

PRZEGLĄD PODATKÓW

LOKALNYCH I FINANSÓW SAMORZĄDOWYCH

ISSN 1641-6856

Warszawa, październik 2007 r.



Prawa i obowiązki skarbnika jako organu kontroli finansowej w jednostkach samorządu terytorialnego

prof. Jadwiga Glumińska-Pawlic

Członkostwo Polski w Unii Europejskiej wymaga dostosowania naszego systemu prawnego do obowiązujących we Wspólnocie regulacji, a zwłaszcza zdyscyplinowania i racjonalizacji wydatków publicznych, dbałości o prawidłowe wykorzystanie środków unijnych oraz przeciwdziałania nadużyciom finansowym. Realizując strategiczny cel pełnego członkostwa w UE Polska zobowiązała się do podjęcia powyższych działań, a uregulowanie rozwiązań prawnych

kwestii wewnętrznej kontroli finansowej i audytu wewnętrznego było przedmiotem negocjacji akcesyjnych i znalazło wyraz w Okresowym Raporcie Komisji Europejskiej.

W grudniu 1999 roku Rada UE w znowelizowanej Decyzji z dnia 30 marca 1998 roku w sprawie zasad, priorytetów, celów i warunków zawartych dla członkostwa z Polską

ciąg dalszy na s. 35

W NASTĘPNYCH NUMERACH:

- ◆ **UCHWAŁA W SPRAWIE ZWOLNIEŃ W PODATKU OD NIERUCHOMOŚCI STANOWIĄCYCH REGIONALNĄ POMOC INWESTYCYJNĄ.**
- ◆ **ZASADY UDZIELANIA DOTACJI PRZEZ JEDNOSTKI SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO DLA PAŃSTWOWYCH INSTYTUCJI KULTURY.**
- ◆ **SPORZĄDZANIE BILANSU Z WYKONANIA BUDŻETU JEDNOSTKI SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO.**

Skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydawaną przez wójta, burmistrza bądź prezydenta miasta w indywidualnej sprawie

Grzegorz Dudar

1. Uwagi ogólne

Z dniem 1 lipca 2007 r. weszły w życie nowe zasady wydawania indywidualnych interpretacji prawa podatkowego. Zmianie uległ cały rozdział 1a działu II Ordynacji podatkowej¹ (dalej powoływana jako o.p.), który wprowadził

gruntowne zmiany zarówno w sposobie ich wydawania, jak i skutkach, jakie się z tym wiążą dla organów podatkowych oraz podatnika. Obecnie interpretacje są wydawane przez Ministra Finansów w zakresie podatków państwowych oraz przez wójtów, burmistrzów i prezydentów miast w zakresie podatków lokalnych. Ordynacja podatkowa przewiduje

ciąg dalszy na s. 28

¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. t.j.: DzU z 2005 r., nr 8, poz. 60 ze zm.

Nr 10(80)

Miesięcznik

Warszawa, październik 2007 r.

ISSN 1641-6856

© Copyright by Wydawnictwo Taxpress

Redaktor Naczelny:

Jacek Senderowicz

Rada programowa:

Przewodniczący

Prof. dr hab. Leonard Etel

Członkowie

Prof. dr hab. Jadwiga Glumińska-Pawlic

Prof. dr hab. Wiesława Miemiec

Prof. dr hab. Zbigniew Ofiarski

Dr Piotr Pelka

Prof. dr hab. Eugeniusz Ruśkowski

Wydawca:

Wydawnictwo Taxpress s.c.

00-517 Warszawa

ul. Marszałkowska 80

Adres Redakcji:

04-028 Warszawa,

Al. Stanów Zjednoczonych 51 lok. 517

tel./fax (22) 51-77-800, 51-77-707

e-mail: taxpress@poczta.onet.pl

Opracowanie graficzne:

Katarzyna Juras

Skład i łamanie:

AWP Amalker

03-715 Warszawa, ul. Okrzei 21/4

e-mail: amalker@amalker.com

Druk:

Paper & Tinta

03-887 Warszawa, ul. Bardowskiego 4

Nakład: 2000 egz.

Do przesłanych materiałów prosimy o dołączenie krótkiej informacji o autorze, wraz z telefonami kontaktowymi. Materiały autorstwa absolwentów szkół wyższych, doktorantów i aplikantów powinny zawierać opinię (recenzję) opiekuna naukowego. Sugerowana objętość artykułów to 20 tys. znaków (około 10 stron).

„Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” chroniony jest prawem autorskim. Przedruk materiałów bez zgody wydawcy jest zabroniony.

Spis treści

PODATKI I OPŁATY LOKALNE

Działalność kulturalna jako działalność gospodarcza.
 Aspekty prawno-podatkowe 3
Maciej Etel

Zwolnienie grup producentów rolnych od podatku
 od nieruchomości 9
Bogumił Pahl

Obniżenie stawek podatku od nieruchomości ze względów
 technicznych 13
Karol Mrozik

ORDYNACJA PODATKOWA

Przypisy i odpisy w księgowości podatkowej gminy 18
Marcin Adamek

Odpowiedzialność lokalnych organów podatkowych
 i ich pracowników z tytułu zaniechania zawiadomienia
 o dokonanych czynach zabronionych
 w prawie podatkowym 24
Mariusz Charkiewicz Bogumił Pahl

PRAWO PODATKOWE

Skarga na pisemną interpretację przepisów prawa
 podatkowego wydaną przez wójta, burmistrza
 bądź prezydenta miasta w indywidualnej sprawie 28
Grzegorz Dudar

SAMORZĄDOWE FINANSE PUBLICZNE

Prawa i obowiązki skarbnika jako organu kontroli finansowej
 w jednostkach samorządu terytorialnego 35
prof. Jadwiga Glumińska-Pawlic

Rozliczenia między gminami wynikające z uczęszczania
 uczniów zamieszkałych w gminie do jednostek
 oświatowych na terenie innej gminy 38
Rafał Trykozko

Obecne zasady gospodarki finansowej j.s.t. a konieczność
 wskazywania przez gminy źródeł dochodów, z których
 zostaną pokryte zaciągane zobowiązania 42
Ewa Czołpińska

Samorządowe finanse publiczne w pytaniach
 i odpowiedziach 44
Rafał Trykozko

ODPOWIEDZI NA PYTANIA CZYTELNIKÓW 46

Odpowiedzialność lokalnych organów podatkowych i ich pracowników z tytułu zaniechania zawiadomienia o dokonanych czynach zabronionych w prawie podatkowym

Mariusz Charkiewicz
Bogumił Pahl

1. Uwagi ogólne

Naruszanie norm prawa podatkowego jest zjawiskiem powszechnie występującym. W związku z tym, ustawodawca ukształtował szereg norm prawnych mających na celu zapobieganie takim sytuacjom. Część z nich ustanawia obowiązki podatnika w tym zakresie, inne nakładają je na poszczególne organy podatkowe.

Celem niniejszego opracowania jest analiza odpowiedzialności lokalnych organów podatkowych, a ściślej osób pełniących funkcje tych organów, za zaniechanie realizacji ciążącego na nich obowiązku zawiadomienia odpowiednich organów ścigania o dokonanych przestępnych naruszeniach przepisów prawa podatkowego i narażanie jednostki samorządu terytorialnego na poważne szkody.

Jest to istotny problem, który rzadko (o ile w ogóle) jest poruszany w literaturze przedmiotu. Należy zauważyć, że wójt, burmistrz (prezident miasta) jest organem wykonawczym w gminie i jednocześnie organem podatkowym. Wykonuje on swoje zadania przy pomocy urzędu gminy, a dokładniej zatrudnionych tam pracowników. Sprawy podatkowe prowadzone są najczęściej nie bezpośrednio przez osobę pełniącą funkcję organu podatkowego, ale przez pracowników urzędu gminy (miasta). Wójt, burmistrz (prezident miasta) upoważnia pracowników poszczególnych komórek organizacyjnych urzędu gminy do dokonywania określonych czynności, w tym do wydawania decyzji.

W związku z powyższym, w praktyce pojawiają się liczne wątpliwości odnośnie do tego, kogo pociągnąć do odpowiedzialności. Czy w tej sytuacji odpowiedzialność ponosi pracownik urzędu gminy działający z upoważnienia organu wykonawczego (podatkowego), czy może wójt, burmistrz (prezident miasta) jako organ podatkowy?

2. Pojęcie organu podatkowego

Punktem wyjścia do tych rozważań jest wyjaśnienie pojęcia i przedstawienie istoty organu podatkowego.

W świetle art. 13 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa¹ otwierającego rozdział II tej ustawy zatytułowany „Organy podatkowe i ich właściwość” – organem podatkowym pierwszej instancji jest naczelnik urzędu skarbowego, wójt, burmistrz (prezident miasta), starosta albo marszałek województwa. Organami II instancji są: dyrektor izby skarbowej jako organ odwoławczy od decyzji naczelnika urzędu skarbowego oraz samorządowe

kolegium odwoławcze jako organ odwoławczy od decyzji wójta, burmistrza (prezidenta miasta), starosty albo marszałka województwa.

Jak wynika z brzmienia powołanego przepisu, wymienia on jedynie organy podatkowe, nie definiując ich pojęcia. Definicji tej próżno też szukać w poszczególnych ustawach podatkowych. Brak definicji ustawowej doprowadził do wypracowania jej przez doktrynę. Przyjmuje się więc, że organem podatkowym jest podmiot reprezentujący związek publiczno-prawny, w którego zakresie kompetencji leży wykonywanie czynności związanych z wymiarem i poborem podatków².

Opisany wyżej art. 13 Ordynacji podatkowej kładzie akcent na dwa elementy określające organy podatkowe. Jeden z nich, to bezpośrednie wskazanie podmiotu sprawującego funkcję organu podatkowego, drugi zaś określa prawną pozycję organu w dwuinstancyjnym postępowaniu podatkowym. W obecnym stanie prawnym za organ podatkowy należy więc uznać wójta, burmistrza (prezidenta miasta), nie zaś sam urząd gminy (miasta).

Aczkolwiek Ordynacja podatkowa jest podstawowym aktem prawnym regulującym kwestie postępowania podatkowego, to istnieje szereg przepisów niejako ją uzupełniających. W tym miejscu trzeba zaznaczyć, że reforma samorządu terytorialnego z 1998 r. uwidoczniła, że obecnie organami podatkowymi są nie tylko wójtowie, burmistrzowie, prezydenci miast, lecz także starostowie powiatów i marszałkowie województw samorządowych. Powyższe swoje normatywne odzwierciedlenie znajduje w następujących aktach prawnych:

- Ustawa z dn. 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (DzU z 2001, nr 142, poz. 1591 z późn. zm.).
- Ustawa z dn. 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (DzU z 2001, nr 142, poz. 1592 z późn. zm.).
- Ustawa z dn. 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (DzU z 2001, nr 142, poz. 1590 z późn. zm.).

W świetle art. 26 ustawy o samorządzie gminnym, organem wykonawczym gminy jest wójt, następnie burmistrz jest organem wykonawczym w gminie, w której siedziba władz znajduje się w mieście położonym na terytorium tej gminy, zaś w miastach powyżej 100 tys. mieszkańców organem wykonawczym jest prezydent miasta. Kontynuując, art. 31 tejże ustawy jasno wskazuje, iż wójt kieruje bieżącymi sprawami gminy oraz reprezentuje ją na zewnątrz. Tak więc, wynika stąd jednoznacznie, że wójt posiada kompetencję do składania wszelkich oświadczeń woli w imieniu gminy jako

jednoosobowy organ podatkowy. Ponadto, jego obowiązkiem jest dbałość o dochody gminy, którymi zgodnie z art. 54 ustawy o samorządzie gminnym, są przede wszystkim podatki, a w dalszej kolejności opłaty i inne wpływy określone w odrębnych ustawach jako dochody gminy (wg ustawy z dn. 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, która bardziej szczegółowo reguluje kwestie źródeł dochodów własnych gminy, są nimi wpływy pochodzące z podatków od nieruchomości, rolnego, leśnego, od środków transportowych, dochodowego od osób fizycznych, opłaconego w formie karty podatkowej, od posiadania psów, od spadków i darowizn, od czynności cywilnoprawnych). Także i ten akt prawny w art. 60 w ust. 1 podkreśla, że za prawidłową gospodarkę finansową gminy odpowiada wójt. Nie sposób pominąć jednak obowiązków, które spoczywają na pracownikach urzędów gmin, mając w szczególności na uwadze dbałość o sprawy finansowe gminy (miasta). Artykuł 15 ustawy z dnia 22 marca 1990 r. o pracownikach samorządowych³ stanowi, że podstawowym obowiązkiem pracownika samorządowego (np. pracownika w referacie podatków i opłat lokalnych urzędu gminy) jest dbałość o wykonywanie zadań publicznych oraz o środki publiczne, a więc m. in. o prawidłową realizację podatków i opłat.

Podkreślenia wymaga właściwość rzeczowa organów podatkowych, które w postępowaniu podatkowym z urzędu są zobowiązane między innymi przestrzegać swojej właściwości rzeczowej, a także właściwości instancyjnej – funkcjonalnej będącej odmianą właściwości rzeczowej⁴. Trzeba też wyjaśnić, że w ujęciu tego przepisu przez reprezentację rozumie się dokonywanie czynności publicznych, a nie cywilnych. Przez czynności publiczne rozumie się przede wszystkim podejmowanie przez organy podatkowe działań pozostających w sferze imperium państwa lub odpowiedzialno gminy. Należą do nich: właściwe wykonywanie powierzonych obowiązków podatkowych, sprawowanie nadzoru nad ściągalnością podatków, kierowanie wniosków o wszczęcie egzekucji, a także – nagminnie lekceważony obowiązek – zawiadamiania organów ścigania o przestępnych naruszeniach przepisów prawa podatkowego.

Aczkolwiek ustawy o samorządzie powiatowym i o samorządzie województwa stawiają starostę i marszałka województwa wśród samorządowych organów podatkowych, to z uwagi na fakt, że te jednostki samorządu terytorialnego nie pobierają żadnych podatków, organy te faktycznie nie są angażowane do pełnienia funkcji podatkowych.

3. Dyscyplinarna i porządkowa odpowiedzialność funkcjonariuszy publicznych

Kontynuując analizę zagadnienia odpowiedzialności organów podatkowych trzeba wskazać także obowiązki wynikające z innych aktów prawnych, ale w istocie związane lub pokrywające się z wyżej wymienionymi. W tym zakresie należy wymienić ustawę o pracownikach samorządowych.

Obowiązki wynikające z tej ustawy i odnoszące się zasadniczo do pracowników samorządowych wiążą jednocześnie osoby sprawujące funkcje ww. organów podatkowych. Bez wątpienia bowiem za pracownika samorządowego, zgodnie z art. 2 ustawy o pracownikach samorządowych, należy uznać wójta – w urzędzie gminy (burmistrza, prezydenta miasta – w urzędach miasta), który zostaje zatrudniony na podstawie wyboru oraz pracownika referatu (inspektoratu, wydziału) zajmującego się realizacją podatków i opłat lokalnych.

Zawarte w powołanej ustawie przepisy regulują zagadnienie statusu prawnego pracowników, ich odpowiedzialności porządkowej i dyscyplinarnej. I tak, ustawa o pracownikach samorządowych w art. 15, co zostało powyżej podkreślone, do podstawowych obowiązków pracownika samorządowego zalicza dbałość o wykonywanie zadań publicznych oraz o środki publiczne z uwzględnieniem interesów państwa oraz indywidualnych interesów obywateli. Ponadto, akt ten stanowi, że do obowiązków pracownika samorządowego należy w szczególności przestrzeganie prawa, wykonywanie zadań sumiennie, sprawnie i bezstronnie, a także informowanie organów, instytucji i osób fizycznych oraz udostępnianie dokumentów znajdujących się w posiadaniu urzędu, jeżeli prawo tego nie zabrania.

Z obowiązkami wynikającymi z ww. ustawy skorelowane są sankcje za jej naruszenie, stosowane w trybie dyscyplinarnym. Urzędnicy samorządowi w zależności od naruszenia obowiązków podlegają odpowiedzialności porządkowej lub dyscyplinarnej. Jednocześnie należy zaznaczyć, iż do odpowiedzialności pracowników samorządowych zgodnie z art. 25 ustawy o pracownikach samorządowych stosuje się odpowiednio przepisy ustawy o pracownikach urzędów państwowych⁵.

W związku z powyższym, urzędnik samorządowy podlega karze porządkowej upomnienia za przewinienie mniejszej wagi. Karę tą wymierza bezpośredni przełożony pracownika samorządowego. Kara dyscyplinarna może być wymierzona w postaci nagany, nagany z ostrzeżeniem, nagany z pozbawieniem możliwości awansowania przez okres do dwóch lat do wyższej grupy wynagrodzenia lub na wyższe stanowisko w przypadku odpowiednio poważniejszych przewinień. Najsurowszymi karami dyscyplinarnymi są przeniesienie na niższe stanowisko, a w ostateczności wydalenie z pracy w urzędzie.

Aby można było mówić o odpowiedzialności dyscyplinarnej urzędnika, musi zaistnieć wiadomość o popełnieniu czynu uzasadniającego odpowiedzialność. Uwzględnienia wymaga również kwestia popełnionej przez urzędnika czynu zawierającego znamiona przestępstwa. Karalność czynu zawierającego znamiona przestępstwa, przedawnienie dyscyplinarne następuje z upływem roku od jego popełnienia. Jeżeli natomiast czyn dokonany przez urzędnika zawiera znamiona przestępstwa, przedawnienie jego dyscyplinarnej karalności nie następuje wcześniej niż przedawnienie karne. Przykładem takiego przestępstwa jest art. 231 Kodeksu karnego, który szczegółowo zostanie

¹ DzU z 2005 r., nr 8, poz. 60 z późn. zm.

² B. Brzeziński, „Prawo podatkowe”, Toruń 1999, s. 60.

³ DzU z 2001 r., nr 142, poz. 1593 z późn. zm.

⁴ M. Karlikowska, Właściwość organów podatkowych w świetle przepisów Ordynacji podatkowej, w: „Studia nad ordynacją podatkową”, pod red. B. Brzezińskiego i C. Koskowskiego, Łódź – Toruń 1999, s. 185–210.

⁵ Ustawa z dnia 16 września 1982 r. o pracownikach urzędów państwowych (DzU z 2001 r., nr 80, poz. 953 z późn. zm.).

opisany w dalszej części niniejszego opracowania. W tym miejscu wskazać jedynie należy, że odpowiedzialność dyscyplinarną z tytułu niedopełnienia obowiązków służbowych może pokrywać się z odpowiedzialnością karną.

Prócz tego, że na osobach sprawujących funkcję organów podatkowych ciąży odpowiedzialność dyscyplinarna, podlegają one również odpowiedzialności porządkowej na zasadach określonych w ustawie z 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy⁶. Groźba poniesienia odpowiedzialności porządkowej dotyczy tu wszystkich pracowników oprócz osób zatrudnionych na podstawie mianowania. Ze względu na to, że kwestia obowiązków pracowniczych w ww. ustawie o pracownikach samorządowych została uregulowana częściowo, przemawia to za uzupełnianym posłuszeniem się w tym zakresie powszechnie obowiązującymi przepisami Kodeksu pracy, a konkretnie art. 108 i n. Kodeksu pracy, który stanowi, iż między innymi za nieprzestrzeganie przez pracownika ustalonej organizacji i porządku w procesie pracy pracodawca może stosować karę upomnienia i karę nagany. W tym względzie wypada wspomnieć o wewnętrznych aktach prawnych, czy to w poszczególnych urzędach gmin w postaci regulaminów określających zasady postępowania i działania poszczególnych jednostek, także w zakresie organizacji pracy.

4. Konstytucyjny i etyczny obowiązek przestrzegania prawa przez organy podatkowe

Mówiąc o obowiązku organów podatkowych w zakresie przestrzegania prawa oraz obowiązku zawiadamiania przez nie odpowiednich instytucji o dokonywanych naruszeniach na gruncie prawa podatkowego, należy uwypuklić leżący po ich stronie obowiązek znajomości prawa w myśl zasady *ignorantia iuris nocet*. Do obowiązków organów podatkowych należy bowiem dbałość o rzetelne i sumienne wykonywanie zadań publicznych z uwzględnieniem interesu państwa, interesu właściwej gminy oraz interesu indywidualnych obywateli. Interes, o którym mowa, jest jednak pojęciem niedookreślonym, klauzulą generalną, która nie tylko, odsyła do interpretacji na gruncie prawa, ale także do ocen pozaprawnych, odnoszących się do wartości moralnych. Tak też rozstrzygając zagadnienie obowiązku organu należy mieć na uwadze wszystkie okoliczności faktyczne sprawy, które winny warunkować pociągnięcie do odpowiedzialności osób piastujących funkcje organu oraz pracowników zatrudnionych w urzędach gmin (miast). Wszakże obowiązek przestrzegania prawa to ogólny obowiązek każdego funkcjonariusza publicznego, a za takiego uważa się bezwzględnie osoby pełniące funkcję organu podatkowego tj. wójta (burmistrza), prezydenta miasta. Funkcjonariuszem publicznym jest jednak nie tylko wójt, burmistrz (prezydent miasta), ale również osoba będąca pracownikiem organu samorządowego. Wynika to z art. 115 § 13 pkt. 4 Kodeksu karnego⁷.

Ponadto należy zwrócić uwagę także na normy ujęte w Ustawie Zasadniczej, która stanowi najwyższy akt prawny w Rzeczypospolitej Polskiej. Przepisy art. 2 i 7 Konstytucji RP z 2 maja 1997 r.⁸ wyrażają zasadę demokratycznego państwa prawnego, wedle której organy władzy publicznej mają obowiązek działania na podstawie i w granicach obowiązującego prawa. Z zasady tej wynika zasada tzw. praworządności formalnej, polegająca na tym, że organy podatkowe powinny i mogą działać tylko na podstawie prawa i w granicach kompetencji, które prawo im przyznaje. A zatem byt organu podatkowego, jego kompetencje, zadania i tryb postępowania muszą wynikać z konkretnych aktów normatywnych. Określona w ten sposób aktywność organu, powinna przejawiać się przede wszystkim w wywazywaniu się przez nie z prawnie nałożonych nań obowiązków.

Konkludując należy stwierdzić, że zgodnie z zasadą racjonalnego ustawodawcy, konstruowany przezeń system prawny jest zupełny, normy prawne wynikające z powołanych powyżej ustaw, zwierające obowiązki funkcjonariuszy publicznych względem państwa, znajdują swoje umocowanie w Konstytucji oraz normach etycznych.

5. Podstawy prawnokarnej odpowiedzialności osób pełniących funkcję organów podatkowych

Nie ulega wątpliwości, że zachowania osób umocowanych do pełnienia funkcji organów podatkowych mogą jednocześnie wyczerpywać znamiona czynów zabronionych. A zatem należy postawić tezę, że zarówno wójt, jak i pracownik urzędu gminy (miasta) mogą zostać pociągnięci do odpowiedzialności dyscyplinarnej czy porządkowej oraz do odpowiedzialności karnoprawnej. W tym miejscu należy więc przybliżyć problem przestępstwa nadużycia funkcji.

W świetle Kodeksu karnego, na organie podatkowym ciąży obowiązek informowania innych wyspecjalizowanych organów państwowych o pewnych faktach pod groźbą kary. Jeżeli zważyć na podstawową zasadę prawa karnego, stanowiącą, że odpowiedzialności karnej podlega ten tylko, kto dopuścił się czynu zabronionego przez ustawę obowiązującą w czasie jego popełnienia, to bez wątpliwości można postawić wniosek o odpowiedzialności organu podatkowego – funkcjonariusza publicznego pełniącego tę funkcję, który nie dopełnił swoich obowiązków i przez to działa na szkodę interesu publicznego. Trzeba zaznaczyć, że wina jest personalną zarzucalnością danego czynu. Tak więc funkcjonariusz publiczny – tak organ podatkowy, jak i pracownik urzędu gminy – może zostać pociągnięty do odpowiedzialności, jeżeli zostanie mu przypisana wina. Takie zachowanie znajduje swoje odzwierciedlenie w art. 231 Kodeksu karnego. Przestępstwo to należy do grupy przestępstw indywidualnych właściwych, albowiem jest przestępstwem służbowym związanym z nadużyciem władzy przez funkcjonariuszy reprezentujących władzę publiczną, a więc podmiotów posiadających szczególne właściwości. Sprawcą tego czynu może więc być funkcjonariusz publiczny, a zatem także osoba pełniąca funkcję organu podatko-

wego i inna osoba zatrudniona w urzędzie gminy (miasta), niedopełniający obowiązków i przez to działający na szkodę publiczną. Szczególna właściwość sprawy przestępstwa z art. 231 k.k. polega na tym, że pełni on funkcję publiczną, realizując zadania należące do atrybutów państwa, które zostały sędowane na poszczególne organy, tu organy podatkowe. Skoro przepisy prawa karnego stanowią o zastrzeżonej odpowiedzialności względem tych, którzy występują przeciwko funkcjonariuszom publicznym, to ustawodawca będąc konsekwentnym, wprowadził także zastrzeżoną odpowiedzialność funkcjonariuszy publicznych w związku z niedostatecznym wykonaniem powierzonych im funkcji. Tak też funkcjonariusz publiczny pełniący funkcję organu podatkowego, jak i jego pracownik mogą być podmiotem przestępstwa służbowego z art. 231 k.k.⁹

Rozważając karnoprawną odpowiedzialność organów podatkowych, chwilę uwagi warto poświęcić kwestii szkodliwości społecznej czynu, której istnienie jest warunkiem bytu przestępstwa w rozumieniu Kodeksu karnego, jak i Kodeksu karnego skarbowego. Społeczna szkodliwość czynu, innymi słowy jego karygodność, jest okolicznością związaną z czynem, z jego stroną przedmiotową i podmiotową. Przez stronę przedmiotową trzeba rozumieć postać zamiaru, motywację sprawy, rodzaj naruszonej reguły ostrożności motywację sprawcy, rodzaj naruszonej reguły ostrożności i stopień jej naruszenia, zaś stroną przedmiotową to rodzaj i charakter naruszonego dobra, sposób i okoliczności popełnienia czynu. Stopień szkodliwości społecznej czynu ma istotne znaczenie przy ustaleniu bytu przestępstwa lub wykroczenia. Na gruncie prawa podatkowego społeczna szkodliwość związana jest z wagą naruszonego obowiązku finansowego, głównie z wysokością uszczuplonej lub naruszonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej, ale także z interesem publicznym, a więc interesem ogółu obywateli, czyli wszelkich dóbr materialnych i niematerialnych, obecnych i przyszłych, uznanych przez państwo. Logiczne jest więc, że im dobro jest bardziej chronione, tym jest ono ważniejsze. Tym bardziej negatywnie należy też ocenić fakt jego naruszenia. W związku z powyższym, organ podatkowy, który nie dopełnia swojego obowiązku i nie zawiadamia o znanych mu naruszeniach prawa podatkowego, działa na szkodę jednostki samorządu terytorialnego i tym samym zasługuje na ujemną ocenę.

Opisując przestępstwo nadużycia funkcji niezbędne jest omówienie zagadnienia szkody na interesie publicznym. Jak zasygnalizowano powyżej, nie ogranicza się ona tylko do szkody materialnej (określona wysokość zaległości podatkowej lub tp.). Jest to pojęcie szersze, obejmujące także dodatkowe względy stanowiące znaczną dolegliwość dla osoby, która może czuć się pokrzywdzoną¹⁰. A zatem szkoda z art.

231 Kodeksu karnego nie ogranicza się tylko do szkody majątkowej, może też obejmować szkodę niemajątkową, tzw. krzywdę moralną. Łączna wartość szkody powinna więc być ustalana indywidualnie dla każdego przypadku naruszenia prawa, z którego wynika.

Dla oceny kwestii odpowiedzialności organów podatkowych niebagatelne znaczenie ma także zasada sprawiedliwości i powszechności opodatkowania. Ich istotą jest założenie, iż każdy obywatel, który brał udział w zdarzeniu powodującym powstanie obowiązku podatkowego jest zobowiązany na równych dla wszystkich zasadach do uiszczania z tego tytułu podatków w wysokości i w sposób określony w ustawach. Jeżeli więc pracownik urzędu gminy zajmujący się wymiarem podatków posiada informację o tym, że podatnik uchyla się od uiszczania np. podatku od nieruchomości czy podatku od środków transportowych, dopuszcza się oszustwa podatkowego, itp., przez to naraża jednostkę samorządu terytorialnego (co wypełnia znamiona przestępstw opisanych w k.k.s.) i nie zawiadamia o tym odpowiedniej instytucji, nie dopełnia w ten sposób obowiązku i wyczerpuje znamiona czynu z art. 231 k.k. Powinien więc zostać pociągnięty do odpowiedzialności karnej. W tym miejscu powstaje jednak pytanie: czy można pociągnąć do odpowiedzialności wójta jako organ podatkowy, w sytuacji gdy sprawami podatkowymi zajmuje się pracownik urzędu gminy (miasta)? Czy może w takiej sytuacji, należy pociągnąć do odpowiedzialności tylko wójta jako organ podatkowy?

Należy zauważyć, że w praktyce trudno sobie wyobrazić, by wójt, burmistrz (prezydent miasta) „angażował” w się każdą sprawę prowadzoną przez pracowników urzędu gminy (miasta), np. w sytuacji gdy w gminie jest kilkanaście tysięcy podatników. Z reguły sprawami podatkowymi zajmują się delegowani do tych czynności pracownicy urzędu gminy (funkcjonariusze publiczni) i to oni w pierwszej kolejności będą pociągnięci do odpowiedzialności karnej za niedopełnienie swoich obowiązków.

Pamiętać należy, że fundamentalną zasadą prawa karnego jest zasada winy. Skoro o danej sprawie wójt, burmistrz (prezydent miasta) nie został poinformowany, to trudno mówić o popełnieniu przez niego czynu zabronionego w postaci zaniechania poinformowania określonej instytucji o zaistniałym przestępstwie, skoro on sam nie miał świadomości. Nie że do popełnienia takiego czynu zabronionego doszło. Nie że do popełnienia takiego „zawinięcia”. Oczywiście, można w tej sytuacji mówić o „zawinięciu”. Oczywiście, w sytuacji gdy wójt, burmistrz (prezydent miasta) był poinformowany np. o fakcie uchylania się podatnika od opodatkowania i zaniechał zawiadomienia o popełnieniu czynu zabronionego to także będzie ponosił odpowiedzialność. Czyn zabroniony może być bowiem popełniony przez kilka osób (współsprawców). Każdy z nich (współsprawców) musi jednak obejmować swoim zamiarem całość popełnionego czynu zabronionego, tj. musi chcieć jego popełnienia lub godzić się na to.

Tak więc zarówno wójta, burmistrza (prezydenta miasta), jak i pracownika zajmującego się wymiarem podatków można pociągnąć do odpowiedzialności karnej za niedopełnienie obowiązków. Zarówno bowiem wójt, jak i pracownik urzędu gminy są funkcjonariuszami publicznymi. Na nich spoczywa

⁶ DzU z 1998 r., nr 21, poz. 94, z późn. zm.

⁷ Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny (DzU nr 88, poz. 553 z późn. zm.).

⁸ DzU nr 78, poz. 483.

⁹ Przepis ten stanowi, że funkcjonariusz publiczny, który przekraczając swoje uprawnienia lub nie dopełniając obowiązków, działa na szkodę interesu publicznego lub prywatnego podlega karze pozbawienia wolności do lat 3. Jeżeli zaś sprawca dopuszcza się tego czynu w celu osiągnięcia korzyści majątkowej lub osobistej podlega karze pozbawienia wolności od roku do lat 10. W przypadku gdy sprawca działa nieumyślnie i wyrządza istotną szkodę podlega karze grzywny, ograniczenia wolności albo pozbawienia wolności.

¹⁰ Uchwała Sądu Najwyższego z 29 stycznia 2004 r., I KPZ 38/03 OSKNW 2004/2/14.

obowiązek dbania o prawidłową, skuteczną i zgodną z prawem realizację danin publicznych.

6. Wnioski

W myśl obowiązujących obecnie przepisów prawa, ciążący tak na organach podatkowych, jak i na pracownikach zatrudnionych w urzędzie gminy zajmujących się realizacją podatków i opłat lokalnych, obowiązek prawny zawiadamiania o popełnieniu czynu zabronionego powinien być egzekwowany na drodze postępowania karnego. Obowiązek zawiadomienia przez organ podatkowy powstaje z chwilą otrzymania wiarygodnej wiadomości o dokonaniu czynu zabronionego. Czynem takim jest chociażby uchylanie się od opodatkowania – art. 54 Kodeksu karnego skarbowego, jak też czyn polegający na oszustwie podatkowym z art. 56 Kodeksu karnego albo uporczywe niewpłacanie w terminie podatku z art. 57 Kodeksu karnego skarbowego.

Z praktyki wynika, że organy podatkowe (wójt, burmistrz, prezydent miasta) oraz pracownicy urzędu gminy (miasta), w sytuacji naruszania przez podatników norm prawa podatkowego, ograniczają się jedynie do prowadzenia postępowania administracyjnego (podatkowego), a następnie do inicjowania egzekucji wobec opornego podatnika. W znacz-

nej liczbie wypadków egzekucja okazuje się być bezskuteczna, a organ podatkowy, pozostając w przekonaniu, że podjął wszystkie możliwe środki, by skłonić zobowiązanego do uiszczenia należnej daniny publicznoprawnej, nie podejmuje innych działań. W ten sposób wiele postępowań kończy się ich umorzeniem ze względu na upływ terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, co z kolei naraża gminę (miasto) na poważne szkody. Zaniechanie przez organy podatkowe i ich pracowników stosowania instrumentów, jakie daje im prawo karne, a z drugiej strony, do których stosowania zobowiązują ich ww. ustawy, jest powodem lekceważenia obowiązków podatkowych przez podatników. Natomiast perspektywa postępowania karnoskarbowego z pewnością skutecznie zmobilizowałaby podatników do realizacji nałożonych nań obowiązków. Często bowiem samo ostrzeżenie osoby, która nie wchodziła dotychczas w konflikt z prawem karnym, o grożącej odpowiedzialności i związanej z nią sankcji w postaci kary grzywny lub kary pozbawienia wolności, wpływa nań wychowawczo i prewencyjnie.

W konsekwencji, prawną odpowiedzialność za zaniechanie zawiadomienia odpowiednich organów o dokonanych naruszeniach prawa podatkowego powinien ponosić zarówno pracownik urzędu gminy, który niedopełnia swoich obowiązków, jak i wójt, burmistrz (prezydenta miasta).



PRAWO PODATKOWE

Skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydawaną przez wójta, burmistrza bądź prezydenta miasta w indywidualnej sprawie

Grzegorz Dudar

ciąg dalszy ze s. 1

również, że interpretację mogą wydawać starostowie oraz marszałkowie województw, jednakże z uwagi, na to iż zarówno powiat jak i województwo nie posiadają obecnie żadnych własnych podatków, organy te w praktyce nie mają takiej kompetencji. Tym niemniej w literaturze przedmiotu większość ukazujących się publikacji dotyczących interpretacji skupiła się na zmianach wprowadzonych w Ordynacji podatkowej zupełnie pomijając kwestie związane z trybem ewentualnego zaskarżenia indywidualnych interpretacji do sądów administracyjnych. Podkreślić należy, iż ustawa

z dnia 16 listopada 2006 r.² nowelizująca ustawę Ordynacja podatkowa znowelizowała również przepisy ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi³ (dalej powoływana jako p.p.s.a.) w zakresie związanym z możliwością zaskarżania indywidualnych interpretacji w drodze skargi sądowoadministracyjnej. Celem niniejszej publikacji jest przedstawienie zasad wnoszenia skargi na

² DzU nr 217, poz. 1590.

³ Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r., DzU nr 157, poz. 1270 ze zm.