

Jarosław Szatkowski

O potrzebie rekonstrukcji instytucji wszczęcia postępowania podatkowego

STRESZCZENIE

Zgodnie z art. 9 ust. 2 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 22 marca 1928 r. o postępowaniu administracyjnym osoby posiadające interes prawny w danej sprawie były upoważnione do uczestniczenia jako strona, zarówno w postępowaniu administracyjnym wszczynanym na jej żądanie, jak i przez organy władzy z urzędu. Zasadniczym i ciągle nierozstrzygniętym pytaniem, towarzyszącym tej konstrukcji prawnej, jest wskazanie, kto w istocie ma uprawnienie do dokonania wiążącej prawnie oceny, czy wskazywany przez stronę interes prawny istnieje, a w konsekwencji, kto decyduje o jej dopuszczeniu do postępowania. Zagadnienie to zostało przeniesione na grunt ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa wraz z implementowaniem omawianego rozwiązania prawnego, bez wzięcia pod uwagę specyfiki prawnej postępowania wymiarowego, w szczególności procedury samowymiaru zobowiązań podatkowych, do postępowania podatkowego. Ponadto, zgodnie z systemem ontologicznym zaprezentowanym przez Romana Ingardena w dziele *Spór o istnienie świata*, przedmiot, jakim jest wszczęcie postępowania podatkowego stanowi zdarzenie, a nie przedmiot trwający w czasie, proces, przedmiot intencjonalny czy ideę. Proceduralne prawo podatkowe nie rozróżnia i nie nazywa właściwie różnych form przedmiotowych, co powoduje poważne problemy na płaszczyźnie wykładni prawa.

Celem niniejszego artykułu jest wskazanie kilku podstawowych prawnych i filozoficznych kierunków rekonstrukcji instytucji wszczęcia postępowania podatkowego.

Słowa kluczowe: postępowanie podatkowe, samowymiar, ontologia prawa



Jarosław Szatkowski

About the need for reconstruction of the legal institution of the tax procedure initiation

ABSTRACT

Pursuant to article 9 clause 2 of Ordinance of the President of the Republic of Poland on Administrative Procedure of 1928, persons which possessed so-called legal interest in the case, were entitled to participate in the administrative procedure as a party. Both in procedure initiated by the authority *ex officio* and initiated on their own demand. The essential and still unsettled question of this construction is: who is authorised by the law to establish the existence of that legal interest, and consequently who decides on the admission of the applicant to the proceeding. This issue has been transferred to the Tax Code of 1997 with the implementation of that scheme, without taking into consideration the legal specificity of the tax assessment, especially self-assessment, to the tax procedure. Furthermore, pursuant to the ontological system, presented by Roman Ingarden in his work *Controversy over the Existence of the World*, an object which is the initiation of the procedure is an event, not a thing, processes, purely intentional object or an idea. Tax procedural law does not distinguish and name various types of objects properly, which causes serious problems as to legal interpretation.

The aim of this work is to give some basic legal and philosophical directions for the reconstruction of the institution of the tax procedure initiation.

Keywords: tax procedure, self-assessment, ontology of law



1

WPROWADZENIE

Potrzeba stworzenia poprawnego merytorycznie aktu prawnego, regulującego ogólne prawo podatkowe jest w nauce prawa podatkowego postulowana od dawna¹. W okresie zapowiedzianych obecnie prac nad tą częścią prawa podatkowego warto, jak się wydaje, zwrócić szczególną uwagę na instytucję wszczęcia postępowania podatkowego, przenikającą w swoich licznych odmianach cały tekst Ordynacji podatkowej². Wynika to z jej wtórnego charakteru w stosunku do pojęcia postępowania podatkowego, stanowiącego zagadnienie szeroko dyskutowane i niejednolicie rozumiane w nauce prawa podatkowego³.

Dzisiejsze postępowanie podatkowe to przede wszystkim postępowanie wymiarowe, oparte na metodzie samowymiaru zobowiązań podatkowych⁴, a nie wyłącznie postępowanie jurysdykcyjne⁵ uregulowane w Dziale IV Ordynacji podatkowej pt. „Postępowanie podatkowe”. Zasadnicza rola procedury samo wymiaru w polskim systemie podatkowym wymaga prze wartościowania szeregu podstawowych pojęć prawnych, przeniesionych

¹ Zob. C. Kosikowski, *O nie zrealizowanej koncepcji polskiego kodeksu podatkowego*, [w:] *Księga jubileuszowa Profesora dr. Leona Kurowskiego – Podstawowe zagadnienia prawa finansowego i polityki finansowej Polsce w latach 1989–1997*, Warszawa 1998, s. 96–110; H. Dzwonkowski, *Koncepcja budowy Ordynacji podatkowej w układzie funkcjonalnym (zarys)*, „Monitor Podatkowy” 2012, nr 10, s. 28–34; H. Dzwonkowski, *Zmiany w Ordynacji podatkowej. Projekt ustawy – Ordynacja podatkowa*, Warszawa 2013.

² Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z dnia 3 lipca 2012 r., poz. 749 ze zm.); dalej: o.p.

³ Zob.: H. Dzwonkowski, *Zakres i struktura postępowania podatkowego*, „Państwo i Prawo” 2000, nr 7, s. 18–34; B. Brzeziński, W. Nykiel, *Uwagi o treści i zakresie pojęcia „procedura podatkowa”*, [w:] *Procedura administracyjna wobec wyzwań współczesności. Profesorowi zwyczajnemu dr hab. Januszowi Borkowskiemu przyjaciele i uczniowie*, Łódź 2004, s. 55–61; R. Mastalski, *Postępowanie podatkowe*, [w:] M. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. III, *Instytucje budżetowe*, Ossolineum 1985, s. 230; M. Masternak, *Rodzaje postępowań w sprawach podatkowych*, [w:] *Księga pamiątkowa ku czci Docenta Eligiusza Drgasa*, Toruń 1998, s. 101; L. Etel (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2008, s. 226.

⁴ Zob. C. Kosikowski, *Postępowanie finansowe*, Warszawa 1986, s. 70–71; H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury podatkowe*, Warszawa 2006, s. 210–214.

⁵ W porównaniu z ogólnym postępowaniem administracyjnym postępowanie podatkowe jest postępowaniem głęboko modalnym. W nauce prawa podatkowego przyjmuje się, że na szeroko rozumiane postępowanie podatkowe składa się: 1) postępowanie jurysdykcyjne (postępowanie podatkowe *sensu stricto*), 2) czynności przygotowawcze do wymiaru zobowiązań podatkowych, 3) samowymiar podatnika, 4) wymiar organów podatkowych (właściwe postępowanie jurysdykcyjne), 5) czynności sprawdzające oraz 6) kontrola podatkowa (H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, op. cit., s. 29). Wąskie rozumienie postępowania podatkowego utożsamia je w istocie z jurysdykcyjnym postępowaniem administracyjnym.

na grunt formalnego prawa podatkowego w wyniku bezkrytycznej recepcji instytucji ogólnego prawa administracyjnego⁶. Obraz instytucji wszczęcia postępowania podatkowego, aby był prawdziwy, musi eksponować znaczenie postępowania wymiarowego, w tym w szczególności procedury samowymiaru zobowiązań podatkowych. Sprawy podatkowe są bowiem w większości załatwiane w drodze samowymiaru, w formie deklaracji podatkowej. W toku tej procedury organ podatkowy nie tylko nie występuje jako prowadzący postępowanie, ale co więcej – można tu mówić o absencji organów podatkowych⁷. Rozważania na temat wszczęcia postępowania podatkowego wymagają więc oderwania się od administracyjnoprawnego stereotypu myślenia o tej instytucji prawnej⁸. W momencie bowiem, kiedy zaczynamy mówić o wszczęciu tego rodzaju procedury, od razu zaczynamy myśleć kategoriami administracyjnoprawnymi, przede wszystkim za pomocą schematu wszczęcia postępowania „na żądanie strony” oraz „z urzędu”. Tymczasem to, co znamy z prawa administracyjnego jest nieadekwatne do instytucji samowymiaru zobowiązań podatkowych.

Taki stan rzeczy rodzi potrzebę przeniesienia prowadzonych rozważań poza teren prawa pozytywnego i spojrzenia na analizowane zagadnienie z szerszej perspektywy – z punktu widzenia filozofii sformułowanej na jej gruncie teorii przedmiotu intencjonalnego. Wyjaśnienie relacji zachodzących pomiędzy pojęciami: postępowanie prawne, czynności procesowe i wszczęcie postępowania oraz sposób istnienia tego rodzaju przedmiotów przekłada się bowiem bezpośrednio na rezultaty prowadzonej refleksji nad instytucją wszczęcia postępowania oraz wskazuje właściwe kierunki jej rekonstrukcji.

⁶ Wymienić tutaj można chociażby, tworzące część tradycyjnej aparatury pojęciowej prawa administracyjnego, ujęcia strony postępowania, interesu prawnego, stosowania prawa czy sprawy administracyjnej.

⁷ Nie przesądzając na razie tej kwestii, przyjmijmy na potrzeby czynionego wprowadzenia, że jest tak, jak nam się to może *prima facie* z układu przepisów Ordynacji podatkowej przedstawiać. Zagadnienia te zostaną omówione bliżej w pkt 3.1. niniejszego artykułu.

⁸ Na temat stereotypów w prawie zob. J. Jabłońska-Bonca, *O prawdzie, prawie i przekonywaniu*, Koszalin 1999, s. 119.

2

POJĘCIE WSZCZĘCIA POSTĘPOWANIA PODATKOWEGO

Ujmując instytucje prawa pozytywnego w sensie Ingardenowskim, rozważamy przedmioty heteronomiczne (niesamoistne), czyli przedmioty intencjonalne, stanowiące część świata kultury ludzkiej, będącej intencjonalnie wytworzoną warstwą, nałożoną na podłoże realne. Przedmioty heteronomiczne opierają się na przedmiotach bytowo autonomicznych (przedmiotach fizycznych bądź przeżyciach), jednak nie są realne bądź nie są całkowicie realne (częściowo mają charakter czysto intencjonalny). Stanowią one bowiem korelat aktu świadomości podmiotu poznającego. Obok przedmiotów heteronomicznych Ingarden wyróżniał dziedzinę przedmiotów idealnych oraz dziedzinę przedmiotów realnych. Do tej ostatniej zaliczał zdarzenia, czyli „wejścia w byt” pewnego stanu rzeczy lub pewnej sytuacji przedmiotowej, procesy stanowiące m.in. wszelkie czynności fizyczne i psychofizyczne oraz przedmioty trwające w czasie, będące rzeczami, takie jak człowiek, dom czy góra⁹. Przedmioty idealne (idealne pojęcia, idealne jakości, idee) i przedmioty realne mają charakter samoistny, bowiem mają w sobie swój fundament bytowy. Przedmioty idealne tworzą przedmioty intencjonalne w tym sensie, że treść przedmiotów idealnych umożliwia intersubiektywną identyczność odczytywanych zdań, opisujących dany przedmiot intencjonalny¹⁰. Z kolei przedmioty realne mogą stanowić zawartość przedmiotów intencjonalnych¹¹. Przyjmują jednak wówczas jedynie charakter quasi-realny¹². Przenosząc te rozważania na grunt prawa pozytywnego spostrzegamy, że warstwa przedmiotów przedstawionych w treści normy prawnej oraz faktycznie zaistniałe okoliczności danej sprawy – w części odnoszącej się do dziedziny przedmiotów realnych – różnią się jedynie sposobem ich istnienia. Przedmioty te mieć będą charakter realny, albo charakter quasi-realny, jeżeli „istnieją” jedynie w zawartości normy prawnej.

⁹ R. Ingarden, *Spór o istnienie świata*, t. I, *Ontologia egzystencjalna*, Warszawa 1987, s. 189–232.

¹⁰ Zauważyć można tutaj pewne podobieństwa pomiędzy pojęciem przedmiotu intencjonalnego a Kantowskim pojęciem przedmiotu transcendentnego (zob. J. Rolewski, *Nowa metafizyka Kanta*, Toruń 2002, s. 35 i nast.).

¹¹ Zawartość przedmiotów intencjonalnych mogą oczywiście tworzyć, obok przedmiotów realnych, również inne przedmioty intencjonalne.

¹² R. Ingarden, *O dziele literackim*, Warszawa 1960, s. 281–285.

W świetle poczynionych wyżej uwag należy uznać, że wszczęcie postępowania podatkowego nie jest ani procesem, o którym mowa wyżej (postępowaniem podatkowym), ani tym bardziej czynnością procesową (konwencjonalną). Wszczęcie postępowania podatkowego to w warstwie przedmiotów realnych (albo quasi-realnych) zdarzenie, stanowiące „wkroczenie w byt”, dokonanie się czy urzeczywistnienie się pewnego stanu rzeczy (pewnej sytuacji przedmiotowej) – w tym wypadku dokonywanej czynności psychofizycznej. Z ontologicznego punktu widzenia zdarzenie, co ważne dla prowadzonych tu rozważań, stanowi przedmiot bytowo niesamodzielny, nieposiadający żadnego trwania i związany z przedmiotami trwającymi w czasie (tutaj z postępowaniem podatkowym) jedynie poprzez swoje następstwa (skutki)¹³. Należy zauważyć, że z tego punktu widzenia stosowane przez prawodawcę wyrażenia, takie chociażby, jak „wszczęcie postępowania z urzędu następuje w formie postanowienia”, „żądanie wszczęcia postępowania”, „postanowienie o wszczęciu postępowania” czy „odmowa wszczęcia postępowania” są w istocie daleko idącym uproszczeniem z punktu widzenia zasad tworzenia prawa, prowadzącym do szeregu błędów interpretacyjnych w zakresie instytucji wszczęcia postępowania podatkowego. Zdarzenie, jakim jest wszczęcie postępowania, nie może bowiem stanowić przedmiotu podejmowanej przez dany podmiot czynności, a jedynie rezultat (skutek) takiej czynności¹⁴. W momencie dokonania takiej czynności następuje zainicjowanie bytu postępowania podatkowego, czyli jego rozpoczęcie (wszczęcie)¹⁵.

Dostrzeżenie, iż wszczęcie postępowania jest zdarzeniem, stanowi punkt wyjścia do poważnej rekonstrukcji instytucji wszczęcia postępowania zgodnie z ustaleniami ontologii prawa. Przede wszystkim należałoby odpowiedzieć na pytanie, czy sposób istnienia tego przedmiotu jest właściwie rozumiany i właściwie odzwierciedlany w przepisach prawa podatkowego? Równie ważne jest, czy zdarzenie to powinno stanowić element konstrukcyjny dla instytucji prawa proceduralnego, czy rolę tę powinny spełniać czynności procesowe podatników bądź organów, z których dokonaniem łączy się skutek w postaci wszczęcia postępowania. Innymi słowy, czy ma

¹³ R. Ingarden, *Spór...*, s. 189–193.

¹⁴ Przykładem prawidłowego oddania przez prawodawcę omawianego tutaj zdarzenia jest natomiast chociażby wypowiedź, iż „datą wszczęcia postępowania na żądanie strony jest dzień doręczenia żądania przez stronę”.

¹⁵ Zgodnie zresztą z etymologią słowa „inicjować”, czyli znaczeniem łac. *initiāre* (zaczynać, rozpoczynać).

sens odwoływanie się przez przepisy prawa do zdarzenia tego rodzaju, a jeżeli tak, to w jakim powinno to nastąpić zakresie. Ponadto należałoby ustalić, czy pierwsze czynności procesowe podatnika bądź organu podatkowego w danej sprawie, której następstwem jest zdarzenie w postaci wszczęcia postępowania, są prawidłowo oddane w przepisach ogólnego i szczegółowego prawa podatkowego. Poszukiwać należy zatem formuły przedstawienia przedmiotu tych czynności (ustaliliśmy, że nie może być nim „wszczęcie postępowania”), tak aby prawidłowo ilustrowały one to, co zachodzi na początkowym etapie postępowania.

3

WSZCZĘCIE POSTĘPOWANIA WYMIAROWEGO

Wymiar zobowiązań podatkowych stanowi, obok powstawania obowiązków podatkowych i wykonywania zobowiązań podatkowych, najważniejszą kategorię stosunków prawnych w systemie prawa podatkowego. Nie znalazła ona jednak adekwatnego odzwierciedlenia w Ordynacji podatkowej – najważniejsze postępowanie podatkowe, czyli postępowanie wymiarowe, jest po prostu niewidoczne w układzie treści Ordynacji podatkowej (brak jest wyodrębnionego dla tego postępowania działu, a stanowiąca filar systemu podatkowego procedura samowymiaru według przepisów Ordynacji podatkowej po prostu nie istnieje)¹⁶.

Istotą wymiaru jest przekształcenie „uprawnień i obowiązków, jakie powstały w fazie obowiązku podatkowego, w regułę zachowania, czyli zobowiązanie podatkowe”¹⁷. Wyznaczenie tego rodzaju indywidualnej i konkretnej normy prawa materialnego musi być w pewien sposób zorganizowane. Wobec tego zaktualizowanie się wskazanego wyżej obowiązku podatkowego stanowi okoliczność wchodzącą w zakres zastosowania norm prawnych przewidzianych w prawie formalnym. Jakiemu podmiotowi zostanie przez prawodawcę nakazane wiążące ustalenie skutków prawnych zaistnienia określonego stanu faktycznego i prawnego, i poprzez dokonanie jakiego rodzaju czynności procesowych jest zagadnieniem wtórnym.

¹⁶ W nauce prawa podatkowego wskazuje się z kolei, że obecnie samowymiar należałoby uznawać za zasadę systemu podatkowego (zob.: H. Dzwonkowski, *Zakres ...*, s. 21).

¹⁷ H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Rok 2008. Komentarz*, Warszawa 2008, s. 69.

Adresat obowiązku, o którym tutaj mowa, uzyskuje jednocześnie upoważnienie (kompetencję, „możność prawną”) do jego wykonania¹⁸. W ustawodawstwie podatkowym adresatami tego rodzaju norm proceduralnych są różnego rodzaju podmioty: podatnicy, płatnicy, jak i organy podatkowe, a wiążące ustalenie treści normy prawnej następuje odpowiednio w deklaracji podatkowej bądź w decyzji organów podatkowych.

Korzystanie z upoważnienia, o którym mowa wyżej, stanowi istotę pojęcia stosowanie prawa¹⁹. Stąd stosowanie prawa podatkowego – z uwagi na specyfikę stosunków podatkowopravných (brak swobody kształtowania stosunków prawnych, które w bardzo dużym stopniu ustalone są przez prawodawcę, wobec czego stosowanie prawa podatkowego, na tle swobody stosowania prawa cywilnego, ma znacznie prostszą strukturę) – przedstawia się w postaci modelu dwuetapowego. Biorą w nim udział podatnicy (w pierwszym etapie dokonując samowymiaru), jak i organy podatkowe (w drugim etapie, w przypadku niewykonania bądź nieprawidłowego wykonania obowiązku samowymiaru przez podatników)²⁰. Pojęcie stosowania prawa bywa jednak niekiedy zawężane na gruncie prawa podatkowego wyłącznie do czynności organów podatkowych. Warto więc zauważyć, że warunku tego rodzaju nigdy nie eksponowano w teorii prawa, gdzie istotę tego pojęcia upatrywano w upoważnieniu do wiążącego ustalenia skutków prawnych określonego stanu faktycznego i stanu prawnego²¹. Uwzględniając rozwój systemu prawa podatkowego, polegający w tym zakresie na powierzeniu wymiaru zobowiązań podatkowych podatnikom, należy zatem zgodzić się z poglądem, że „stosowanie prawa już dawno przestało być tylko domeną organów administracji publicznej”²². Przyjęcie innego stanowiska byłoby niezrozumiałe, zważywszy, że podstawowym celem postępowania podatkowego jest ustalenie roszczenia podatkowego państwa lub innej władzy publicznej²³. W przypadku procedury samowymiaru ustalenie

¹⁸ Z. Ziemiński w: A. Redelbach, S. Wronkowska, Z. Ziemiński, op. cit., s. 250.

¹⁹ Ibidem, s. 245.

²⁰ R. Mastalski, *Charakterystyka ogólna postępowania podatkowego*, [w:] L. Etel (red.), *System prawa finansowego*, t. III, *Prawo daninowe*, Warszawa 2010, s. 386.

²¹ Zob.: Z. Ziemiński w: A. Redelbach, S. Wronkowska, Z. Ziemiński, op. cit., s. 253; W. Lang, *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1986, s. 453; J. Wróblewski, *Sądowe stosowanie prawa*, Warszawa 1988, s. 7.

²² K. Teszner, *Stosowanie prawa podatkowego przez organ podatkowy w postępowaniu odwoławczym*, [w:] Z. Ofiarski (red.), *XXV lat przeobrażeń w prawie finansowym i prawie podatkowym – ocena dokonań i wnioski na przyszłość*, Szczecin 2014, s. 598.

²³ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2004, s. 258.

tego roszczenia stało się natomiast – niejako w zastępstwie organów podatkowych – obowiązkiem podatników. W procedurze tej podatnik pełni w istocie rolę zbliżoną do wykonujących zadania zlecone organów administracyjnych w sensie funkcjonalnym²⁴. Podatnik w samowymiarze wchodzi w rolę organu podatkowego, dokonując czynności wymiarowych stanowiących działanie dotyczące jego własnego interesu prawnego. Warto więc w tym miejscu zauważyć, że zgodnie z art. 133 § 1 o.p. stroną postępowania podatkowego jest ten, kto żąda czynności organu z uwagi na swój interes prawny, do kogo czynność organu się odnosi lub kogo interesu prawnego działanie organu podatkowego dotyczy. Charakter prawny strony stosunku prawnego samowymiaru nie jest odzwierciedlony w normatywnej definicji strony postępowania podatkowego. Sytuacja ta domaga się więc zmiany rozumienia pojęcia strony postępowania podatkowego, a w konsekwencji zmiany *de lege ferenda* definicji normatywnej tego pojęcia²⁵. Różnice pomiędzy samowymiarem a wymiarem dokonywanym przez organy podatkowe są mniej istotne od zachodzących między tymi postępowaniami podobieństw. Zasadniczą cechą wspólną stanowi funkcja tych postępowania, która w każdym z tych przypadków polega na podejmowaniu rozstrzygnięcia w zakresie wyznaczonego przez normę prawną jednostkowego i niepowtarzalnego splotu faktu i prawa (sprawy podatkowej)²⁶.

W tym miejscu należy zauważyć, że dla refleksji nad instytucją wszczęcia postępowania podatkowego *de lege ferenda*, jak i nad całym postępowaniem podatkowym, zupełnie zasadnicze znaczenie posiada spostrzeżenie, iż deklaracja podatkowa oraz decyzja podatkowa, wydawana przez organy podatkowe po przeprowadzeniu postępowania podatkowego, są w istocie swoimi rodzajowymi odpowiednikami²⁷.

3.1. Samowymiar zobowiązań podatkowych

Mając na uwadze to, co zostało powiedziane wyżej, należy przyjąć, że pytanie, czy samowymiar jest postępowaniem podatkowym jest źle postawione.

²⁴ Na temat tej kategorii podmiotów zob.: E. Ochendowski, op. cit., s. 7.

²⁵ O ile pojęcie strony postępowania podatkowego miałyby mieć *de lege ferenda* charakter uniwersalny dla każdego z rodzajów postępowania podatkowego.

²⁶ Zob. J. Kiełkowski, *Sprawa administracyjna*, Kraków 2004, s. 65 i nast.

²⁷ Zob.: H. Dzwonkowski, *Samowymiar zobowiązań podatkowych*, „Państwo i Prawo” 2004, nr 12, s. 40–51; B. Brzeziński, *Deklaracja podatkowa – istota i charakter prawny*, „Prawo i Podatki” 2005, nr 11, s. 14–19.

Odpowiedź musi być twierdząca z dwóch zasadniczych powodów. Po pierwsze, jak już ustaliliśmy, każdy ciąg czynności regulowany przez prawo podatkowe, z założenia przecież służący realizacji prawa materialnego podatkowego, musi zostać uznany *ex definitione* za procedurę podatkową. Po drugie, postępowanie samowymiarowe jest faktycznie i powszechnie prowadzone przez podatników, jakkolwiek nie znajduje to adekwatnego wyrazu w przepisach prawa formalnego. Poważne zastrzeżenia może więc tutaj budzić nie charakter prawny czynności podatnika w samowymiarze, a brak uregulowania tego postępowania w Ordynacji podatkowej. Z pewnością nie można przyjąć, jak się to niekiedy przedstawia w doktrynie, że procedura samowymiaru stanowi jedynie wykonanie przez podatnika nałożonego na niego obowiązku (co uniemożliwia uznanie czynności podatnika za stosowanie prawa, a tym samym za postępowanie podatkowe), a wykonanie tego obowiązku stanowi jedynie obliczenie należnego podatku²⁸. W tym bowiem sensie sytuacja prawna podatnika zobowiązanego do samowymiaru zobowiązania podatkowego poprzez deklarację podatkową jest w swej istocie tożsama z sytuacją organu podatkowego, na którym ciąży obowiązek wymiaru zobowiązania podatkowego w drodze wydania decyzji podatkowej. Wynika to stąd, że w obu przypadkach obowiązki w postaci dokonania wymiaru zobowiązań podatkowych, czy to w postaci sporządzenia deklaracji podatkowej, czy to w postaci wydania decyzji podatkowej, powstały wskutek skorzystania przez prawodawcę z przysługującej mu kompetencji do dokonania czynności konwencjonalnej w postaci uchwalenia stosownych przepisów materialnoprawnych. Drobne w istocie różnice w uregulowaniu zakresów zastosowania norm nakładających omawiany tu obowiązek dokonania wymiaru i zakresów regulowania tych norm (jak w przypadku szacowania podstaw opodatkowania) nie zmieniają ogólnego obrazu tożsamości tych sytuacji prawnych. Całokształt podejmowanych przez podatnika czynności procesowych w wykonaniu spoczywającego na nim obowiązku wymiarowego, zarówno tych wyraźnie wskazanych w przepisach prawa, jak i tych, które wykonywane są w oparciu o reguły instrumentalnego nakazu albo zakazu²⁹, składa się zatem na procedurę samowymiaru zobowiązań podatkowych.

²⁸ B. Brzeziński, *Deklaracja ...*, op. cit., s. 17.

²⁹ Z ustanowieniem obowiązku złożenia deklaracji podatkowej łączy się obowiązywanie zakazu czynów niedających się pogodzić z czynem nakazanym, zakazu zaniechania czynu nakazanego, zakazu czynów przyczynowo uniemożliwiających realizację czynu nakazanego oraz pośredniego nakazu zrealizowania czynów,

Źródeł nadawania niskiej rangi postępowaniu wymiarowemu prowadzonemu przez podatnika można upatrywać w nieuprawnionych uproszczeniach technicznych w redakcji tekstów prawnych, polegających na określaniu obowiązku, o którym mowa wyżej, wyłącznie poprzez rezultat, do którego ma prowadzić jego wykonanie. Tego rodzaju niedociągnięcia mają długą tradycję w polskim prawie procesowym i występują również w przypadku określenia przesłanek wszczęcia postępowania w celu dokonania wtórnego wymiaru zobowiązania podatkowego przez organ podatkowy³⁰. W takich sytuacjach czynność, poprzez którą realizowany ma być dany obowiązek, ma zazwyczaj charakter złożony i wymaga dokonania szeregu innych, często również bardzo złożonych czynności procesowych i faktycznych. Przytoczone wyżej przepisy prawa podatkowego materialnego mówią jednak jedynie ogólnie o „składaniu deklaracji”, względnie o „wpłaceniu należnego podatku” przez podatnika w określonych okolicznościach, nie zaś *expressis verbis* o wszczęciu przez podatnika postępowania samowymiarowego w przypadku zajścia okoliczności mieszczących się w zakresie zastosowania tych norm.

W doktrynie prawa podatkowego wskazywano na odrębność postępowania podatkowego, opartego na metodzie samowymiaru, już na tle regulacji opodatkowania jednostek gospodarki społecznej. Wyróżniano w nim trzy zasadnicze fazy: 1) rejestrację podatkową, 2) postępowanie wymiarowe (samoobliczanie) oraz 3) kontrolę wymiaru i ewentualnie jego korektę przez organy podatkowe³¹. Spostrzeżenia te są o tyle interesujące, że również obecnie mamy do czynienia z koegzystencją postępowania samowymiarowego, kończącego się złożeniem deklaracji podatkowej, oraz weryfikacji wymiaru przez organy podatkowe, dokonywanej obligatoryjnie w ramach czynności sprawdzających. Jak zasygnalizowano we wprowadzeniu do niniejszego artykułu, wydaje się – przynajmniej na podstawie układu przepisów Ordynacji podatkowej – że w postępowaniu samowymiarowym udział organów podatkowych nie jest przewidziany. Zauważyć jednak należy, że swoistego rodzaju korelat samowymiaru stanowią właśnie

stanowiących warunków przyczynowo konieczny dla zrealizowania czynu nakazanego. Ponadto nałożenie tego rodzaju obowiązków skutkuje jednoczesnym przyznaniem podatnikom kompetencji do realizacji tych obowiązków (zob.: S. Wronkowska w: A. Redelbach, S. Wronkowska, Z. Ziemiński, op. cit., s. 149).

³⁰ Na problem tego rodzaju błędów legislacyjnych zwracał uwagę W. Dawidowicz w: *Postępowanie administracyjne. Zarys wykładu*, Warszawa 1983, s. 132.

³¹ C. Kosikowski, *Postępowanie ...*, op. cit., s. 71–78.

czynności sprawdzające, uregulowane w Dziale VI o.p. W pewnym sensie kończą one procedurę samowymiaru i w ujęciu funkcjonalnym stanowią jej immanentną część³².

3.2. Wszczęcie postępowania wymiarowego przez organy podatkowe

Przesłanki wszczęcia postępowania podatkowego wymiarowego przez organy podatkowe są zróżnicowane w zależności od tego, czy mówimy o wymiarze pierwotnym, czy o wymiarze wtórnym. W pierwszym przypadku zostały one ustalone w przepisach poszczególnych ustaw podatkowych (tak jest np. w podatku od nieruchomości, podatku rolnym oraz podatku leśnym, wymierzanych osobom fizycznym), w drugim zaś przypadku w przepisach Rozdziału 1 pt. „Powstawanie zobowiązania podatkowego”, w Dziale III Ordynacji podatkowej pt. „Zobowiązania podatkowe”, w art. 21 § 3–4 oraz art. 23. Przepisy te mówią jedynie o „wydawaniu decyzji”, względnie o „określaniu podstawy opodatkowania” przez organy podatkowe we wskazanych w przepisach okolicznościach, nie zaś *expressis verbis* o wszczęciu przez organy podatkowe z urzędu postępowania podatkowego w przypadku zajścia okoliczności mieszczących się w zakresie zastosowania tych norm. Mamy tutaj zatem do czynienia z taką samą sytuacją, jak w przypadku omówionych wyżej przepisów określających przesłanki wszczęcia postępowania samowymiarowego.

W doktrynie wskazuje się, że obecne uregulowanie wszczęcia postępowania, mające charakter uniwersalny, może mieć pełne zastosowanie jedynie do postępowań niewymiarowych. Nie ulega bowiem wątpliwości, że inny charakter prawny ma wszczęcie obligatoryjnego postępowania wymiarowego (postanowienie wydawane w związku z obowiązkiem dokonania pierwotnego wymiaru decyzyjnego) aniżeli wszczęcie postępowania wymiarowego w przypadku nieprawidłowego samowymiaru (postanowienie zawierające zarzuty przeciwko podatnikowi) oraz postępowania wymiarowego w przypadku niewykonania obowiązku samowymiaru (postanowienie zawierające zarzuty przeciwko podatnikowi)³³. Obecnie

³² Na temat potrzeby objęcia czynności sprawdzających i kontroli podatkowej – z uwagi na ich dowodowy charakter – wymaganiami postępowania jurysdykcyjnego zob.: H. Dzwonkowski, *Zakres ...*, op. cit., s. 24–27.

³³ H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja ...*, op. cit., s. 779–785.

czynność postanowienia o wszczęciu postępowania nie ma żadnej merytorycznej treści. Warto więc także zauważyć, że w istocie nie stanowi ona – bo nie może stanowić – postanowienia organu w kwestii, której z nazwy dotyczy. Nie tylko z tego powodu, że wszczęcie postępowania podatkowego będące – o czym była mowa wyżej – zdarzeniem, nie może być, jak ma to miejsce obecnie, przedmiotem czynności wydania postanowienia, a jedynie skutkiem takiej czynności. Organ podatkowy na tym etapie, w którym prawodawca nakazuje mu dokonanie sztucznej czynności w postaci wydania postanowienia o wszczęciu postępowania, w rzeczywistości ma już sformułowane wątpliwości, zastrzeżenia albo wręcz zarzuty co do sposobu realizacji obowiązków podatkowych przez podatnika (samowymiaru przez podatnika albo w zakresie zadeklarowania podstaw opodatkowania do wymiaru pierwotnego decyzją podatkową). Nazwa nadana temu postanowieniu, a także wyznaczona dla niego przez przepisy proceduralne treść, ignorują faktyczny charakter działań organów podatkowych na tym etapie postępowania. Rozważane tutaj postanowienie jest sztuczne, bowiem jest odezwane od rzeczywistości tego momentu postępowania – nie opisuje ono treści czynności procesowej, jaką na tym etapie postępowania mógłby i powinien wykonać organ podatkowy. Wprowadzając instytucję postanowienia o wszczęciu postępowania, prawodawca pragnął sformalizować moment wszczęcia postępowania, w celu zwiększenia gwarancji procesowych strony. Postanowienie o wszczęciu postępowania realizuje zamierzone w ten sposób cele, jednak jego konstrukcja jest błędna. Prawodawca, tworząc przepisy o wszczęciu postępowania, lekceważąc uwarunkowania ontologiczne w tym zakresie, utożsamił zdarzenie w postaci wszczęcia postępowania z czynnością procesową, której zdarzenie takie może być jedynie następstwem – i dał temu wyraz w języku przepisów o wszczęciu postępowania. Sformułowania w rodzaju „organ podatkowy wszczął postępowanie w sprawie”, „postępowanie wszczyna się na żądanie strony lub z urzędu”, „odmowa wszczęcia postępowania” mogą być jednak uznane za prawidłowe jedynie jako relacja z dokonania przez organ pierwszej czynności procesowej w danej sprawie. Zrelacjonowanie zaistnienia takiej sytuacji nie może być jednak treścią pierwszej czynności procesowej w danej sprawie. Mówienie o „wszczęciu postępowania” czy „rozpoczęciu postępowania” przez organ podatkowy jako skutku czynności „wszczęcia postępowania” jest zatem sformułowaniem pozbawionym sensu. Podobnie wyrażenie „postanowienie o wszczęciu postępowania” nie ma żadnego sensu. Treścią czynności organu podatkowego, mającej wywierać skutek w postaci wszczęcia

postępowania, powinno być wyrażenie określonego stanu wiedzy i stanu woli organu podatkowego, a nie wszczęcie postępowania. Wszczęcie postępowania następuje wraz z dokonaniem pierwszej czynności procesowej przez organ podatkowy albo przez podatnika, a nie wskutek wydania postanowienia o wszczęciu postępowania, nie będącego nawet substytutem czynności, którą powinno ono być w rzeczywistości, a po prostu sztuczną konstrukcją prawną.

Należy zauważyć, że konstatacja, iż obecnie postanowienie o wszczęciu postępowania nie oddaje rzeczywistego stanu wiedzy i stanu woli organu podatkowego na tym etapie postępowania ma swoje poważne, negatywne konsekwencje dla konstrukcji przyjętych dla dalszego przebiegu postępowania podatkowego. Można by bowiem przyjąć, że dozwolone jest prowadzenie postępowania niemającego żadnego przedmiotu (postępowania bezprzedmiotowego)³⁴.

4

WSZCZĘCIE JURYSDYKCYJNEGO POSTĘPOWANIA PODATKOWEGO

Pod koniec XIX wieku w niemieckiej nauce prawa procesowego cywilnego pojawiło się przekonanie, iż przedmiotem procesu nie jest roszczenie materialne, jak uznawano dotąd, a roszczenie procesowe. Upowszechnienie się tej koncepcji w orzecznictwie sądowym, po okresie konkurowania wspomnianych poglądów, nastąpiło już w dwudziestoleciu międzywojennym. Koncepcja procesowego charakteru roszczenia pod koniec okresu międzywojennego stała się koncepcją dominującą na gruncie postępowania cywilnego oraz postępowania sądowno-administracyjnego. Do wniesienia skargi przed Naczelnym Trybunałem Administracyjnym uprawniony był bowiem każdy,

³⁴ Nie chodzi mi tutaj oczywiście o sytuację, w której wiedza organu podatkowego na etapie postępowania podatkowego jest błędna. Może ona być błędna, podobnie jak przekonanie strony o istnieniu jej interesu prawnego, zasługującego na ochronę prawną w postępowaniu. To postępowanie podatkowe ma odpowiedzieć na pytanie, czy wskazywany przez stronę lub wskazywany przez organy podatkowe interes prawny (uprawnienie lub obowiązek) obiektywnie istnieje. Rzecz w tym, że nawet błędne twierdzenia mają jakąś podstawę, która powinna znaleźć wyraz w treści pierwszej czynności procesowej organu w danej sprawie (podobnie jak ma to miejsce w przypadku podania składanego przez stronę w danej sprawie).

któ twierdził, że naruszono jego prawa lub że obciążono go obowiązkiem bez podstawy prawnej³⁵. Dopiero w okresie powojennym, w tym szczególnie w okresie prac nad k.p.a. oraz nad jego nowelizacją w 1980 roku, zaczęto bardzo silnie argumentować tezy przeciwnie³⁶. Właściwe ocenienie wartości tego rodzaju argumentacji, podobnie jak ma to miejsce na gruncie procesu cywilnego, możliwe jest dopiero po dostrzeżeniu jej związku z obowiązującym wówczas na terenie Polski systemem politycznym. Dążąc do ograniczenia ochrony prawnej obywateli, w tym do ograniczenia dopuszczalności drogi sądowej oraz drogi administracyjnej, sięgnięto do przebrzmiałej już wówczas XIX-wiecznej argumentacji.

Obowiązujące obecnie w Ordynacji podatkowej rozwiązania prawne można interpretować jako odpowiadające subiektywnej koncepcji legitymacji procesowej strony. Wypowiedź zawartą w przepisie art. 133 § 1 o.p., zawierającą definicję strony postępowania podatkowego, można bowiem uprościć do formuły: „z uwagi na swój Y żądać X”, co oznacza tyle, co „ze względu na swój Y żądać X”³⁷. Słowo „uwaga” oznacza z kolei tyle, co „koncentracja świadomości na jakimś przedmiocie, fakcie lub przeżyciu psychicznym”³⁸. Prawodawca używa w tej wypowiedzi także zaimka dzierżawczego „swój”, co ma znaczenie w kontekście aktów świadomości spełnianych przez osobę wnoszącą żądanie. Konsekwentnie do znaczeń użytych przez prawodawcę wyrażenń uznać zatem trzeba, że zakodowana w rozpatrywanym przepisie definicja czynnej legitymacji procesowej strony może zostać ujęta następująco: „Stroną jest ten, kto koncentrując świadomość na swoim interesie prawnym, żąda czynności organu”. Chodzi więc tutaj o akt psychiczny (czynność psychiczną) żądającego – jego akt świadomości o charakterze subiektywnym jako podmiotu poznającego, nakierowany intencjonalnie na własny interes prawny³⁹. Ponadto, jak wynika z treści badanego zdania, chodzi tu o sytuację, w której czynność złożenia żądania następuje po omawianym akcie świadomości, a zachodząca między tymi czynnościami

³⁵ T. Hilarowicz, *Najwyższy Trybunał Administracyjny i jego kompetencja*, Warszawa 1925, s. 333.

³⁶ T. Bigo, utożsamiając pojęcia strony zawarte w art. 9 r.p.a. oraz art. 19 projektu k.p.a., stwierdza wręcz, iż „inicjatywa procesowa jednostki, **jeśli w ogóle występuje** [podkreślenie moje], jest legitymowana” – T. Bigo, *Ochrona interesu indywidualnego w projekcie kodeksu postępowania administracyjnego*, „Państwo i Prawo” 1960, z. 3, s. 467.

³⁷ M. Szymczak (red.), op. cit., t. III, s. 592.

³⁸ Ibidem, s. 591.

³⁹ Zob.: A.B. Stępień, *Teoria poznania*, Lublin 1971, s. 21–45.

(aktami) relacja ma charakter przyczynowo-skutkowy. Zawarte w żądaniu twierdzenie o interesie prawnym jest rezultatem tego pierwotnego aktu (czynności) i może pochodzić wyłącznie od podmiotu poznającego. Brać pod uwagę swoje przeżycia psychiczne, stanowiące pobudkę do jakiegoś działania, może bowiem wyłącznie podmiot tych przeżyć. Rozumując konsekwentnie, trzeba więc uznać, że akt świadomości, stanowiący przyczynę złożenia ujętego w podaniu żądania, uchyla się ze swej natury – jako intencjonalny akt cudzej psychiki – od jakiejkolwiek oceny organów podatkowych. Stwierdzenie to uniemożliwia tym samym analizę przepisów o wszczęciu postępowania administracyjnego w kierunku obiektywnej koncepcji strony.

Z kolei w stosunku do przepisów art. 165 o.p. oraz art. 165a § 1, regulującego odmowę prowadzenia postępowania, należy sformułować szereg uwag krytycznych. Przede wszystkim należy zauważyć, że przepis art. 165 o.p. błędnie nazywa czynności konwencjonalne, których dokonanie skutkuje wszczęciem postępowania podatkowego. Po pierwsze, zgodnie z art. 133 § 1 o.p. czynność strony wszczynająca postępowanie podatkowe to „żądanie czynności organów”. Użyte w art. 165 § 1 o.p. sformułowanie, że „postępowanie wszczyta się na żądanie strony” jest niewłaściwe, bowiem sugeruje, że chodzi tu o czynność „żądania wszczęcia postępowania”. Po drugie, jak to już wyżej wyjaśniono, w wyniku złożenia przez stronę „żądania czynności organu” aktualizuje się obowiązek organu podatkowego „prowadzenia postępowania”, a nie obowiązek „wszczęcia postępowania”. W każdym zatem z wymienionych wyżej przypadków język przepisu art. 165 § 1 o.p. błędnie nazywa czynności, które opisuje – stosowane nazewnictwo nie odzwierciedla prawidłowo ani faktycznego, ani prawnego charakteru tych czynności. Mylne łączenie wymienionych czynności ze wszczęciem postępowania powoduje mylne wyobrażenie o samym wszczęciu postępowania. Konsekwencją niefrasobliwości językowej prawodawcy, o której mowa wyżej, są określenia przyjęte w przepisie art. 165a § 1 o.p., regulującym odmowę prowadzenia postępowania. Odczytywanie treści art. 165 § 1 o.p. i art. 165a § 1 o.p. bez uwzględnienia treści art. 133 § 1 o.p. mogłoby bowiem sugerować, że instytucja ta ma realizować założenia tzw. obiektywnej koncepcji legitymacji procesowej strony, która jednak nie daje się pogodzić z zasadami demokratycznego państwa prawnego⁴⁰.

⁴⁰ Na problem ten zwraca uwagę H. Dzwonkowski w: H. Dzwonkowski (red.), op. cit., s. 786.

Dodać trzeba, że analiza wymienionych wyżej przepisów o wszczęciu postępowania z punktu widzenia modalności prawnych, może iść w dwóch zasadniczych kierunkach – w zależności od przyjętej koncepcji normy kompetencyjnej⁴¹. Pierwszy z nich wyznaczony jest przez rozumienie kompetencji (upoważnienia, „możności prawnej”) zaproponowane przez Z. Ziemińskiego⁴². Drugi kierunek rozważań o analizowanej sytuacji prawnej wyznaczany jest przez rozumienie normy kompetencyjnej przez W. Langa, które prowadzi do odczytania sytuacji prawnej podmiotu wnoszącego żądanie w postępowaniu podatkowym jako szeroko rozumianego uprawnienia⁴³. Niezależnie jednak od przyjętej koncepcji pojęcia normy kompetencyjnej (czy to rozumianej jako upoważnienie, czy jako uprawnienie), samo doreczeni żądania organom podatkowym wywołuje automatyczny skutek w postaci wszczęcia postępowania (podobnie jak wytoczenie powództwa poprzez złożenie pozwu). Podmiotem wszczynającym postępowanie jest zawsze strona rozumiana jako podmiot, który twierdzi, że istnieje jego własny interes prawny, zasługujący na ochronę w postępowaniu podatkowym. Podkreślić trzeba w tym miejscu, że interes prawny, o którym tutaj mowa, istnieje obiektywnie. Prawo stanowi jednak przedmiot heteronomiczny, jak to już wyjaśniono wyżej, dający się uchwycić obiektywnie wyłącznie w drodze intersubiektywizacji (każda norma prawna jest normą społeczną i tak jak wszystkie normy społeczne obiektywizuje się w toku procesów społecznych, a zatem niezależnie od świadomości poszczególnych jednostek⁴⁴).

Uwagi te znajdują zastosowanie także do trybu wszczynania z urzędu postępowania o charakterze wymiarowym bądź ogólnym, bowiem również organy podatkowe nie mogą – z natury rzeczy – mieć pełnej wiedzy o sprawie na etapie wszczęcia postępowania podatkowego. Stąd twierdzenia organów podatkowych odnośnie istnienia interesu prawnego po stronie legitymowanego biernie podmiotu muszą zostać potwierdzone w postępowaniu podatkowym.

⁴¹ Zob.: M. Matczak, *Kompetencja w prawie administracyjnym*, [w:] R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel (red.), *System Prawa Administracyjnego*, t. I, *Instytucje prawa administracyjnego*, Warszawa 2009, s. 359–418.

⁴² Zob.: Z. Ziemiński, *Kompetencja i norma kompetencyjna*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1969, z. 4.

⁴³ Zob.: W. Lang, *Zarys analitycznej teorii uprawnienia*, „Studia Prawnicze” 1985, z. 3–4.

⁴⁴ J. Kowalski w: J. Kowalski, W. Lamentowicz, P. Winczorek, *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1981, s. 16–17.

PODSUMOWANIE

Normy prawne regulujące wszczęcie postępowania podatkowego przede wszystkim powinny w sposób jednoznaczny wskazywać swoich adresatów, zakresy zastosowania, rozumiane jako przesłanki zainicjowania postępowania podatkowego, a także zakresy normowania, czyli uprawnienia i obowiązki poszczególnych podmiotów na tym etapie postępowania. Obowiązujące obecnie przepisy o wszczęciu postępowania podatkowego, pomieszczone w poszczególnych ustawach podatkowych oraz w Ordynacji podatkowej, powtarzającej w tym zakresie, w sposób zupełnie bezrefleksyjny, regulacje ogólnego postępowania administracyjnego, nie realizują tych podstawowych założeń nawet na płaszczyźnie językowej.

Dostrzeżenie, iż wszczęcie postępowania jest zdarzeniem, stanowi punkt wyjścia do poważnej rekonstrukcji instytucji wszczęcia postępowania. Zdarzenie to nie jest bowiem prawidłowo rozumiane przez prawodawcę i nie znajduje właściwego odzwierciedlenia w przepisach prawa podatkowego. Wszczęcie postępowania powinno być ujmowane w konstrukcjach innych instytucji prawa proceduralnego wyłącznie jako następstwo czynności procesowych podatników bądź organów. Odwoływanie się przez przepisy prawa do zdarzenia określanego mianem „wszczęcia postępowania” ma sens jedynie z punktu widzenia oznaczania w czasie skutków prawnych pierwszych czynności procesowych dokonywanych przez podatników bądź organy podatkowe w danej sprawie. W związku z tym to czynności procesowe, których następstwem jest zdarzenie w postaci wszczęcia postępowania, powinny zostać uregulowane w przepisach ogólnego i szczegółowego prawa podatkowego adekwatnie do tego, co zachodzi w początkowym etapie postępowania.

Postępowanie podatkowe to przede wszystkim postępowanie wymiarowe, którego przeprowadzenie stanowi obowiązek podatników (samowymiar zobowiązań podatkowych), względnie organów podatkowych (wymiar decyzyjny). Znacznie mniejszą rolę odgrywają w prawie podatkowym postępowania mające inne cele niż wymiar zobowiązań podatkowych.

Dyskusja o kształcie instytucji wszczęcia postępowania podatkowego powinna zatem nadażać za szybko następującymi zmianami społeczno-gospodarczymi. Warto w tym kontekście podkreślić doniosłą rolę, jaką w anglosaskich procedurach podatkowych odgrywają, respektujące do-

strzeżoną w niniejszych rozważaniach potrzebę intersubiektywizacji postępowania podatkowego, *alternative dispute resolutions* (ADR). Celem zmian regulacji prawnych w obrębie tej instytucji prawnej powinno być ponadto dostosowanie tradycyjnej siatki pojęć prawa administracyjnego do potrzeb obowiązującego materialnego prawa podatkowego (ponownej analizy wymagają chociażby pojęcia interesu prawnego czy strony postępowania), tak aby nowe rozwiązania prawne uwzględniały głęboką modalność postępowania podatkowego i potrzeby praktyki podatkowej. Zamiast tego na gruncie istniejących regulacji prawnych, podobnie jak w ogólnym postępowaniu administracyjnym, toczy się spór pomiędzy zwolennikami obiektywnej bądź subiektywnej koncepcji legitymacji procesowej strony. Wprowadzanie nieprzemysłanych rozwiązań prawnych, takich jak instytucja odmowy wszczęcia postępowania, powoduje powrót do analizowanego tutaj problemu zarówno w nauce prawa, jak i w orzecznictwie sądowym. Nie zauważa się, że spór ten został rozstrzygnięty w polskiej nauce prawa już w okresie dwudziestolecia międzywojennego, a jego odnowienie w okresie powojennym wynikało z odchodzenia od idei demokratycznego państwa prawa. Do rzadkości należą natomiast systemowe propozycje zmian rozwiązań przyjętych w obrębie tej instytucji prawnej, jak wspomniane prace H. Dzwonkowskiego, uwzględniające istotne odrębności postępowania podatkowego (głównie postępowania wymiarowego) względem tradycyjnego postępowania administracyjnego i nawiązujące do myśli podjętej w Ordynacji podatkowej z 1934 roku.

Regulacje prawne w zakresie omawianej tu instytucji prawnej obarczone są tak poważnymi wadami, że konieczna jest ich kompleksowa zmiana. Należy jednak dostrzec zasadniczą trudność w wykonaniu takiego zadania, wynikającą z tego, że wady, o których mowa wyżej, przenikają w istocie cały tekst Ordynacji podatkowej. Zmiana na tak szeroką skalę jest możliwa do przeprowadzenia jedynie w trakcie prac nad nowym aktem prawnym, mającym obejmować ogólne postępowanie podatkowe.

BIBLIOGRAFIA

- Bigo T., *Ochrona interesu indywidualnego w projekcie kodeksu postępowania administracyjnego*, „Państwo i Prawo” 1960, z. 3.
- Brzeziński B., *Deklaracja podatkowa – istota i charakter prawny*, „Prawo i Podatki” 2005, nr 11.

- Brzeziński B., Nykiel W., *Uwagi o treści i zakresie pojęcia „procedura podatkowa”, [w:] Procedura administracyjna wobec wyzwań współczesności. Profesorowi zyczajnemu dr hab. Januszowi Borkowskiemu przyjaciele i uczniowie*, Łódź 2004.
- Dawidowicz W., *Postępowanie administracyjne. Zarys wykładu*, Warszawa 1983.
- Dzwonkowski H., *Koncepcja budowy Ordynacji podatkowej w układzie funkcjonalnym (zarys)*, „Monitor Podatkowy” 2012, nr 10.
- Dzwonkowski H., *Samowymiar zobowiązań podatkowych*, „Państwo i Prawo” 2004, nr 12.
- Dzwonkowski H., *Zakres i struktura postępowania podatkowego*, „Państwo i Prawo” 2000, nr 7.
- Dzwonkowski H., *Zmiany w Ordynacji podatkowej. Projekt ustawy – Ordynacja podatkowa*, Warszawa 2013.
- Dzwonkowski H. (red.), *Ordynacja podatkowa. Rok 2008. Komentarz*, Warszawa 2008.
- Dzwonkowski H., Zgierski Z., *Procedury podatkowe*, Warszawa 2006.
- Etel L. (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2008.
- Hilarowicz T., *Najwyższy Trybunał Administracyjny i jego kompetencja*, Warszawa 1925.
- Ingarden R., *O dziele literackim*, Warszawa 1960.
- Ingarden R., *Spór o istnienie świata, t. I, Ontologia egzystencjalna*, Warszawa 1987.
- Jabłońska-Bonca J., *O prawdzie, prawie i przekonywaniu*, Koszalin 1999.
- Kiełkowski J., *Sprawa administracyjna*, Kraków 2004.
- Kosikowski C., *O nie zrealizowanej koncepcji polskiego kodeksu podatkowego, [w:] Księga jubileuszowa Profesora dr. Leona Kurowskiego – Podstawowe zagadnienia prawa finansowego i polityki finansowej Polsce w latach 1989–1997*, Warszawa 1998.
- Kosikowski C., *Postępowanie finansowe*, Warszawa 1986.
- Kowalski J., Lamentowicz W., Winczorek P., *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1981.
- Lang W., *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1986.
- Lang W., *Zarys analitycznej teorii uprawnienia*, „Studia Prawnicze” 1985, z. 3–4.
- Mastalski R., *Charakterystyka ogólna postępowania podatkowego, [w:] L. Etel (red.), System prawa finansowego, t. III, Prawo daninowe*, Warszawa 2010.
- Mastalski R., *Postępowanie podatkowe, [w:] M. Weralski (red.), System instytucji prawno-finansowych PRL, t. III, Instytucje budżetowe*, Wrocław 1985.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2004.
- Masternak M., *Rodzaje postępowań w sprawach podatkowych, [w:] Księga pamiątkowa ku czci Docenta Eligiusza Drgasa*, Toruń 1998.
- Matczak M., *Kompetencja w prawie administracyjnym, [w:] R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel (red.), System Prawa Administracyjnego, t. I, Instytucje prawa administracyjnego*, Warszawa 2009.

Stępień A.B., *Teoria poznania*, Lublin 1971.

Teszner K., *Stosowanie prawa podatkowego przez organ podatkowy w postępowaniu odwoławczym*, [w:] Z. Ofiarski (red.), *XXV lat przeobrażeń w prawie finansowym i prawie podatkowym – ocena dokonań i wnioski na przyszłość*, Szczecin 2014.

Ziemiński Z., *Kompetencja i norma kompetencyjna*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1969, z. 4.