

Część I

Skargi przed WSA w sprawach administracyjnych (w szczególności w sprawach podatkowych)

Rozdział 1. Komentarz do skarg przed WSA w sprawach administracyjnych (w szczególności w sprawach podatkowych)

Rozdział 2. Orzecznictwo

Rozdział 3. Wzory skarg administracyjnych przed WSA w sprawach podatkowych

Rozdział 4. Kazusy ze wzorami skarg przed WSA w sprawach administracyjnych (w szczególności w sprawach podatkowych)

Rozdział 1. Komentarz do skarg przed WSA w sprawach administracyjnych (w szczególności w sprawach podatkowych)

1. Pojęcia ogólne

1.1. Istota kasacyjnego sądownictwa administracyjnego w sprawach administracyjnych (w szczególności w sprawach podatkowych)

1.1.1. Przynależność spraw administracyjnych i spraw podatkowych do prawnych relacji człowieka wobec państwa

Prawo jest normatywnym systemem społecznym odgrywającym rolę służebną wobec poznawalnych, obiektywnych, lecz niewspółmiernych wartości skonkretyzowanych w dobrach człowieka. Prawo składa się z **trzech typów relacji prawnych**: ludzi między sobą (prawo prywatne), społeczeństwa (państwa i innych grup społecznych) wobec ludzi (prawo publiczne) oraz człowieka do społeczeństwa (państwa i innych grup społecznych) (prawo podmiotowe *sensu stricto*). Prawo jest zarówno sumą typów relacji, jak i sumą związków wszystkich trzech typów relacji.

Trzeci typ relacji prawnych, czyli relacji człowieka do społeczeństwa (państwa i innych grup społecznych), obejmuje dwie grupy przeciwstawnych wzajemnie relacji prawnych. **Podział trzeciego typu relacji** prawnych odbywa się według zasady wzajemności stosunku państwa do wartości ludzkich oraz według zasady wzajemności stosunku do wymiany dóbr między ludźmi a państwem; ze względu na

Typy relacji
prawnych

obiektywne istnienie wzajemnie sprzecznych wartości osób indywidualnych oraz wartości ogólnych (tutaj państwowych), a tym samym wzajemnie sprzecznych interesów prawnych, istnieją jednocześnie wzajemnie sprzeczne: **zasada wzajemności** (relewantności, ekwiwalentności) oraz **zasada braku wzajemności** (braku relewantności, braku ekwiwalentności).

Sprawy administracyjne, w szczególności sprawy podatkowe, są sprawami objętymi trzeciego typu **relacją – człowieka do państwa**. Każdy człowiek powinien ponosić ciężary prawne na rzecz społeczeństwa (konkretnie państwa) w ramach stosunków administracyjnoprawnych, w szczególności stosunków podatkowoprawnych, jednak wyżej wymienione ciężary prawne mają swoje granice (bariery) faktyczne, a przez to też granice (bariery) prawne, dlatego przekroczenie (naruszenie prawne) przez społeczeństwa (konkretnie państwa) prawnych granic ciężarów administracyjnych, w tym w szczególności ciężarów podatkowych nakładanych na człowieka jest naruszeniem prawa, co uprawnia człowieka do bezwzględnego eliminowania tych naruszeń z obrotu prawnego czy to obrotu administracyjno-prawnego, czy to w szczególności z obrotu podatkowego.

1.1.2. Istota tzw. kasacyjnego sądownictwa administracyjnego w sprawach administracyjnych, w szczególności w sprawach podatkowych

Sądownictwo administracyjne w sprawach administracyjnych, w szczególności w sprawach podatkowych, jest (co do swej podstawowej istoty) przede wszystkim sądownictwem w ogólności. Jako sądownictwu przynależne mu są wszelkie własności i wszelkie stałe atrybuty rodzajowe, które powszechnie przypisuje się sądownictwu, jednak jego istota pochodzi z poprzedniego, totalitarnego systemu prawnego, co sprawia że nie spełnia powszechnych oczekiwań społecznych wobec funkcjonowania demokratycznego systemu sądownictwa w sprawach administracyjnych, w tym w sprawach podatkowych. **Podstawowa norma dotycząca sądownictwa administracyjnego**, która jest zawarta w art. 175 ust. 1 Konstytucji RP, stwierdza wyraźnie, że sądy administracyjne wraz z sądami powszechnymi, wojskowymi i Sądem Najwyższym winny sprawować wymiar

sprawiedliwości. Prawdopodobnie Konstytuanta przyjęła pojęcie wymiaru sprawiedliwości za tak oczywiste, że wymiar sprawiedliwości nie jest zdefiniowany przez ustrojodawcę. Braki definicyjne wymiaru sprawiedliwości powodują, że istnieją dwie interpretacje wymiaru sprawiedliwości, wymiar sprawiedliwości realizowany w sądownictwie powszechnym oraz wymiar sprawiedliwości realizowany w sądownictwie szczególnym (administracyjnym, wojskowym, dyscyplinarnym itp.).

Judykatura, czyli sądownictwo administracyjne w sprawach administracyjnych, w tym w sprawach podatkowych jest **sądownictwem niezawisłym od innych typów władzy**, jest sądownictwem wieloinstancyjnym (w Polsce sądownictwem dwuinstancyjnym za ledwie od 2002 r., czyli aż po 5 latach zwłoki Legislatywy wobec bezwzględnych nakazów Konstytuanta), jest sądownictwem, które ma prawo i obowiązek badać i orzekać sprawy według całego porządku prawnego obowiązującego w danym państwie, itd.

Z drugiej strony, polskie sądownictwo administracyjne w sprawach administracyjnych i w sprawach podatkowych jest **różne od wszystkich innych rodzajowych odmian sądownictwa polskiego**; jest sądownictwem odmiennym od sądownictwa powszechnego (cywilnego), gdyż w przeciwieństwie do sądownictwa powszechnego (cywilnego), w którym sąd cywilny orzeka o istocie sprawy cywilnej (merytorycznie), w/w sądownictwo nie orzeka o istocie sprawy administracyjnej, w tym o istocie sprawy podatkowej, albowiem o istocie sprawy administracyjnej orzeka nadal organ administracyjny, natomiast o istocie sprawy podatkowej orzeka organ podatkowy. To sądownictwo inne niż sądownictwo powszechne (karne), gdyż w przeciwieństwie do sądownictwa powszechnego (karnego), w którym sąd karny orzeka o istocie sprawy karnej (merytorycznie), w/w sądownictwo nie orzeka o istocie sprawy administracyjnej czy sprawy podatkowej, albowiem o istocie sprawy administracyjnej orzeka organ administracyjny, natomiast o istocie sprawy podatkowej orzeka organ podatkowy.

Odmienność sądownictwa administracyjnego w sprawach administracyjnych i w sprawach podatkowych nie wynika z rodzajowej odmienności relacji administracyjnych i relacji podatkowych

Niezawisłość
sądowa

Odmienność
sądownictwa
administracyjnego
w sprawach
administracyjnych
i w sprawach
podatkowych

jako trzeciego typu ekwiwalentnych relacji człowieka do państwa związanych z drugiego typu prawnymi relacjami państwa do człowieka. Ustrój polskiego wymiaru sprawiedliwości administracyjnej i polskiego wymiaru sprawiedliwości podatkowej w relacjach drugiego typu, czyli w relacjach państwa do człowieka (obywatela, strony, podatnika itd.), polega na tym, że wymiaru sprawiedliwości w tych sprawach nie sprawuje sąd, lecz władza wykonawcza, z reguły organy administracyjne, w szczególności organy podatkowe.

Nadużywanie
władzy publicznej

Nieszczęściem niedemokratycznego sądownictwa administracyjnego (w szczególności podatkowego) jest to, że **kiedy organy władzy wykonawczej państwa nadużywają władzy publicznej**, wysuwając wyższe roszczenia podatkowe niż wynikające z przysługujących im faktycznie i prawnie możliwości, to człowiek (strona, podatnik itd.) ma jedynie prawo roszczenia przed sądem administracyjnym w sprawach administracyjnych (w tym w sprawach podatkowych) o kasacyjny wymiar sprawiedliwości sądowej w sprawach administracyjnych, w tym w sprawach podatkowych przez wyeliminowanie z obrotu administracyjnego lub obrotu podatkowoprawnego tych orzeczeń administracyjnych i tych orzeczeń podatkowych, które zawierają roszczenia państwa, czyli organu administracyjnego lub organu podatkowego, przekraczające prawne granice ciężarów nakładanych i ponoszonych przez człowieka (stronę, podatnika itd.). Jednak po wyeliminowaniu z obrotu administracyjnego lub obrotu podatkowoprawnego tych orzeczeń administracyjnych, w tym orzeczeń podatkowych przez sądownictwo administracyjne, podstawa prawna nadużywającego władzy organu administracyjnego (w tym organu podatkowego) powstaje na nowo i wraca do wymiaru sprawiedliwości administracyjnej, w tym do wymiaru sprawiedliwości podatkowej w relacjach drugiego typu, czyli w relacjach państwa do człowieka (obywatela, strony, podatnika itd.) przez organy władzy wykonawczej państwa, czyli przez organy administracyjne, w tym przez organy podatkowe. Kasacyjne sądownictwo administracyjne zależy jedynie od negatywnej funkcji wymiaru sprawiedliwości, tj. od uchylania nieprawomocnych merytorycznych orzeczeń organów władzy wykonawczej państwa, czyli organów admini-

stracyjnych lub organów podatkowych. Legislatywy, wbrew Konstytucji, nadal odmawiają stronom sporów podatkowych, jako stronom sporów administracyjnych, typowej ochrony procesowej, którą mają strony w sprawach powszechnych, czyli w sprawach cywilnych czy w sprawach karnych. Wbrew Konstytucji kolejne Legislatywy zdecydowały o pozostawieniu wymiaru sprawiedliwości administracyjnej i podatkowej pozasądowym organom władzy wykonawczej. Głównie z powodów rażącego naruszania ustrojowych podstaw demokratycznego państwa prawnego przez kolejne Legislatywy, zobligowane do szanowania woli Konstytucji zawartej w Konstytucji i do wykonywania **wartości, zasad i reguł konstytucyjnych** praktyka orzecznicza sądownictwa w sprawach podatkowych jako w sprawach administracyjnych nie spełnia podstawowych oczekiwań **praworządnego społeczeństwa**, gdyż w sprawach podatkowych czy administracyjnych nadal nie istnieje powszechna droga sądowa, jak w przypadku spraw cywilnych czy karnych.

Niepokoje prawne wywołane niespełnieniem woli Konstytucji wyrażonej w Konstytucji RP przez kolejne Legislatywy, a więc **jedynie kasacyjnym typem orzecznictwa sądów administracyjnych**, przekładają się albo na nadmierne ilości skarg do RPO, albo wprost na skargi konstytucyjne, a w większości sporów administracyjnych czy sporów podatkowych skutkują uzasadnionym obiektywnie poczuciem niesprawiedliwości materialnej i procesowej wśród stron spraw administracyjnych, w tym spraw podatkowych, wobec istniejącego kasacyjnego ustroju sądów administracyjnych, niespełniającego intuicyjnie a powszechnie rozumianych oczekiwań od sądów, tj. realnego wymiaru sprawiedliwości administracyjnej czy sprawiedliwości podatkowej.

Zasadnicza **ułomność kasatoryjnych rozstrzygnięć sądów administracyjnych** w stosunku do sądów powszechnych polega na tym, że sądy administracyjne mają za zadanie jedynie kontrolę działalności administracji publicznej – co wynika z art. 184 Konstytucji RP, a nie rozstrzyganie o materialnych prawach i obowiązkach stron w sprawach administracyjnych czy też w sprawach podatkowych. Sprzecznosc woli Konstytucji, która zapewnia istnienie demokra-

Negatoryjny zakres rozstrzygnięcia sądu administracyjnego

tycznego państwa prawnego zgodnie z art. 2 dla dobra wspólnego obywateli zgodnie z art. 1 oraz powszechny dostęp każdego do istotnego rozstrzygnięcia każdego typu spraw przez sądy zgodnie z art. 45 z jednej strony, i z drugiej strony rzekomo kasatoryjny rodzaj rozstrzygnięć sądów administracyjnych wynikający z art. 184 Konstytucji, powoduje trwałe pat orzeczniczy w sprawach niebagatelnych dla interesów prawnych obywateli. Skutkiem czego, żaden **sąd administracyjny wciąż nie rozstrzyga sporów o prawo** materialne administracyjne, w tym o materialne prawo podatkowe, a jedynie ocenia działania orzecznicze organów administracyjnych, w tym organów podatkowych pod względem legalności (jedynie o zgodności z prawem, bez orzekania o zgodności z prawem). Stwierdzenie przez sąd administracyjny niezgodności z prawem decyzji administracyjnych (w tym decyzji podatkowych) bądź niezgodności z prawem działania organów administracji (w tym organów podatkowych) skutkuje jedynie ich usunięciem z obrotu prawnego przez sądownictwo administracyjne. Dla uregulowania sytuacji prawnej stron administracyjnych jako podmiotów administrowanych konieczne jest w większości przypadków ponowne rozstrzygnięcie organu administracyjnego, w tym organu podatkowego. Traktowane jako wyjątkowe merytoryczne rozstrzygnięcia sądów administracyjnych są możliwe jedynie w przypadku obowiązków lub uprawnień wynikających wprost z przepisów prawa. Sąd administracyjny, tylko orzekając o bezskuteczności czynności organu administracji, może w wyroku stwierdzić o istnieniu prawa lub obowiązku, np. do rozstrzygnięcia sprawy administracyjnej, w tym sprawy podatkowej przez organ administracyjny, w tym przez organ podatkowy.

Niestety, **kasatoryjny wyrok** sądu administracyjnego stanowi wypowiedź kwalifikującą dane działanie lub bezczynność organów administracji tylko w zakresie ich legalności, ale nie w zakresie merytorycznego, opartego na własnym postępowaniu dowodowym, rozstrzygnięcia w sprawie administracyjnej czy też w sprawie podatkowej. Choć organy administracyjne lub organy podatkowe przy ponownym rozpatrywaniu spraw administracyjnych lub spraw podatkowych są związane wykładnią prawa przyjętą przez sąd, to strony nigdy nie mają żadnej gwarancji co do kształtu rozstrzygnięcia

merytorycznego dokonywanego przez te same organy administracyjne czy organy podatkowe w tych samych sprawach materialnych obowiązków administracyjnych czy podatkowych.

1.2. Zasady dwuinstancyjnego sądownictwa administracyjnego w sprawach administracyjnych (w tym w sprawach podatkowych)

Zasady dwuinstancyjnego sądownictwa administracyjnego w sprawach administracyjnych (w tym w sprawach podatkowych) są dwojakiego rodzaju; są to **zasady ogólne** dwuinstancyjnego sądownictwa dotyczące wszystkich typów sądów oraz zasady dwuinstancyjnego sądownictwa właściwe tylko sądownictwu administracyjnemu (**zasady szczególne**). **Zasady ogólne** dwuinstancyjnego sądownictwa administracyjnego dotyczące wszystkich typów sądów pochodzą od zasad ogólnych sądownictwa powszechnego, zwłaszcza w sprawach cywilnych, i powinny być stosowane przez sądy administracyjne w sprawach administracyjnych oraz w sprawach podatkowych, o czym świadczy wprost norma zawarta w art. 106 PrPostSAdm zobowiązująca sądy administracyjne do odpowiedniego stosowania przepisów KPC dotyczących postępowania dowodowego, odnośnie do sądowego postępowania dowodowego w sprawach administracyjnych (w tym w sprawach podatkowych), i wiele innych norm. Szczegółowa literatura dogmatyki procesu cywilnego z powodzeniem zastępuje wąskie ramy niniejszej publikacji.

Zasady dwuinstancyjnego sądownictwa właściwe tylko sądownictwu administracyjnemu, czyli zasady szczególne będą omawiane poniżej, przy omawianiu poszczególnych instytucji procesu sądowoadministracyjnego w sprawach administracyjnych, w tym w sprawach podatkowych. Zasady dwuinstancyjnego sądownictwa właściwe tylko sądownictwu administracyjnemu, czyli zasady szczególne, w tym zasady dwuinstancyjnego sądownictwa właściwe tylko sądownictwu administracyjnemu w sprawach podatkowych również będą omawiane poniżej, przy omawianiu poszczególnych instytucji procesu sądowoadministracyjnego.

1.3. Sprawa administracyjna i podatkowa – pojęcia

1.3.1. Pojęcie sprawy administracyjnej jako pierwotnego węzła administracyjnego

Sprawa
administracyjna
– pojęcie

Sprawa administracyjna (dokładniej materialna sprawa administracyjna) jest pierwotnym węzłem administracyjnym łączącym stronę z państwem (organem administracyjnym). Sprawa administracyjna jest istotą roszczenia strony, które kieruje strona w formie skargi do sądownictwa administracyjnego o wyeliminowanie z obrotu administracyjnoprawnego orzeczeń organów administracyjnych (w tym organów podatkowych) naruszających granice materialnych obowiązków administracyjnych (w tym podatkowych) spoczywających na stronie (obywatelu itd.); bez ustalenia relacji prawnych drugiego typu, czyli relacji państwa do strony, a więc bez zdefiniowania obowiązków administracyjnych (w tym podatkowych) strony, zasad prawnych i wartości prawnych stojących za literalnymi przepisami prawnymi (pisanymi regułami prawnymi), bez ustalenia istnienia przepisów administracyjnoprawnych (podatkowych) określających ciężary administracyjnoprawne (podatkowoprawne) strony, nie jest możliwe ustalenie rozmiaru naruszeń prawnych obowiązków administracyjnych (podatkowych) strony przez organy administracyjne (w tym przez organy podatkowe) i skonstruowanie, i skierowanie roszczenia skargowego do sądownictwa administracyjnego o wyeliminowanie orzeczenia administracyjnego (w tym podatkowego) z obrotu administracyjno-prawnego (podatkowoprawnego).

1.3.2. Pojęcie sprawy podatkowej jako pierwotnego węzła podatkowego

Sprawa podatkowa
– pojęcie

Sprawa podatkowa jest pierwotnym węzłem podatkowym łączącym podatnika (płatnika, inkasenta, osobę trzecią zobowiązaną do zapłaty podatku itd.) z państwem (organem podatkowym). Sprawa podatkowa jest istotą roszczenia podatnika, które kieruje w formie skargi do sądownictwa administracyjnego w sprawach podatkowych o wyeliminowanie z obrotu podatkowoprawnego orzeczeń podatkowych naruszających granice obowiązków podatkowych

ponoszonych przez podatników (płatników itd); bez ustalenia prawnych relacji drugiego typu, czyli relacji państwa do człowieka, a więc bez zdefiniowania wartości prawnych, zasad prawnych i obowiązków podatkowych podatników (płatników itd.) stojących za literalnymi przepisami prawnymi (pisanymi regułami prawnymi), bez ustalenia istnienia przepisów podatkowoprawnych określających ciężary podatkowoprawne strony nie jest możliwe ustalenie rozmiaru naruszeń prawnych obowiązków podatkowych podatników (płatników itd.) i skonstruowanie, i skierowanie roszczenia do sądownictwa administracyjnego o wyeliminowanie orzeczenia podatkowego z obrotu podatkowoprawnego.

1.3.3. Pojęcie sprawy administracyjnej jako sprawy podobnej do sprawy podatkowej

Postępowanie administracyjne (czy podatkowe) toczy się w konkretnej sprawie administracyjnej czy też w konkretnej sprawie podatkowej, czyli w sprawie wytoczonej przeciwko konkretnemu podatnikowi (płatnikowi itd.). Organy podatkowe często bezprawnie i świadomie stwarzają przeszkody procesowe pełnomocnikom podatników (płatników itp.), gdy ustala się znaczenie dołączania pełnomocnictw przez pełnomocników „do akt (danej, konkretnej) sprawy (podatkowej)” zgodnie z treścią art. 137 § 3 OrdPU. Ponieważ **nie istnieje pozytywna, legalna definicja sprawy podatkowej**, nie ma jej ani w Ordynacji podatkowej, ani tym bardziej w podatkowych ustawach wymiarowych, a organy podatkowe są zarówno związane sowiecką literalną wykładnią prawa podatkowego, jak i sowiecką zasadą domniemania winy podatnika (pełnomocnika podatnika itp.). Mimo że pojęcie sprawy podatkowej zostało wyprowadzone przez orzecznictwo sądów administracyjnych w sprawach podatkowych, to jurysdykcyjne organy podatkowe często lekceważą linie orzecznicze administracyjnych sądów negatywnych, w tym w zakresie pojęcia sprawy podatkowej oraz pojęcia jednego pełnomocnictwa w jednej sprawie, i mają poczucie bezkarności, albowiem tylko niewielka ilość spraw uchylonych z powodu rzekomych wad pełnomocnictw kierowana jest przez pokrzywdzonych do sądów administracyjnych. W art. 137 § 3 OrdPU mowa jest zaledwie

Sprawa
administracyjna
a podatkowa

o „aktach” podatkowych, nie zaś o „aktach sprawy” podatkowej, ani tym bardziej o „aktach postępowania” podatkowego.

W orzecznictwie sądowym w sprawach podatkowych zaproponowano wykładnię normy „akt sprawy” zawartej w art. 137 § 3 OrdPU z uwzględnieniem norm zawartych w art. 293 § 2 pkt 2 i 3 OrdPU, a dotyczących akt dokumentujących czynności sprawdzające zgodnie z art. 293 § 2 pkt 2 OrdPU, akt postępowania podatkowego zgodnie z art. 293 § 2 pkt 3 *in principio* OrdPU, akt kontroli podatkowej zgodnie z art. 293 § 2 pkt 3 *in medio* OrdPU oraz akt postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe zgodnie z art. 293 § 2 pkt 3 *in fine* OrdPU (por. wyr. NSA z 8.7.2009 r., II FSK 690/08, Legalis). Nie wynika to bynajmniej z zakwestionowania takiej interpretacji uregulowania Ordynacji podatkowej, lecz z konieczności uwzględnienia w procesie dalszej wykładni, iż nie posługujemy się już tekstem ustawy, lecz badamy skutki interpretacji aktu ustawowego. Taka wykładnia jawi się jako prawidłowa, jednakże pod warunkiem rzeczywistego, czyli logicznego, a nie jedynie pozornego (wyłącznie werbalnego, językowego) jej zastosowania, jak to czynią organy podatkowe. Jeżeli przyjmiemy najbardziej wąski, chociaż nie jedynie możliwy zakres wykładni – że warunkiem udziału **pełnomocnika** w sprawie podatkowej jest przedłożenie przez niego stosownego umocowania do akt sprawy podatkowej, to stanowczo nie można przyjąć, iż prawidłowe jest postępowanie organów podatkowych żądających dołączenia pełnomocnictwa do akt wszystkich prowadzonych przez siebie postępowań w ramach danej sprawy podatkowej. Zasadnicze znaczenie ma odróżnienie pojęcia „sprawy” podatkowej i „postępowania” podatkowego, które bywają w sposób błędny i niezwykle stronniczy utożsamiane przez organy podatkowe w procesie urzędniczej wykładni omawianych przepisów. W skrajnych przypadkach, w praktyce prowadzi to często do żądania przez organy podatkowe dołączania odpisów pełnomocnictw do każdego typu postępowania podatkowego, począwszy od czynności sprawdzających, przez postępowania kontrolne do postępowań podatkowych, przez co organy podatkowe nielegalnie kreują wiele spraw tam, gdzie w rzeczywistości jest wiele procedur, lecz tylko jedna sprawa podatkowa, często

bowiem brak determinacji skarżącego podatnika w egzekucji swoich praw przegrywa, gdzie w nierównej walce z wieloszczęblową, instytucjonalną ochroną interesów grup rządzących reprezentowanych przez konkretne organy podatkowe.

Najbardziej dokładną definicję sprawy podatkowej zawiera jednak art. 166 OrdPU, którą niestety można zbudować tylko przez argumentację *a contrario* oraz przez argumentację *a maiori ad minus a minori ad maius* wobec przepisów ustawowych. Otóż w sprawach podatkowych, w których prawa i obowiązki stron postępowań podatkowych wynikają z tego samego podatkowego stanu faktycznego oraz z tej samej podstawy prawnej i w których właściwy jest ten sam organ podatkowy, można wszcząć i prowadzić jedno postępowanie podatkowe dotyczące więcej niż jednej strony zgodnie z art. 166 OrdPU.

Przepis ustanawia prawo organów podatkowych do **scalania postępowań podatkowych toczonych wobec wielu stron w jedno postępowanie podatkowe**. Podstawę możliwości scalenia przez organ podatkowy dwu lub więcej postępowań w jedno postępowanie podatkowe stanowi tożsamość trzech elementów materialnego stosunku podatkowoprawnego, czyli tożsamość podatkowego stanu faktycznego, tożsamość podstawy prawnej i tożsamość organu podatkowego. W o wiele większym zakresie (argumentacja *a maiori ad minus a minori ad maius*) niż w razie procesowego prawa organu podatkowego, mimo istnienia wielu stron, do scalenia postępowań podatkowych w jedno postępowanie podatkowe, lecz ze względu na tożsamość organu podatkowego, tożsamość podstawy faktycznej (tożsamości podatkowego stanu faktycznego) oraz tożsamość podstawy prawnej, należy uważać za jedną sprawę podatkową sytuację prawną, w której występuje tożsamość strony (podatnika, płatnika, inkasenta, osoby trzeciej, następcy prawnego itp.), tożsamość podatkowego stanu faktycznego oraz tożsamość podstawy prawnej obowiązków, a następnie zobowiązań podatkowych. Jeżeli tożsamość organu podatkowego (niezależnie od równoległego wystąpienia innych elementów, czyli tego samego podatkowego stanu faktycznego oraz tego samego podatkowego stanu prawnego) jest warunkiem *sine qua non* do scalania postępowań podatkowych, to w o wiele większym stopniu (argumentacja *a maiori ad minus a minori ad maius*)

Scalanie
postępowań
podatkowych

tożsamość podmiotu podatkowego (niezależnie od równoległego wystąpienia innych elementów, czyli tego samego podatkowego stanu faktycznego oraz tego samego podatkowego stanu prawnego) jest warunkiem koniecznym i wystarczającym do istnienia jednej sprawy podatkowej, mimo istnienia wielu procedur podatkowych.

Równie ważnym punktem wyjścia do analizy rozróżnień **spraw podatkowych od postępowań podatkowych**, tym razem w podatkowych postępowaniach sądowych, mogą być przepisy ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Otóż sądy administracyjne winny sprawować kontrolę nad działalnością administracją publiczną pod względem zgodności z prawem według art. 1 § 2 PrUSA w sprawach skarg na akty i czynności wymienione w art. 3 § 2 PrPostSAdm. Zgodnie z art. 135 PrPostSAdm, sąd administracyjny powinien stosować przewidziane ustawą środki w celu usunięcia naruszenia prawa w stosunku do aktów wydanych lub czynności podjętych we wszystkich postępowaniach prowadzonych w granicach sprawy, której dotyczy skarga, jeżeli jest to niezbędne dla końcowego jej załatwienia. Zgodnie z art. 135 PrPostSAdm, „sprawa, której dotyczy skarga”, jest **materialną sprawą administracyjną** (podatkową), opartą na podatkowym stanie faktycznym, a nie sprawą sądowoadministracyjną, czyli sprawą w takim rozumieniu, w jakim zakreśla jej granice art. 134 PrPostSAdm. **Kontroli sądu administracyjnego podlega działanie administracji, czyli też rozstrzyganie przez organy podatkowe w sprawie podatkowej;** jest więc to sprawa podatkowa w znaczeniu materialnoprawnym, a nie tylko sprawa podatkowa w znaczeniu procesowym [por. wyr. NSA z 23.11.2004 r., OSK 807/04, Legalis; za: *B. Dauter* (red.), Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Orzecznictwo, Warszawa 2007, s. 188].

Mimo ustawowych rozdzielnosci procedur podatkowych od procedur administracyjnych wolno i **należy porównywać materialne sprawy podatkowe z materialnymi sprawami administracyjnymi.** Niewątpliwie, materialny stosunek administracyjnoprawny odznaczający się podporządkowaniem strony organowi administracyjnemu, jest pierwotnym stosunkiem, na podstawie którego dogmatyka prawa podatkowego zbudowała materialny stosunek podatkowoprawny.

Kontrola
działalności
administracji
publicznej

Materialne sprawy
podatkowe
a materialne sprawy
administracyjne

Podobnie pojęcie materialnej sprawy administracyjnoprawnej jest pojęciem pierwotnym dla pojęcia materialnej sprawy podatkowoprawnej. Zagadnienie tożsamości przedmiotowej i podmiotowej materialnej sprawy administracyjnej zostało szeroko omówione w doktrynie postępowania administracyjnego. Jak pisze *B. Adamiak*: „na sprawę administracyjną składają się elementy podmiotowe oraz przedmiotowe [...]. Pod względem przedmiotowym na sprawę administracyjną składa się treść żądania uprawnienia lub treść obowiązku oraz podstawa prawna i stan faktyczny. Natomiast elementy podmiotowe sprawy administracyjnej to podmioty, które mają w danej sprawie interes prawny lub obowiązek prawny zgodnie z art. 28 k.p.a.” (*B. Adamiak*, w: *B. Adamiak, J. Borkowski*, Kodeks postępowania administracyjnego, Komentarz, Warszawa 2002, s. 337).

Pojęcie istotowe sprawy podatkowej wymaga ustalenia, jakie elementy przedmiotowe wyznaczają sprawę podatkową. Mimo zasadniczych podobieństw na tej płaszczyźnie, przejawiających się w wyżej powołanym stosunku podporządkowania stron organom państwowym, występuje **jakościowa różnica pomiędzy postępowaniem administracyjnym regulowanym przez Kodeks postępowania administracyjnego a postępowaniem podatkowym regulowanym przez Ordynację podatkową**. Przedmiotem postępowania administracyjnego są sprawy indywidualne rozstrzygane decyzją administracyjną (sprawy administracyjne). Wskazuje się zazwyczaj na tzw. podwójną, podmiotowo-przedmiotową konkretność decyzji, co oznacza, iż postępowanie administracyjne i wydana w jego następstwie decyzja administracyjna mają za zadanie w sposób imienny doprowadzić do konkretyzacji praw i obowiązków danego podmiotu – strony administracyjnej. Cechą postępowania administracyjnego jest zazwyczaj kształtowanie przyszłej sytuacji prawnej strony.

W przeciwieństwie do postępowania administracyjnego, głównym celem postępowania podatkowego jest odtworzenie (rekonstrukcja) faktów istotnych z punktu widzenia zaistniałego już zobowiązania podatkowego. **Kluczową rolę w postępowaniu podatkowym odgrywa obowiązek podatkowy**, który jest warunkiem niezbędnym i koniecznym (warunkiem *sine qua non*) do zaistnienia

Przedmiot
postępowania
administracyjnego

Cel postępowania
podatkowego

Obowiązek
podatkowy

jego normatywnego następnika, czyli zobowiązania podatkowego. Ciążący na podatniku obowiązek podatkowy przesądza o sprawie podatkowej, a kwestią drugorzędną normatywnie, choć pierwszorzędną proceduralnie, jest to, czy w danej sprawie podatkowej organy podatkowe, czy też podatkowe organy kontrolne będą prowadziły postępowanie podatkowe (*sensu stricto*) czy nie. Obowiązek podatkowy powstaje, przekształca się w zobowiązanie podatkowe oraz wygasa zgodnie z przesłankami ustawowymi, zawartymi w ogólności w art. 21 OrdPU, czyli niezależnie od wiedzy i woli organów podatkowych, z chwilą zaistnienia zdarzenia podatkowego, którego sprawcą jest podatnik – a więc ostatecznie zależnie od wiedzy oraz woli podatnika – najpierw jako osoba, często wspólnie z innymi osobami, dobrowolnie nawiązuje, przekształca i zmienia oraz wygasa materialne lub procesowe stosunki cywilnoprawne, na podstawie których dochodzi do realizacji stosunków podatkowoprawnych. Chwila powstania obowiązku podatkowego, a więc zdarzenie, z którym ustawa podatkowa łączy określone powinności, przesądza o momencie powstania zobowiązania podatkowego, czyli o momencie powstania konkretnej sprawy podatkowej. Podmiot sprawy podatkowej jest indywidualnie oznaczony w wyniku zobowiązania podatkowego, a przedmiotem zobowiązania podatkowego jest określony obowiązek podatkowy, którego podatnik podejmuje się dobrowolnie. Ujawnienie przez organy podatkowe zdarzenia, czy też wiedza o zdarzeniu skutkującym powstaniem zobowiązania podatkowego, nie jest elementem prawnie relewantnym, lecz elementem proceduralnym (śledczym), zresztą bardzo zawodnym, gdyż organ podatkowy nie uczestniczy nigdy w powstawaniu zobowiązań podatkowych, w przeciwieństwie do stron umów cywilnoprawnych, które realizują w ten sposób **ustawowe znamiona zobowiązań podatkowych**. W granicach tak zakreślonej sprawy podatkowej możliwe jest prowadzenie wielu postępowań regulowanych przepisami Ordynacji podatkowej, na które mogą się składać ciągi czynności procesowych podejmowanych przez organy podatkowe i inne podmioty, zmierzających jednak do załatwienia jednej sprawy podatkowej. Efektem postępowań podatkowych może być, choć nie musi, m.in. **określenie zobowiązania podatkowego** w wyniku podatkowego postępowania.