego podatnik nie zajmuje się permanentną autokontrolą swojej metody samoobliczenia podstawy opodatkowania i wymiaru podatku, jaki ma zapłacić. Przykładowo, składając comiesięczne deklaracje podatkowe dotyczące podatku od wartości dodanej¹, przedsiębiorca ma obowiązek zapoznania się z aktualnym stanem prawnym w zakresie podatków. Jednak do czasu czynności sprawdzających (kontroli skarbowej lub podatkowej) organy nie weryfikują, czy podatnik prawidłowo określił (zinterpretował) swoje prawa i obowiązki podatkowe. Oznacza to, że postępowanie podatkowe może prowadzić do wydania decyzji rozstrzygającej o sposobie

¹ Podatek od towarów i usług (VAT). Podstawowe elementy struktury podatku zostały określone w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. 2011, Nr 177, poz. 1054, j.t.).

wykładni przepisów prawa oraz ich zastosowaniu w konkretnym przypadku. Zamiennie do wyrazu „rozstrzygać” używa się² pojęć „sądzić”, „sformułować warunki”, „orzekać o czymś”, „dociekać racjonalności”. Dokonując wnioskowania *a minori ad maius*, skoro organ podatkowy może w rozstrzygnięciu przymusić adresata decyzji do określonego zachowania (np. zapłaty podatku) bądź wstrzymania się od danego postępowania (np. niemożliwość uregulowania podatku w ratach), to również ma prawo do wyrażenia swoich wniosków i zaleceń w tego rodzaju akcie administracyjnym. Oznacza to, że decyzja ma charakter nie tylko rozstrzygający (definitywny), ale może także mieć wymiar edukacyjny. Nie należy tego mylić z funkcją moralizatorską, kiedy to wydający akt mógłby pouczyć podatnika o negatywnych (dla budżetu państwa) reperkusjach unikania przez niego opodatkowania³. Niedozwolone jest jednak, aby w decyzji zawarte były formy ocenne wyrażające subiektywny stosunek przedstawiciela organu do adresata decyzji. Chociaż w decyzji podatkowej podatnik otrzymuje informacje o swoich prawach i obowiązkach, to trudno zgodzić się z tezą, że do czasu wydania tego aktu administracyjnego podatnik nie musi znać skutków podatkowych podejmowanych zdarzeń gospodarczych. Taki pogląd byłby sprzeczny z obowiązującą, także w prawie podatkowym, zasadą *ignorantia iuris nocet* (nieznajomość prawa szkodzi) oraz zasadą praworządności, wyrażającą się w działaniu organów na podstawie przepisów prawa – także w sytuacji braku ich znajomości przez podatnika. Rozumując *a contrario* organ podatkowy nie jest uprawniony do kształtowania (poprzez wydanie decyzji podatkowej) obowiązków podatnika jeśli nie mają one podstawy w ustawie podatkowej – *nullum tributum sine lege* (nie ma podatku bez ustawy). Celem przedmiotowego artykułu jest analiza charakteru określenia „rozstrzygnięcie sprawy co do istoty”, które ustawodawca użył w stosunku do decyzji podatkowej⁴. Skoro decyzja rozstrzyga sprawę co do istoty, to

² Przytaczane synonimy należą kolejno do: W. Urszulak (red.), D. Malec (red.), M. Mikuła (red.), *Krakowskie studia z zakresu historii państwa i prawa*, t. 3, Kraków 2010, wyd. Uniwersytetu Jagiellońskiego, s. 60; A. Pacewicz (red.), *Kolokwia Platońskie. Theaitetos*, Wrocław 2007, wyd. Atla 2, s. 95; J. Iwanicki, *Racjonalność i sekularyzacja religii w filozofii społecznej Thomassa Hobessa*, [w:] Z. Drozdowicz (red.), S. Sztajer (red.), *Społeczno-kulturowe konteksty racjonalności*, Poznań 2012, wyd. WNWNS Uniwersytetu im. A. Mickiewicza w Poznaniu, s. 124.

³ Szerzej o zjawisku unikania opodatkowania wypowiada się A. Olesińska w monografii *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania*, Toruń 2013, wyd. TNOiK.

⁴ Autor stosuje w artykule metodę analityczną oraz językowo-logiczną. Metoda analityczna wyraża się w analizie istniejącego i tworzeniu nowego aparatu pojęciowego niezbędnego do oceny obowiązujących przepisów prawnych oraz racjonalnym uzasadnieniu istniejących norm prawnych, por. J. Stelmach, B. Brożek, *Metody prawnicze*, Kraków 2004, wyd. Zakamycze, s. 34. Szerzej o tej metodzie – J. Stelmach, *Współczesna filozofia*

zasadne się wydaje odniesienie się do pojęcia „sprawa podatkowa” – co ono oznacza i kiedy podatnik może mieć z nią do czynienia. Aby dokonać przedmiotowej analizy, należy najpierw sprecyzować charakter prawny decyzji podatkowej.

Elementy treści decyzji podatkowej

Zgodnie z art. 207 § 1 Ordynacji podatkowej⁵ organ podatkowy rozstrzyga w drodze decyzji, chyba że przepisy Ordynacji podatkowej stanowią inaczej. Ustawodawca wyraźnie zastrzega, że decyzja rozstrzyga sprawę co do istoty albo w inny sposób kończy postępowanie w danej instancji. Aby dokonać wykładni doktrynalnej powyższego przepisu, należy uprzednio zastanowić się nad materią samej decyzji podatkowej. W piśmiennictwie podnosi się⁶, że decyzja wydana w postępowaniu podatkowym to akt administracyjny o charakterze finansowym rozstrzygający o indywidualnych prawach i obowiązkach z zakresu podatkowego danego podmiotu. Należy zgodzić się przy tym z tezą, że z decyzji podatnik musi mieć możliwość odczytania wszystkich swoich obowiązków i praw z zakresu materialnego i proceduralnego prawa podatkowego⁷. Wynika to z art. 210 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym, aby akt administracyjny był decyzją podatkową, musi zawierać: oznaczenie organu podatkowego, datę wydania, oznaczenie strony, powołanie podstawy prawnej, rozstrzygnięcie, uzasadnienie faktyczne i prawne, pouczenie o trybie odwoławczym, podpis osoby upoważnionej. Elementy te stanowią *sine equa non* decyzji podatkowej – nie można ich wyłączyć w drodze postanowienia lub uzasadniać ich nieprzydatność w treści decyzji. Za istotę

fia interpretacji prawniczej, Kraków 1995, wyd. WpiA UJ, s. 102–104. Metoda językowo-logiczna jest jedną z podstawowych metod stosowanych w prawoznawstwie. W opinii L. Morawskiego metoda ta polega na wykorzystaniu do analizy prawa technik i aparatu pojęciowego nauk o języku oraz logiki prawniczej – tenże, *Wstęp do prawoznawstwa*, Toruń 2002, wyd. TNOiK, s. 17. Niezależnie od zastosowanych metod zgodzić się należy z twierdzeniem Z. Ziemińskiego: „w przypadku metody naukowej celem podejmowanego postępowania jest należycie ugruntowane poznanie prawdy” – tenże, *Metodologiczne zagadnienia prawoznawstwa*, Warszawa 1974, wyd. PWN, s. 7 i 8.

⁵ Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. 2012, poz. 749, jt.) – zwana dalej OP.

⁶ W. Olszowy, *Decyzja podatkowa, podejmowanie i kontrola*, Warszawa 1997, wyd. KiK, s. 74; A. Olesińska, *Polskie prawo podatkowe. Zarys systemu*, Toruń 2007, wyd. TNOiK, s. 207.

⁷ Z. Ofiarski, *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, Warszawa 2010, wyd. Lexis Nexis, s. 306; A. Mariański, D. Strzelec, *Uzasadnienie decyzji podatkowej a gwarancje ochrony praw podatnika*, Monitor Podatkowy 2006, Nr 2, s. 26.

decyzji należy uznać uzasadnienie faktyczne i prawne. Pierwsze z uzasadnień zawiera w szczególności wskazanie faktów, które organ uznał za udowodnione, dowodów, którym dał wiarę, oraz przyczyn, dla których innym dowodom odmówił wiarygodności. Uzasadnienie prawne zawiera wyjaśnienie podstawy prawnej, na której organ oparł swoją interpretację skutków prawnopodatkowych dla strony postępowania (vide art. 210 § 4 OP). Możliwe jest odstępianie od uzasadnienia w decyzji, jeśli uwzględnia ono w całości żądanie strony. Nie dotyczy to tych aktów, które zostały wydane wskutek wniesionego uprzednio odwołania lub dotyczą rozstrzygnięcia o preferencjach podatkowych (ulga lub zwolnienie) dla strony. Występują także fakultatywne elementy decyzji podatkowej – ich wystąpienie zależy od materii konkretnego aktu administracyjnego. W decyzji, od której przysługuje powództwo lub skarga do sądu administracyjnego, należy zamieścić pouczenie o trybie i terminie wniesienia tych środków zaskarżenia (nie informuje się o kosztach sądowych z tym związanych). Decyzja nakładająca na stronę postępowania obowiązek wykonania zobowiązania w trybie egzekucji administracyjnej⁸ zawiera także pouczenie o odpowiedzialności karnej za usunięcie, ukrycie, zbycie, darowanie, zniszczenie, rzeczywiste lub pozorne obciążenie albo uszkodzenie majątku strony, mające na celu udaremnienie egzekucji obowiązku wynikającego z tej decyzji. W świetle art. 210 § 3 OP w decyzji organ podatkowy może – jeśli wynika to z *lex specialis* – zawrzeć także inne elementy, które uzna za stosowne (prowadzące do pełniejszego wyjaśnienia sprawy).

Podstawą decyzji powinien być obowiązujący przepis prawa. Uznanie administracyjne pełni rolę posiłkową i nie może występować przeciwko zasadzie praworządności. Zawsze stanowi uzupełnienie dyspozycji normy podatkowej, przełożenie woli prawodawcy na indywidualny charakter stosunków publiczno-prawnych pomiędzy organem a podatnikiem. Decyzja podatkowa ma charakter spersonifikowany i nie może być traktowana jako realizacja planu daninowego dla wszystkich obywateli. Plan daninowy zawiera określenie wpływów i wydatków w aspekcie finansowym i nie może stanowić wytycznych organu przy realizacji zasad postępowania podatkowego⁹. Tym samym organ podatkowy każdą decyzję wydaje przez pryzmat (sytuację prawno-podatkową) osoby jej adresata

⁸ Ustawa z 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. 2012, poz. 1015, j.t.) – zwana także upea.

⁹ Por. J. Kulicki, *Administracja danin publicznych w Polsce*, Warszawa 2014, Wyd. Sejmowe, s. 271. Zasady postępowania podatkowego zostały uregulowane w art. 120–129 OP. Jednocześnie w piśmiennictwie występują głosy postulujące zasady postępowania podatkowego nie wymienione w Ordynacji podatkowej – np. Ł. Matuszkiewicz, *Zasady ogólne postępowania podatkowego – wybrane zagadnienia*. Cz. II, Radca Prawny 2009, Nr 3, s. 56; A. Tałasiewicz, *Gwarancje procesowe w postępowaniu podatkowym – zasada prawdy obiektywnej a ciężar dowodu*, Glosa 2004, Nr 12, s. 29.

a nie w odniesieniu do potrzeb fiskalnych państwa. Za nieprawidłowe uznaje się także wydawanie decyzji podatkowych w sposób zautomatyzowany, bez odniesienia do sytuacji ekonomicznej, społecznej, rodzinnej danego podatnika¹⁰.

W praktyce może występować wątpliwość co do tego, czy dany akt jest postanowieniem czy decyzją podatkową. Także przedstawiciele doktryny¹¹ są zdania, że z uwagi na zbliżony charakter tych aktów występuje solidna podstawa do stałego podkreślania dzielących je różnic. Oba te akty administracyjne posiadają podobne elementy i mogą być niekiedy mylone przez podatników. Postanowienie i decyzja podatkowa zawierają te same elementy: oznaczenie organu, datę wydania, oznaczenie strony, powołanie podstawy prawnej, rozstrzygnięcie, pouczenie o środkach odwoławczych oraz podpis osoby upoważnionej. Postanowienie może zawierać także uzasadnienie faktyczne i prawne, jeżeli służy na nie zażalenie lub skarga do sądu administracyjnego. Aby czynność organu podatkowego mogła być zakwalifikowana jako decyzja podatkowa, przyjmuje się¹², że muszą wystąpić trzy przesłanki: narzucenie przez organ (w sposób władczy) własnego stanowiska podatnikowi, wystąpienie wyraźnie wykazanej podstawy prawnej, rozstrzygnięcie o prawach i obowiązkach podmiotu. Należy

¹⁰ C. Kosikowski, *Zakres stosowania kodeksu postępowania administracyjnego w rozstrzyganiu indywidualnych spraw z dziedziny finansów*, [w:] K. Podgóski (red.), *Zagadnienia proceduralne w administracji*, Katowice 1984, wyd. UŚ, s. 77–82 oraz C. Kosikowski, *Problemy legislacyjne polskiego prawa finansowego i jego kodyfikacji*, Wrocław 1983, wyd. Ossolineum, s. 57 i nast.

¹¹ T. Kiełkowski, *Nabycie prawa na mocy decyzji administracyjnej*, Warszawa 2012, wyd. Wolters Kluwer, s. 192; Z. Kmiecik, *Odwołania w postępowaniu administracyjnym*, Warszawa 2010, wyd. Wolters Kluwer, s. 114.

¹² Por. J. Borkowski, B. Adamiak, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zburzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2014, wyd. Unimex, s. 917. Władztwo podatkowe można rozumieć jako kompetencja, organu podatkowego (wynikająca z aktualnego porządku prawnego) do jednostronnego kształtowania wymiaru praw i obowiązków podatnika przy jednoczesnym zachowaniu podstawowych praw jednostki wynikających z przepisów szczególnych i ustawy zasadniczej (Konstytucja). Dla A. Bień-Kacała władztwo tę przejawia się w kontroli wpływów do budżetu państwa – tenże, *Zasada władztwa daninowego w konstytucji RP z 1997 r.*, Toruń 2005, wyd. TNOiK, s. 30. Szerzej o władztwie podatkowym – W. Miemiec, *Władztwo podatkowe gminy niemieckiej*, [w:] W. Miemiec (red.), *Księga Jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, Wrocław 2009, wyd. Unimex, s. 321–323; C. Kosikowski, *Ustawa podatkowa*, Wyd. Prawnicze, Warszawa 2006, s. 42. Warto zwrócić uwagę, że pojęcie „władztwa” w odniesieniu do wydanych decyzji przez organy administracji publicznej występowało już wcześniej. Przykładowo S. Cheliński używał synonimu – „rozkaz heteronomiczny” na określenie bezwzględnej żądania zachowania się adresata polecenia (mimo braku jego zgody) – tenże, *Pojęcie rozkazu w świetle ogólnej teorii norm*, [w:] W. L. Jaworski (red.), *Prace z dziedziny teorii prawa*, Kraków 1925, wyd. Krakowska Spółka Wydawnicza, s. 113–115.

zatem przyjąć, że podstawową różnicą między postanowieniem a decyzją jest to, że postanowienie nie rozstrzyga co do istoty sprawy. Fakt braku rozstrzygnięcia w chwili wydania nie przesądza jednak o dyskwalifikacji tego aktu jako decyzji podatkowej. Możliwe jest zmodyfikowanie doręzonego adresatowi aktu w drodze uzupełnienia decyzji co do rozstrzygnięcia (vide art. 213 § 1 OP¹³). Wszystkie decyzje podatkowe wydane są w sprawie podatkowej. Dlatego też niezbędne jest wykazanie determinantów pozwalających zakwalifikować dany stan faktyczny i prawny jako sprawę podatkową.

Istota sprawy podatkowej

W opinii organów podatkowych¹⁴ sprawa podatkowa rozumiana jest jako postępowanie prowadzone przez organ I lub II instancji (którego stroną jest dany podatnik) na podstawie obowiązujących przepisów proceduralnego prawa podatkowego. Sprawa podatkowa może dotyczyć zarówno uprawnień podatnika wynikających z postępowania podatkowego (np. przedłużenie lub przywrócenie terminu), jak też obowiązków i praw określonych w materialnym prawie podatkowym (np. w podatkach pośrednich).

Pojęcie „istoty sprawy” sprawia trudności zarówno badaczom prawa podatkowego, jak i administratywom¹⁵. Należy uznać za słuszne powstające

¹³ J. Zimmerman, *Ordynacja podatkowa. Komentarz, postępowanie podatkowe*, Toruń 1998, wyd. TNOiK, s. 224. Podobnie postanowienie Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Elblągu z dnia 5 lutego 2007 r., 228/PO/07, Lex nr 232853; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 22 października 2013 r., I SA/Gl 1198/12, Lex nr 1405208. Przedmiotem rozważań nie będą poszczególne rodzaje decyzji podatkowych, których systematykę obszernie omawia się w doktrynie prawa podatkowego – H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury podatkowe*, Warszawa 2006, wyd. Difin, s. 870; R. Dowgier, [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. W teorii i praktyce*, Białystok 2008, wyd. Temida 2, s. 57–58.

¹⁴ Pismo Ministra Finansów. Departament Polityki Podatkowej z dnia 7 marca 2012 r., PK4/8012/67/AAN/12/555; Pismo z dnia 13 maja 2009 r. Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu, ILPB2/415-204/09-3/ES; Pismo z dnia 11 kwietnia 2005 r. Ministra Finansów, MJ-023-1774/06.

¹⁵ W piśmiennictwie podatkowym istnieje zgodność co do tego, że sprawa podatkowa najczęściej utożsamiana jest z postępowaniem podatkowym – K. Teszner, *Administracja podatkowa i kontrola skarbowa w Polsce*, Warszawa 2012, wyd. Lexis Nexis, s. 162; A. Sarna, [w:] A. Kaźmierski (red.), *Meritum Podatki 2014*, Warszawa 2014, wyd. Wolters Kluwer, s. 52. W nauce prawa administracyjnego: M. Szalewska, *Klauzula generalna fikcji pozytywnego rozstrzygnięcia w sprawach administracyjnych przedsiębiorców*, *Administracja. Teoria. Dydaktyka* 2010, Nr 4, s. 89; G. Łaszczycza (red.), *Postępowanie administracyjne w ogólnym postępowaniu administracyjnym*, Warszawa 2011, wyd. Wolters Kluwer, s. 77 i nast. Istota sprawy nie występuje w wypadku wydania postanowienia –

wątpliwości co do sprecyzowania tego określenia. Wychodząc z założenia, że każde niedookreślone (niezrozumiałe) pojęcie w prawie podatkowym stanowi klauzulę generalną¹⁶, można dojść do wniosku, że organ podatkowy tworzy w sposób celowy prawo niezrozumiałe, niejasne, pozbawione zasad logiki. Takie rozumowanie sprzeczne jest z zasadą pewności prawa podatkowego oraz zaufania podatnika do organów podatkowych (art. 124 OP). Niemniej także w orzecznictwie sądowym nie ma jednolitej wykładni pojęcia „istota sprawy”¹⁷. Na uwagę zasługuje teza wyroku WSA w Gorzowie Wielkopolskim, w którym stwierdzono, że „istotą sprawy” jest rozstrzygnięcie prowadzonego postępowania, określające sytuację prawną strony¹⁸. Nie sposób pozbawić racjonalności tej tezy, gdyż właśnie zdefiniowanie sytuacji prawnej podatnika jest istotą aktu administracyjnego wydawanego przez organ podatkowy. Za istotę sprawy podatkowej uznać należy decyzję o wymiarze praw i obowiązków podatnika w oparciu o ustalenie przez organ faktów prawotwórczych. Przyjmuje się, że fakt prawotwórczy to obiektywnie ustalona w trakcie postępowania podatkowego okoliczność dotycząca sytuacji

Z. Janku, *Czy ugoda administracyjna jest formą działania administracji publicznej*, [w:] L. Zacharko (red.), A. Matan (red.), G. Łaszczycza (red.), *Ewolucja prawnych form administracji publicznej. Księga jubileuszowa z okazji 60 rocznicy urodzin Profesora Ernesta Knosali*, Warszawa 2008, wyd. Wolters Kluwer, s. 131.

¹⁶ Klauzula generalna w prawie podatkowym stanowi zwrot niedookreślony, umożliwiający organom podatkowym elastyczne stosowanie podstawy prawnej (ogólnie sformułowanej) przy wydawaniu decyzji podatkowej. Zwrot niedookreślony (nieostry) zaś rozumiany jest jako niedostatecznie precyzyjnie przedstawiona treść nazwy – A. Choduń, A. Gomułowicz, A. Skoczylas, *Klauzule generalne i zwroty niedookreślone w prawie podatkowym i administracyjnym. Wybrane zagadnienia teoretyczne i orzecznicze*, Warszawa 2013, wyd. Wolters Kluwer, s. 17. Wyroki sądowe precyzują rozumienie zwrotów niedookreślonych, umożliwiając zarówno organom podatkowym, jak podatnikom jednolite interpretowanie tych zwrotów – zob. R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, wyd. Wolters Kluwer, s. 165. Zdaniem Sądu Najwyższego zwroty niedookreślone powinny być interpretowane w oparciu o reguły językowe – wyrok z dnia 18 maja 2001 r., III RN 197/00, *Monitor Prawniczy* 2001, Nr 12, s. 620. Podobnie NSA w wyroku z dnia 31 października 2012 r., I OSK 1935/12, *Lex* nr 1234203.

¹⁷ Początkowo „istota sprawy” rozumiana była jako przedmiot sprawy – postanowienie Sądu Najwyższego (SN) z 22 kwietnia 1998 r., I CKN 1042/97, *Lex* nr 50760. Następnie sądy definiowały „istotę sprawy” jako wszystkie elementy związane z danym postępowaniem (przedmiot, strony, roszczenia etc.) – wyrok SN 26 listopada 2012 r., III SZ 3/12, *Lex* nr 1232797. Obecnie wedle wykładni sądowej „istota sprawy” jest rozpoznawana w kontekście materialnoprawnych skutków podatkowych, jakie występują w sytuacji prawnej strony – por. wyrok SN z 13 maja 2013 r. IV CZ 40/13, *Lex* 1353279.

¹⁸ Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 26 stycznia 2011 r., I SA/Go 1122/10, *Lex* nr 952196. Podobnie – wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 października 2004 r., III SA 2425/03, *Przebieg Orzecznictwa Podatkowego* 2005, Nr 4, s. 108.

prawnej podmiotu¹⁹. Fakty te są niezbędne to stworzenia obrazu skutków podatkowych, jakie miały miejsce w konsekwencji wystąpienia okoliczności w danej sprawie. Skutki prawnopodatkowe dzielić należy na materialne i formalne²⁰. Pierwsze definiują charakter obowiązków podatkowych oraz elementy struktury danego podatku (m.in. podstawę podatkową, stawkę podatku, zwolnienia i ulgi podatkowe). Drugie zaś odnoszą się do praw podatnika jako podmiotu biorącego poniekąd czynny udział w ustaleniu stanu faktycznego w trakcie postępowania podatkowego.

Warto postawić pytanie, czy „istota sprawy” może się sprowadzać jedynie do wykazania podstawy prawnej nałożenia podatku w wysokości dostosowanej do zdolności płatniczych podatnika. Zdolność płatniczą można rozumieć w sposób szeroki i wąski²¹. Możliwość regulowania zobowiązań publicznoprawnych przez podatnika w takiej wysokości, aby nie doprowadziło to do zmniejszenia majątku podatnika zagrażającemu jego egzystencji (rozumienie szerokie). Zdolność płatnicza w ujęciu wąskim to sposobność regulacji obowiązków podatkowych w takim zakresie, aby podatnik mógł dokonywać zwyczajowych obligatoryjnych (niezbędnych do przeżycia) i fakultatywnych (np. wycieczka, kino) zakupów. Takie postępowanie organu podatkowego stałoby w sprzeczności z ideą sprawiedliwości społecznej²² wywodzoną zarówno z norm etycznych, jak i

¹⁹ Zob. A. Hanusz, *Podstawa faktyczna decyzji podatkowej a swobodna ocena dowodów*, [w:] A. Pomorska, (red.) *Regulacje prawno – podatkowe i rozwiązania finansowe. Pro publico bono. Księga jubileuszowa profesora Jana Głuchowskiego*, Toruń 2002, wyd. TNOiK, s. 89–91. M. Masternak, *Istota oraz rodzaje decyzji podatkowych*, *Kwartalnik Prawa podatkowego* 1999, Nr 3–4, s. 103–124. Zdaniem WSA w Gdańsku fakt prawotwórczy to taki fakt, który ma wpływ na treść oraz wykładnie przepisów prawa, w tym prawotwórcze orzeczenia sądowe – wyrok z dnia 19 lutego 2014 r., I SA/Gd 1658/13, Lex nr 1435988. Podobnie WSA w Krakowie w wyroku z dnia 17 lipca 2009 r., I SA/Kr 659/09, Lex 512636.

²⁰ A. Nita, *Stosunek prawnopodatkowy. Obowiązek i zobowiązanie podatkowe*, Kraków 1999, wyd. Zakamycze, s. 30–31; J. Zimmerman, *Prawo administracyjne*, Warszawa 2014, wyd. Wolters Kluwer, s. 442.

²¹ Zdaniem A. Gomułowicza, zdolność płatnicza jest synonimem wytrzymałości, tj. ile podatnik jest w stanie zapłacić podatku i dalej przetrwać – tenże, *Podatki a etyka*, Warszawa 2013, wyd. Wolters Kluwer, s. 50–53.

²² W tym wypadku sprawiedliwość społeczna postrzegana jest jako realizacja zasad etyczno-prawnych jako subsydiarnych źródeł prawa przy wypełnianiu luk prawnych w trakcie prowadzenia postępowania podatkowego – zob. A. Domańska, *Zasady sprawiedliwości społecznej we współczesnym polskim prawie konstytucyjnym*, *Acta Universitatis Lodzianensis, Folia Iuridica* 66, Łódź 2001, s. 131. Nie można pozbawiać słuszności poglądów o istnieniu wartości podstawowych wyrażanych poprzez zasady pewności prawa, bezpieczeństwa prawnego, zaufania do państwa i jego organów oraz niezawisłość i bezstronność organów wydających akty administracyjne – por. M. Borucka-Arctowa, *Sprawiedliwość proceduralna a orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego i jego rola*

obowiązującej ustawy zasadniczej. Należy się opowiedzieć za brakiem możliwości nadania decyzji funkcji represyjnej czy też prewencyjnej. Organ podatkowy może wszcząć postępowanie podatkowe w przekonaniu, że podatnik dokonał oszustwa podatkowego, co prawdopodobnie spowoduje rozstrzygnięcie nakazujące podatnikowi zapłatę wyższego podatku. Jednak istotą tej sprawy nie jest wykazanie błędu podatnika (nie to jest meritum sprawy), lecz dokonanie weryfikacji prawidłowości rozliczeń strony. Sprawdzenie, czy podatnik rzetelnie obliczył i odprowadził podatek należy przeciwstawić dążeniu organu do legitymizowania działań prowadzących do rozszerzającej wykładni przepisów materialnego prawa podatkowego.

Rozstrzygnięcie co do istoty sprawy

Zasadniczą treścią decyzji jest rozstrzygnięcie – w sposób nie budzący wątpliwości – jakie uprawnienia i obowiązki zostaną przyznane stronie, a jakich organ podatnikowi odmawia²³. Nie oznacza to jednak, że prawa podatnika zawsze w rozstrzygnięciu ulegają ograniczeniu. Organ podatkowy może w decyzji ustalić nowe prawa (obowiązki) strony, jak i potwierdzić istnienie skutków podatkowych dokonania czynności prawnych, mających miejsce w przeszłości. W decyzji podatkowej stanowisko organu co do pożądanej sytuacji prawnej podatnika zostaje usankcjonowane. Można zatem przyznać, że organ wyraża swoje zdanie co do płaszczyzny prawnopodatkowej, na której znalazł się podatnik – wskutek

w okresie przemian systemu prawa, [w:] *Konstytucja i gwarancje jej przestrzegania*, Warszawa 1996, wyd. Trybunału Konstytucyjnego, s. 28; R. Tokarczyk, *Sprawiedliwość jako naczelną wartość prawa*, [w:] R. Tokarczyk (red.), K. Motyka (red.), *Teoria prawa. Filozofia prawa. Współczesne prawo i prawoznawstwo (Profesorowi Wiesławowi Langowi w siedemdziesiątą rocznicę urodzin)*, Toruń 1998, wyd. UMK, s. 350. W opinii J. Szołno-Koguc polskiego systemu podatkowego nie można uznać za sprawiedliwy, gdyż jego znaczny stopień fiskalizmu dotyka najuboższych warstw społeczeństwa oraz tych, którzy nie stosują sposobów na unikanie podatków – Kilka uwag na temat aktualnego stanu regulacji prawnopodatkowej [w:] H. Dzwonkowski (red.), J. Głuchowski (red.), A. Pomorska (red.), *W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych. Księga dedykowana Profesorowi Cezaremu Kosikowskiemu w 40-lecie pracy naukowej*, Lublin 2005, wyd. UMCS, s. 339.

²³ M. Paluch, *Postępowanie podatkowe. Poradnik praktyczny*, wyd. Lexis Nexis, Warszawa 2002, s. 51. Poglądem obowiązującym w nauce prawa administracyjnego jest kwalifikowanie aktu administracyjnego jako czynności prawnej wywołującej określone skutki prawne w zakresie definiowanym przez organ orzekający w sposób władczy (jednostronny) – J. Zimmerman, *Motywy decyzji administracyjnej i jej uzasadnienie*, Warszawa 1980, Wyd. Prawnicze, s. 4; K. M. Ziemiński, *Indywidualny akt administracyjny jako forma prawna działania administracji*, wyd. Naukowe UAM, Poznań 2005, s. 445 i nast.

swoich działań lub w wyniku postępowania organu. Podatnik może otrzymać rozstrzygnięcie odnoszące się do sytuacji pozbawionej jego czynnego udziału wtedy, gdy przepis materialnego lub proceduralnego prawa podatkowego wyraźnie tak stanowi. Rozstrzygnięcie organu celnie określił H. Dzwonkowski, stwierdzając, że jest to wykreowanie (poprzez wolę administracyjnego organu) wyniku toczącego się postępowania²⁴. Organ administracji publicznej, prowadząc procedurę podatkową, przygląda się niejako wszystkim możliwym dla podatnika wariantom wyniku postępowania, finalnie skłaniając się ku temu, które (w opinii wydającego decyzję) jest zgodne z zasadami postępowania podatkowego i przepisami podatkowymi. W art. 207 § 2 OP wprowadzono możliwość innego rozstrzygnięcia (niż co do istoty) poprzez wydanie decyzji. Jako inne rozstrzygnięcia przyjmując należy postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania podatkowego, pozostawieniu wniosku bez rozpatrzenia. Akty te kończą *de facto* postępowanie dla strony, lecz nie dają odpowiedzi co do kwalifikacji materialnoprawnej stosunków podatkowych strony. Tym samym „rozstrzygnięcie co do istoty” powoduje zmianę w sposobie postrzegania podatnika przez organ podatkowy lub osoby trzecie (np. świadków). Ponadto podatnik otrzymuje jasny sygnał co do uznania danej interpretacji przepisów materialnego prawa podatkowego za wiążącą dla samego podatnika. Ważne jest, aby rozstrzygnięcie było określone bezpośrednio, jednoznacznie i możliwe jak najbardziej szczegółowo przez organ w taki sposób, aby nie pozostawiało wątpliwości²⁵. Mając to na względzie, za przesłanki negatywne zaistnienia „rozstrzygnięcia co do istoty sprawy” należy uznać: brak zakończenia postępowania, prowadzenie czynności proceduralnych (gromadzenie materiału dowodowego), brak ujęcia w decyzji wszystkich zdarzeń prawnych o istotnym skutku podatkowym dla sprawy. Ponadto istota sprawy nie zostanie rozstrzygnięta gdy: nastąpił błąd co do podmiotu lub przedmiotu postępowania lub gdy zmianie uległ stan faktyczny – wtedy decyzja rozstrzyga o nieaktualnym charakterze prawnym w oparciu o przeszły stan faktyczny. Tak jak zostało to przedstawione na początku, rozstrzygnięcie to synonim orzeczenia, stwierdzenia, dociekania logicznego (racjonalnego) uzasadnienia dla uznania przez organ podatkowy konkretnej interpretacji przepisów prawa w kontekście stanu faktycznego ustalonego

²⁴ H. Dzwonkowski, [w:] H. Dzwonkowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2014, wyd. C.H. Beck, s. 969.

²⁵ Zob. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 8 stycznia 2014 r., I SA/Gd 1324/14, Lex nr 1409769 i wyrok WSA w Gliwicach z dnia 12 października 2011 r., I SA/Gl 401/11, Lex nr 1084284. Jeśli treść rozstrzygnięcia różni się od uzasadnienia, to pod uwagę należy brać zakres rozstrzygnięcia, gdyż w nim „uwidoczniona jest wola określonego załatwienia sprawy przez organ” – wyrok WSA w Łodzi z dnia 27 kwietnia 2011 r., I SA/Łd 2/11, Lex nr 1085499.

w oparciu o materiał dowodowy. Dlatego też sytuacja, w której decyzja organu nie zmienia sytuacji prawnopodatkowej podatnika, nie stanowi „rozstrzygnięcia co do istoty sprawy”.

Interesującym wydaje się zbadanie, czy wykazanie przez podatnika „braku rozstrzygnięcia co do istoty sprawy” w wypadku zakończenia postępowania decyzją podatkową, może stanowić podstawę do wznowienia postępowania lub żądania strony o stwierdzenie nieważności decyzji. O ile w wypadku przesłanek wznowienia postępowania określonych w art. 240 OP trudno znaleźć kryterium odnoszące się do rozstrzygnięcia sprawy podatkowej, o tyle niektóre przepisy dotyczące stwierdzenia nieważności decyzji mogłyby dawać podstawę do powołania się na „brak rozstrzygnięcia co do istoty sprawy”. Zgodnie bowiem z art. 247 § 1 pkt. 7 OP organ podatkowy stwierdza nieważność decyzji ostatecznej, która zawiera wadę powodującą jej nieważność na mocy wyraźnie wskazanego przepisu prawa. Postępowanie nieważnościowe (jak je określają niektórzy²⁶) toczy się w sprawie zaistnienia przesłanki stwierdzenia nieważności decyzji – nie odnosi się do tego, czy decyzja wymiarowa rozstrzygnęła sprawę co do istoty. Skoro jednak art. 207 OP wyraźnie stanowi, że decyzja rozstrzyga sprawę co do istoty albo inaczej kończy postępowanie to wydanie decyzji, w której nie ma orzeczenia co do skutków prawnopodatkowych odnoszących się do istoty sprawy, nie oznacza jeszcze podstawy do zastosowania art. 247 § 1 pkt 7 OP.

Rozstrzygnięcie a milcząca zgoda organu podatkowego

Postępowanie podatkowe powinno być zakończone tak szybko, jak na to pozwala zawilość sprawy, zgromadzony materiał dowodowy. Uzasadnienie tej tezy można odnaleźć w potrzebie przedstawienia (bez zbędnej zwłoki) podatnikowi treści decyzji kończącej postępowanie. Skoro postępowanie prowadzone jest w celu rozstrzygnięcia o zakresie uprawnień i obowiązków strony, to pojawia się pytanie, czy rozstrzygnięcie to występuje, kiedy termin na wydanie decyzji został przekroczony (najdłuższy możliwy to 3 miesiące – art. 139 § 3 OP). Niezależnie od tego, czy w postępowaniu organ wykazuje przewlekłość lub beczynność w swoich działaniach, to skutek jest jeden – brak rozstrzygnięcia co do istoty sprawy. Ten sam problem występuje także w postępowaniach administracyjnych odnoszących się do praw i obowiązków strony w zakresie np.

²⁶ T. Brzezicki, W. Morawski, *Glosa do wyroku WSA z dnia 28 sierpnia 2008 r., I SA/Kr 550/08, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2012, Nr 2, s. 110; D. Zalewski (red.), A. Melezini (red.), *Postępowanie podatkowe: 810 wyjaśnień i interpretacji*, Warszawa 2013, wyd. Wolters Kluwer, s. 601.*

planu zagospodarowania przestrzennego, składowania odpadów niebezpiecznych. W piśmiennictwie administracyjnym podnosi się²⁷ możliwość wystąpienia „milczącej zgody” organu w sytuacji, gdy w przewidzianym prawem terminie organ nie wniósł sprzeciwu co do wniosku strony. Wydaje się to słuszne, gdyż jeśli organ administracji publicznej ma prawo (korzystając z zasady uznaniowości) zgłosić negatywne zdanie co do żądania strony lub przedstawionej interpretacji przepisów, to brak dochowania terminu poczytuje się jako zajęcie stanowiska zbieżnego z poglądami strony. Zdaniem G. Dudar²⁸ „milcząca zgoda” to zdarzenie prawne, które w związku z upływem terminu przewidzianego dla podjęcia czynności przez organ administracji publicznej wywołuje skutek materialnoprawny z mocy samego prawa (*ex lege*). Przenosząc to na grunt prawa podatkowego należy wspomnieć także o przypadkach, w których brak jakiegokolwiek decyzji stanowi dla strony pozytywne rozstrzygnięcie. Przykładowo w art. 14o OP stwierdzono, że w razie niewydania interpretacji indywidualnej prawa podatkowego w terminie 3 miesięcy od daty wpływu wniosku (ORD-IN), to w dniu następnym po tym okresie przyjmuje się, że została wydana interpretacja stwierdzająca prawidłowość interpretacji przepisów podanej przez wnioskodawcę. Ustawodawca zatem wprowadził instrument prawny mający przymusić przedstawicieli organów podatkowych do sprawnego działania (z dochowaniem terminów zawitych). Postawiono wyżej normę podatkową odnoszącą się do terminów wydania interpretacji podatkowej niż regulacje (m.in. art. 14b OP) związane z obowiązkiem dokonania czynności z zakresu administracji publicznej w zgodzie zarówno z procesowym, jak i proceduralnym prawem podatkowym²⁹. Organ podatkowy

²⁷ M. Górski, [w:] Z. Duniewska (red.), B. Jaworska-Dębska (red.), M. Stahl (red.), *Prawo administracyjne materialne*, Warszawa 2014, wyd. Wolters Kluwer, s. 609; T. Grossman, *Charakter prawny terminu do wniesienia sprzeciwu wobec zgłoszenia robót budowlanych – próba reinterpretacji art. 30 ust. 5 Prawa budowlanego*, Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego 2012, Nr 1, s. 32; W. Bochenek, *Bezczynność a milczenie organu administracji publicznej*, Samorząd Terytorialny 2003, Nr 12, s. 41; A. Kubiak, *Fikcja pozytywnego rozstrzygnięcia w prawie administracyjnym*, Państwo i Prawo 2009, Nr 11, s. 45.

²⁸ G. Dudar, *Milcząca interpretacja przepisów prawa w sprawach dotyczących podatków i opłat lokalnych*, Zeszyty Naukowe Naczelnego Sądu Administracyjnego 2008, Nr 3, s. 92; Podobnie R. Wiatrowski, *Istota i charakter prawny tak zwanej milczącej interpretacji podatkowej*, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny 2009, Nr 3, s. 76.

²⁹ Interpretacja indywidualna prawa podatkowego wydana na podstawie art. 14b i nast. OP nie jest decyzją podatkową, lecz stanowi czynność z zakresu administracji publicznej – por. B. Brzeziński, [w:] B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2007, wyd. TNOiK, s. 84 i H. Filipczyk, *Indywidualne interpretacje prawa podatkowego – prawo i praktyka*, Warszawa 2011, s. 21. Podobnie Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 11 maja 2004 r., K 4/03, Lex nr 112993. Zdaniem H. Dzwonkowskiego interpretacje te są jedynie wzorcem wykładni i rozumienia pojęć

nie jest w stanie bowiem uniemożliwić usankcjonowania „milczącej zgody” w trybie art. 14o OP nawet gdyby wniosek o wydanie interpretacji podatkowej zawierał błędną wykładnię prawa dokonaną przez podatnika. Należy zatem stwierdzić, że „milcząca zgoda” (choć nie stanowi decyzji) jest rodzajem rozstrzygnięcia sprawy co do istoty – gdyż zmienia sytuację prawną podatnika³⁰. Nawet gdyby wniosek o interpretację dotyczył stanu przeszłego to i tak wykładła pozytywna dla podatnika (poprzez „milczącą zgodę”) zmienia środowisko prawne wnioskodawcy, gdyż po jej wydaniu uzyskuje on ochronę prawną określoną w art. 14k – 14m OP.

Problematyczne jednak wydaje się uznanie za rozstrzygnięcie co do istoty sprawy „milczącej zgody” organu na odstąpienie od obowiązku naliczania odsetek za zwłokę od dnia wszczęcia postępowania podatkowego do dnia doręczenia podatnikowi decyzji – jeśli decyzja nie została doręczona w terminie 3 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania podatkowego (vide art. 54 § 3 OP). Pomimo, że zmienia ona sytuację prawną podatnika (nie jest obciążony dodatkowymi odsetkami) to jednak decyzja nie dotyczy wyniku postępowania prowadzonego w sprawie podatnika. Dokonując komparatystyki „milczącej zgody” dotyczącej odsetek za zwłokę i uprzednio omawianej przykładowo interpretacji indywidualnej należy przyznać, że w odniesieniu do interpretacji „milcząca zgoda” rozstrzyga sprawę będącą meritem postępowania. W zakresie odsetek za zwłokę nie możliwe jest dowodzenie, że w tej materii toczy się procedura podatkowa. Jedynie wyłączenie naliczania odsetek za zwłokę jest ubocznym skutkiem niezłatwienia sprawy podatkowej. Dlatego też należy skłonić się ku tezie, że rozstrzygnięcie co do istoty sprawy w wypadku „milczącej zgody” nie występuje kiedy instytu-

i zwrotów prawa dla sytuacji mogącej istnieć lub zaistnieć w przyszłości – tenże, *Charakter prawny indywidualnych interpretacji podatkowych – wybrane zagadnienia* [w:] W. Miemiec (red.), *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego. Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego*, Wrocław 2009, s. 143. Występują także głosy, wedle których interpretacja indywidualna to akt administracyjny, choć pozbawiony władczego rozstrzygnięcia – np. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Termin na wydanie interpretacji indywidualnej*, *Przegląd Podatkowy* 2004, Nr 11, s. 45. *A contrario* Z. Kmiecik, *Proceduralne problemy wiążących interpretacji prawa podatkowego*, *Państwo i Prawo* 2006, Nr 4, s. 26.

³⁰ Mimo że interpretacja nie jest decyzją podatkową, to jednak podatnik, stosując się do niej, korzysta z pewnej ochrony prawnej. Tym samym ma inną sytuację prawną niż podmiot, wobec którego interpretacja nie została wydana – zob. J. Brolik, *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego*, Warszawa 2010, wyd. Temida 2, s. 25 i tenże, *Pisma w sprawach interpretacji prawa podatkowego. Wyjaśnienia, postępowanie, orzecznictwo*, Warszawa 2013, wyd. Wolters Kluwer, s. 18. Przeciwnie G. Dudar, *Skarga sądownoadministracyjna na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydawaną w indywidualnej sprawie*, *Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego* 2008, Nr 3, s. 93.

cja zgody dorozumianej nie ma wpływu na materię toczącego się postępowania. Oznacza to, że podatnik nie ma wtedy pewności, czy taki rodzaj „milczącej zgody” oznacza zakończenie postępowania lub rozstrzygnięcie sprawy podatkowej co do meritum. Wydaje się, że jedyną możliwością na zapewnienie realizacji podatkowej zasady pewności prawa podatkowego jest wprowadzenie stosownych zmian przez prawodawcę.

Podsumowanie

Prawo podatkowe jest dyscypliną prawa stworzoną w celu uregulowania sposobu i rozmiaru pobierania należności publicznoprawnych od podatników. Słusznie przypisuje się temu prawu charakter ingerencyjny³¹, gdyż często to organ podatkowy wszczyna postępowanie (*ex cathedra*), a wydając decyzję, zmienia sytuację prawnopodatkową podatnika. Każda decyzja podatkowa powinna rozstrzygać sprawę co do istoty lub w inny sposób kończyć postępowanie. Istotą sprawy podatkowej jest rozstrzygnięcie co do wymiaru obowiązków podatnika w oparciu o ustalone przez organ fakty prawotwórcze. Rozstrzygnięcie sprawy co do istoty prowadzi do ustalenia nowych praw (obowiązków) strony lub potwierdza istnienie skutków podatkowych dokonania czynności prawnych, mających miejsce w przeszłości. Organ przez to wyraża swoje zdanie co do płaszczyzny prawnopodatkowej, na której znajduje się podatnik – wskutek własnych działań lub w wyniku postępowania organu. Warunkiem *sine equa non* przedmiotowego rozstrzygnięcia nie jest zrozumienie decyzji przez podatnika, lecz skonstruowanie przez organ uzasadnienia decyzji w sposób zrozumiały dla przeciętnego podatnika³². Za negatywne przesłanki „rozstrzygnięcia sprawy co do istoty” należy uznać: brak zakończenia postępowania, prowadzenie czynności proceduralnych, brak ujęcia w decyzji wszystkich zdarzeń prawnych o istotnym znaczeniu

³¹ Podobnie R. Mastalski, *Charakterystyka ogólna prawa podatkowego*, [w:] *System prawa daninowego*. t. III, *Prawo daninowe*, Warszawa 2010, wyd. Wolters Kluwer, s. 368; P. Pietrasz, [w:] R. Suwaja (red.), M. Perkowski (red.), *Prawne konsekwencje bezczynności administracji publicznej*, Białystok 2010, wyd. Fundacja Prawo i Partnerstwo, s. 83.

³² Zdaniem J. Zajkowskiego słowo rozumieć oznacza wiedzieć, mieć świadomość – tenże, *Wstęp do badań nad pojęciem interesu w prawie i procesie cywilnym*, Wilno 1935, wyd. PWE, s. 24. Jednakże do rozstrzygnięcia sprawy co do istoty nie jest potrzebne, aby podatnik zrozumiał swoje prawa i obowiązki zaistniałe wskutek rozstrzygnięcia. Organ podatkowy ma za zadanie przedstawić rozstrzygnięcie w sposób przystępny i czytelny, jednak jest związany literą prawa oraz zasadami języka prawniczego przy konstruowaniu uzasadnień aktów administracyjnych. W takim wypadku podatnik może mylnie odczytać intencję organu. Nie ma to jednak wpływu na fakt „rozstrzygnięcia sprawy co do istoty”.

do sprawy. „Milcząca zgoda” organu jest rodzajem rozstrzygnięcia sprawy co do istoty – gdyż zmienia sytuację prawną podatnika. Wyjątek stanowi sytuacja, gdy instytucja „milczącej zgody” nie ma wpływu na materię toczącego się postępowania. Dlatego też jako postulat *de lege ferenda* należy uznać potrzebę wprowadzenia do proceduralnych przepisów podatkowych zmian umożliwiających sprecyzowanie wystąpienia „rozstrzygnięcia sprawy co do istoty”. Aktualnie jeśli „milcząca zgoda” organu nie zmienia sytuacji prawnopodatkowej podatnika w toczącym się postępowaniu to „rozstrzygnięcie sprawy co do istoty” nie występuje. Warto pamiętać, że postępowanie podatkowe prowadzone jest także w interesie podatnika, który powinien wiedzieć o wszystkich swoich prawach i obowiązkach w zakresie podatków. Dlatego tak istotne jest, aby strona miała świadomość, że jej sprawa podatkowa uzyskała rozwiązanie, a organ podatkowy zajął ostateczne stanowisko co do interpretacji sytuacji prawnopodatkowej podatnika.

„SETTLING AS FOR THE SUBSTANCE OF THE CASE” IN THE CONTEXT OF THE ISSUE OF A TAX DECISION

About the way of settling the tax matter, i.e. the tax body is resolving on rights and obligations of the taxpayer in the decision given based on effective laws and regulations. It should be assumed that the decision refers to points of order (e.g. deadline extension, refusal of the initiation of proceedings) whereas the tax decision contains the statement about the result of proceedings being pending. Making the scientific analysis of the institution is a purpose of the article "of settling as for the substance of the case" – which every tax decision is built based on. In the course of examinations the author is giving some thought to the legal nature of the decision, with notion "of tax matter" and premises of regarding adjudicated the matter. It was applied analytical (evaluation of the state of regulations being in force) and linguistic-logical (linguistic techniques and logic) research methods. The author states, that "settling the matter as for the being" is leading for establishing new laws (of duties) sides or is confirming the existence of tax effects of effecting acts in law, taking place in the past. "Tacit agreement" of public administration body is a type of settling the matter as for the being – because is changing the legal situation of the taxpayer. A situation constitutes the exception, when institution "of tacit agreement" isn't affecting the matter of proceedings being pending. With opinion of the author (demand *de lege ferenda*) the legislator should in the accurate way to determine when "tacit agreement" (not causing the change of the legal-tax situation of the taxpayer) is settling the matter as for the being.

Bibliografia

Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zburzycki J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2014, wyd. Unimex.

Bartosiewicz A., Kubacki R., Termin na wydanie interpretacji indywidualnej, *Przegląd Podatkowy* 2004, Nr 11.

Bień-Kacała A., *Zasada władztwa daninowego w konstytucji RP z 1997 r.*, Toruń 2005, wyd. TNOiK.

Borucka-Arctowa M., *Konstytucja i gwarancje jej przestrzegania*, Warszawa 1996, wyd. Trybunału Konstytucyjnego.

Bochenek W., *Bezczynność a milczenie organu administracji publicznej*, Samorząd Terytorialny 2003, Nr 12.

Brolik J., *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego*, Warszawa 2010, wyd. Temida 2.

Brolik J., *Pisma w sprawach interpretacji prawa podatkowego. Wyjaśnienia, postępowanie, orzecznictwo*, Warszawa 2013, wyd. Wolters Kluwer.

Brzezicki T., Morawski W., Glosa do wyroku WSA z dnia 28 sierpnia 2008r., I SA/Kr 550/08, *Przegląd Orzecznictwa Podatkowego* 2012, Nr 2,

Brzeziński B., Kalinowski M., Olesińska A., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2007, wyd. TNOiK.

Choduń A., Gomułowicz A., Skoczylas A., *Klauzule generalne i zwroty niedookreślone w prawie podatkowym i administracyjnym. Wybrane zagadnienia teoretyczne i orzecznicze*, Warszawa 2013, wyd. Wolters Kluwer.

Drozdowicz Z. (red.), Sztajer S. (red.), *Społeczno-kulturowe konteksty racjonalności*, Poznań 2012, wyd. WNWNS Uniwersytetu im. A. Mickiewicza w Poznaniu.

Domańska A., *Zasady sprawiedliwości społecznej we współczesnym polskim prawie konstytucyjnym*, *Acta Universitatis Lodziensis, Folia Iuridica* 66, Łódź 2001.

Dudar G., *Milcząca interpretacja przepisów prawa w sprawach dotyczących podatków i opłat lokalnych*, *Zeszyty Naukowe Naczelnego Sądu Administracyjnego* 2008, Nr 3.

Dudar G., *Skarga sądowoadministracyjna na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydawaną w indywidualnej sprawie*, *Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego* 2008, Nr 3.

Duniewska Z. (red.), Jaworska-Dębska B. (red.), Stahl M. (red.), *Prawo administracyjne materialne*, Warszawa 2014, wyd. Wolters Kluwer.

Dzwonkowski H., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2014.

Dzwonkowski H. (red.), Głuchowski J. (red.), Pomorska A. (red.), *W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych. Księga dedykowana Profesorowi Cezaremu Kosikowskiemu w 40-lecie*, Lublin 2005, wyd. UMCS.

Dzwonkowski H., Zgierski Z., *Procedury podatkowe*, Warszawa 2006, wyd. Difin.

Etel L. (red.), *Ordynacja podatkowa. W teorii i praktyce*, Białystok 2008, wyd. Temida 2.

Etel L. (red.), *System prawa daninowego. t. III, Prawo daninowe*, Warszawa 2010.

Filipczyk H., *Indywidualne interpretacje prawa podatkowego – prawo i praktyka*, Warszawa 2011.

Grossman T., *Charakter prawny terminu do wniesienia sprzeciwu wobec zgłoszenia robót budowlanych – próba reinterpretacji art. 30 ust. 5 Prawa budowlanego*, *Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego* 2012, Nr 1.

Gomułowicz A., *Podatki a etyka*, Warszawa 2013, wyd. Wolters Kluwer.

Jaworski W. L. (red.), *Prace z dziedziny teorii prawa*, Kraków 1925, wyd. Krakowska Spółka Wydawnicza.

Każmierski A. (red.), *Meritum Podatki* 2014, Warszawa 2014, wyd. Wolters Kluwer.

Kosikowski C., *Problemy legislacyjne polskiego prawa finansowego i jego kodyfikacji*, Wrocław 1983, wyd. Ossolineum.

Kulicki J., *Administracja danin publicznych w Polsce*, Warszawa 2014, Wyd. Sejmowe.

Kiełkowski T., *Nabycie prawa na mocy decyzji administracyjnej*, Warszawa 2012, wyd. Wolters Kluwer.

Kmieciak Z., *Odwołania w postępowaniu administracyjnym*, Warszawa 2010, wyd. Wolters Kluwer.

Kmieciak Z., *Proceduralne problemy wiążących interpretacji prawa podatkowego*, *Państwo i Prawo* 2006, Nr 4.

Kosikowski C., *Ustawa podatkowa*, Wyd. Prawnicze, Warszawa 2006.

Kosikowski C., *Problemy legislacyjne polskiego prawa finansowego i jego kodyfikacji*, Wrocław 1983, wyd. Ossolineum.

Kubiak A., *Ficja pozytywnego rozstrzygnięcia w prawie administracyjnym*, *Państwo i Prawo* 2009, Nr 11.

Łaszczycza G. (red.), *Postępowanie administracyjne w ogólnym postępowaniu administracyjnym*, Warszawa 2011, wyd. Wolters Kluwer.

Masternak M., *Istota oraz rodzaje decyzji podatkowych*, *Kwartalnik Prawa podatkowego* 1999, Nr 3–4.

Mastalski R., Stosowanie prawa podatkowego, Warszawa 2008, wyd. Wolters Kluwer.

Mariański A., Strzelec D., Uzasadnienie decyzji podatkowej a gwarancje ochrony praw podatnika, Monitor Podatkowy 2006, Nr 2.

Matuszkiewicz Ł., Zasady ogólne postępowania podatkowego – wybrane zagadnienia. Cz. II, Radca Prawny 2009, Nr 3.

Miemiec W. (red.), Księga Jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego, Wrocław 2009, wyd. Unimex.

Miemiec W. (red.), Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego. Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego, Wrocław 2009.

Morawski L., Wstęp do prawoznawstwa, Toruń 2002, wyd. TNOiK.

Nita A., Stosunek prawnopodatkowy. Obowiązek i zobowiązanie podatkowe, Kraków 1999, wyd. Zakamycze.

Ofiarski Z., Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne, Warszawa 2010.

Olszowy W., Decyzja podatkowa, podejmowanie i kontrola, Warszawa 1997, wyd. KiK.

Olesińska A., Polskie prawo podatkowe. Zarys systemu, Toruń 2007, wyd. TNOiK.

Olesińska A., Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania, Toruń 2013, wyd. TNOiK.

Pacewicz A. (red.), Kolokwia Platońskie. Theaitetos, Wrocław 2007, wyd. Atla 2.

Paluch M., Postępowanie podatkowe. Poradnik praktyczny, Warszawa 2002, wyd. Lexis Nexis.

Podgórski K. (red.), Zagadnienia proceduralne w administracji, Katowice 1984, wyd. UŚ.

Pomorska A. (red.), Regulacje prawno-podatkowe i rozwiązania finansowe. Pro publico bono. Księga jubileuszowa profesora Jana Głuchowskiego, Toruń 2002.

Stelmach J., Brożek B., Metody prawnicze, Kraków 2004, wyd. Zakamycze.

Stelmach J., Współczesna filozofia interpretacji prawniczej, Kraków 1995, wyd. WpiA UJ.

Suwaja R. (red.), Perkowski M. (red.), Prawne konsekwencje bezczynności administracji publicznej, Białystok 2010, wyd. Fundacja Prawo i Partnerstwo.

Szalewska M., Klauzula generalna fikcji pozytywnego rozstrzygnięcia w sprawach administracyjnych przedsiębiorców, Administracja. Teoria. Dydaktyka 2010, Nr 4.

Tałasiewicz A., Gwarancje procesowe w postępowaniu podatkowym – zasada prawdy obiektywnej a ciężar dowodu, *Glosa* 2004, Nr 12.

Teszner K., *Administracja podatkowa i kontrola skarbowa w Polsce*, Warszawa 2012, wyd. Lexis Nexis.

Tokarczyk R. (red.), Motyka K. (red.), *Teoria prawa. Filozofia prawa. Współczesne prawo i prawoznawstwo (Profesorowi Wiesławowi Langowi w siedemdziesiątą rocznicę urodzin)*, Toruń 1998.

Urszulak W. (red.), Malec D. (red.), Mikuła M. (red.), *Krakowskie studia z zakresu historii państwa i prawa*, t. 3, Kraków 2010, wyd. Uniwersytetu Jagiellońskiego.

Wiatrowski R., Istota i charakter prawny tak zwanej milczącej interpretacji podatkowej, *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny* 2009, Nr 3.

Zalewski D. (red.), Melezini A. (red.), *Postępowanie podatkowe: 810 wyjaśnień i interpretacji*, Warszawa 2013, wyd. Wolters Kluwer.

Zacharko L. (red.), Matan A. (red.), Łaszczycza G. (red.), *Ewolucja prawnych form administracji publicznej. Księga jubileuszowa z okazji 60. rocznicy urodzin Profesora Ernesta Knosali*, Warszawa 2008, wyd. Wolters Kluwer.

Zajkowski J., *Wstęp do badań nad pojęciem interesu w prawie i procesie cywilnym*, Wilno 1935, wyd. PWE.

Ziemski K. M., *Indywidualny akt administracyjny jako forma prawna działania administracji*, Wyd. Naukowe UAM, Poznań 2005.

Ziemiński Z., *Metodologiczne zagadnienia prawoznawstwa*, Warszawa 1974, wyd. PWN.

Zimmerman J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz, postępowanie podatkowe*, Toruń 1998.

Zimmerman J., *Prawo administracyjne*, Warszawa 2014, wyd. Wolters Kluwer.

Zimmerman J., *Motywy decyzji administracyjnej i jej uzasadnienie*, Warszawa 1980, Wyd. Prawnicze.