

# DORADZTWO PODATKOWE

## BIULETYN INSTYTUTU STUDIÓW PODATKOWYCH



### W NUMERZE:

- **TRZEBA SIĘ POZBYĆ „UNIJNEGO SZMELCU” – REFLEKSJE NA DWUDZIESTOLECIE HARMONIZACJI PRAWA PODATKOWEGO**
- **WPŁYW POLSKIEGO PODATKU MINIMALNEGO NA WYBRANE ULGI I ZWOLNIENIA Z PODATKU DOCHODOWEGO OD OSÓB PRAWNYCH**
- **CUDZOZIEMCY W UBEZPIECZENIACH SPOŁECZNYCH**



## ROZPRAWY I DYSERTACJE

### dr Agnieszka Skręt-Bednarz

Wpływ polskiego podatku minimalnego na wybrane ulgi i zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych 4

### adw. dr Mariusz Charkiewicz

Kary porządkowe stosowane przez organy skarbowe jako narzędzie dyscyplinowania pełnomocnika ..... 12

### Prof. dr hab. Witold Modzelewski

Ujemne elementy konstrukcji podatku – wybrane zagadnienia ..... 17

## ARTYKUŁY I STUDIA

### Marek Zagórski

Zwolnienie od akcyzy wyrobów węglowych wykorzystywanych przez kotłownię..... 21

### Katarzyna Wawrzonkiewicz

Przesłanki zastosowania stawki VAT 0% przy eksporcie towarów ..... 23

### Mariusz Kuśmierczyk

Dwa auta w jednoosobowej działalności gospodarczej a koszty uzyskania przychodu..... 26

### Karolina Karaś

Obowiązek zapłaty podatku od towarów i usług wykazanego na pustej fakturze w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych..... 29

### Małgorzata Słomka

Realizacja własnych celów mieszkaniowych w ramach zwolnienia podatkowego ..... 31

### Barbara Głowacka

Opodatkowanie VAT bonów różnego przeznaczenia przekazywanych pracownikom..... 34

## ANALIZY I OPINIE

### dr Joanna Kiszka

Sprzedaż i nabycie zorganizowanej części przedsiębiorstwa a podatek od czynności cywilnoprawnych ..... 36

### Jakub Sitarski

Obowiązek wykazania oszustwa i dobra wiara podatnika, czyli o czym powinny pamiętać organy podatkowe w świetle najnowszego orzecznictwa sądów administracyjnych i TSUE ..... 41

### Jacek Sobiech, Hubert Woelke

Relacja zasad *in dubio pro reo* i *in dubio pro tributario* oraz stosowanie zasady domniemania niewinności przez organy podatkowe ..... 44

## UBEZPIECZENIA SPOŁECZNE

Rozpoczęcie prowadzenia pozarolniczej działalności jako wspólnik spółki partnerskiej (Mały ZUS Plus) – interpretacja indywidualna Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddział w Gdańsku z dnia 31 stycznia 2024 r. (DI/100000/43/1/2024)..... 48

### Maciej Kaszuba

Ustalenie podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne ..... 52

### prof. dr hab. Gertruda Uścińska

Cudzoziemcy w ubezpieczeniach społecznych..... 54

### Marek Zagórski

Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 11 lutego 2014 r. (I UZP 3/13) ..... 59

## DZIAŁ PUBLICYSTYCZNY

### prof. dr hab. Witold Modzelewski

Trzeba się pozbyć „unijnego szmelcu” – refleksje na dwudziestolecie harmonizacji prawa podatkowego..... 61

### dr Dariusz Maciej Grabowski

Uratujmy firmę Ursus..... 62

## JUDYKATURA I INTERPRETACJE

Orzecznictwo TSUE – wyrok z dnia 7 marca 2024 r. w sprawie C-341/22 Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA v. Agenzia delle Entrate ..... 63

# DORADZTWO PODATKOWE

## BIULETYN INSTYTUTU STUDIÓW PODATKOWYCH

p-ISSN: 1427-2008; e-ISSN: 2449-7584

Częstotliwość ukazywania się: miesięcznik

Wydawane od 1996 roku

Czasopismo jest ujęte w międzynarodowej bazie European Reference Index for the Humanities and Social Sciences (ERIH+), bazach CEJSH oraz Index Copernicus.

INDEX  COPERNICUS

I N T E R N A T I O N A L

ICV 2022: 81.39

<http://www.isp-bisp.pl/>

### Redakcja

prof. dr hab. Witold Modzelewski – Redaktor Naczelny  
Andrzej Sarna – Zastępca Redaktora Naczelnego

### Rada Naukowa

prof. Rogman Achim – International Brunswick European Law School

prof. Frank Altemöller – Institute of Customs and International Trade Law University of Münster

prof. Bielajewa Natalia Anatoliewna – Akademia Celną Rosji we Władystoku

prof. dr hab. Elżbieta Chojna-Duch – Uniwersytet Warszawski

prof. dr hab. Wiesław Czyżowicz – Szkoła Główna Handlowa

prof. ALK dr hab. Hanna Kuzińska – Akademia Leona Koźmińskiego

prof. Bogdanowa Elena Leonardowna – Instytut Międzynarodowego Biznesu i Prawa w Sankt Petersburgu

prof. Wolfgang Michael – Institut für Zoll- und Außenwirtschaftsrecht an der Universität Münster

doc. JUDr. Petr Mrkvyka, Ph.D. – Masarykova Univerzita

dr hab. prof. ALK Przemysław Polański – Akademia Leona Koźmińskiego

prof. dr hab. Gertruda Uścińska – Uniwersytet Warszawski

prof. Czencow Wiktor Wasiliewicz – Uniwersytet Finansów i Cel w Dnipro

prof. Grebiennikow Aleksandr Wasiliewicz – Międzynarodowy Uniwersytet w Mińsku

prof. David Widdowson – Centre of Customs and Excise Studies w Charls University w Australii

prof. Trubicyn Konstantin Wiktorowicz – Samarski Państwowy Uniwersytet Techniczny

prof. dr hab. Jerzy Żyżyński – Uniwersytet Warszawski

### Lista recenzentów

prof. dr hab. Jadwiga Glumińska-Pawlic

prof. dr hab. Elżbieta Kornberger-Sokołowska

prof. dr hab. Wanda Wójtowicz

prof. dr hab. Dominik Gajewski

prof. dr hab. Aleksander Werner

dr Krzysztof Buk

dr Dariusz Grabowski

dr Rafał Nawrot

dr Krzysztof Radzikowski

dr Beata Rogalska

dr Andrzej Dmowski

dr Wiktor Klimiuk

dr Mateusz Tchórzewski

dr Przemysław Szymczyk

dr Bartłomiej Korniluk

dr Filip Majdowski

dr Paweł Szymanek

dr Radosław Rycielski

dr Joanna Kiszka

dr Artur Bartoszewicz

dr Jakub Chowanec

### Redaktor statystyczny

dr hab. Jolanta Perek-Białas

### Redaktor językowy

Iwona Adamus

### Skład i łamanie

Grzegorz Onufrowicz

# TAX ADVISORY

## TAX STUDIES INSTITUTE BULLETIN

Wersją pierwotną (referencyjną) miesięcznika „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” jest wydanie papierowe.

Za publikację na łamach „Doradztwa Podatkowego Biuletynu Instytutu Studiów Podatkowych” **Autor otrzymuje 70 pkt.** (zgodnie z załącznikiem do komunikatu Ministra Nauki z 5 stycznia 2024 r. w sprawie wykazu czasopism naukowych i recenzowanych materiałów z konferencji międzynarodowych wraz z przypisaną liczbą punktów).

Siedziba wydawnictwa i miejsce wydania oraz adres redakcji:

Instytut Studiów Podatkowych Modzelewski i Wspólnicy

Sp. z o.o.

04-367 Warszawa, ul. Kaleńska 8

tel. 22 517 30 86

e-mail: [andrzej.sarna@isp-modzelewski.pl](mailto:andrzej.sarna@isp-modzelewski.pl)

[www.isp-bisp.pl](http://www.isp-bisp.pl)

Dział Sprzedaży Wydawnictw

ul. Kaleńska 8

04-367 Warszawa

NIP 113-02-34-978

Rach. Bank. PEKAO SA X Oddz. Warszawa

65 1240 1095 1111 0000 0336 0556

Dział Sprzedaży Wydawnictw

tel. 22 517 30 60

fax 22 517 30 97

e-mail: [wydawnictwa@isp-modzelewski.pl](mailto:wydawnictwa@isp-modzelewski.pl)

Materiałów nie zamówionych redakcja nie zwraca. Zastrzega sobie prawo skracania tekstów, zmiany tytułów, wprowadzania śródtytułów oraz poprawek stylistycznych.

Przekazując tekst do redakcji Autor przenosi na wydawcę wyłączne prawo do jego publikacji – prawa autorskie i wydawnicze.

Zasady publikacji i wytyczne dla Autorów do pobrania na stronie wydawnictwa: [www.isp-bisp.pl](http://www.isp-bisp.pl)

Poglądy wyrażone i publikowane w artykułach na łamach „Biuletynu” nie mogą być traktowane jako oficjalne stanowisko organów państwowych; są one osobistymi poglądami autorów.

### WSZELKIE PRAWA ZASTRZEŻONE:

kopiowanie, przedruk i rozpowszechnianie  
(w całości lub części) bez zgody wydawcy zabronione.

\*\*\*

Zamówienia na poszczególne numery „Biuletynu” oraz prenumeratę można realizować bezpośrednio poprzez Dział Sprzedaży Wydawnictw lub księgarnię internetową wydawnictwa: <https://isp-modzelewski.pl/sklep/>

Koszt prenumeraty rocznej 588 zł (w tym 8% VAT)

## Drodzy Czytelnicy

Od pewnego czasu można zaobserwować w prawie podatkowym nieznaną z przeszłości zjawisko ignorowania lub wręcz odrzucenia przez obywateli części nakazów wynikających z przepisów prawa podatkowego. Tu potrzebne jest pewne wyjaśnienie: prawo podatkowe nie jest wbrew powszechnym wyobrażeniom prawem jurysdykcyjnym, którego istotą jest stosowanie norm prawnych przez organy władzy (wykonawczej i sądowniczej). Najważniejszą i najpowszechniejszą zasadą stosowania tego prawa jest zasada bezpośredniości. To przede wszystkim podmioty prawa podatkowego – podatnicy i płatnicy – codziennie stosują bezpośrednio normy tego prawa. Aby je zastosować, podmioty te muszą w pierwszej kolejności ustalić treść norm prawnych. Z reguły wywodzą je wprost z treści przepisów prawa, czyli stosują wykładnię formalno-dogmatyczną, mimo że często nawet nie uświadamiają sobie istoty tej czynności. Jest to tzw. prawo odczytane, bo ustalenie treści nakazów (rzadziej zakazów) i uprawnień prawnopodatkowych następuje poprzez proste odczytanie treści przepisów, przy czym w przypadku podmiotów prawa podatkowego o charakterze profesjonalnym, zwłaszcza jednostek organizacyjnych i osób prawnych, odczytanie to jest wsparte określonym zasobem wiedzy ogólnej na temat podatków. Owego odczytania dokonują bowiem pracownicy posiadający określoną świadomość podatkową, choć nie są to z reguły prawnicy, lecz ekonomiści, a przede wszystkim księgowi. Można nawet postawić tezę, że profesjonalizm odczytania tego prawa przez księgowych jest zazwyczaj uznawany za najwiarygodniejszy, bo po pierwsze istotną część prawników (większość?) nie czuje się pewnie na tym polu (nie wszystkie uniwersytety kształcą prawników specjalizujących się w prawie podatkowym) i po drugie do przeszłości należy już mit wiarygodności istotnej części „renomowanych”, a zwłaszcza „międzynarodowych” podmiotów zajmujących się „sprzedażą” wiedzy podatkowej. Gwoździem do przysłowiowej trumny na tym polu były komentarze na temat nakazu wystawiania tzw. faktur ustrukturyzowanych. Prawie cały biznes podatkowy oraz związane z nim media zachwalały te przepisy, mimo że każdy przedsiębiorca już na pierwszy rzut oka dostrzegał ich absurdalność, co spowodowało, że odroczone ich wprowadzenie na przysłowiowe święte nigdy.



A jak najczęściej odczytywane są normy prawa podatkowego przez podmioty obowiązane do ich bezpośredniego stosowania? Ustaleniu językowej treści użytych przez prawodawcę słów towarzyszy próba odpowiedzi na pytanie „o co im chodzi?”, czyli jakie są rzeczywiste cele autorów tych przepisów. Gdy są to cele fiskalne lub publiczne, szczególnie w sferze przeciwdziałania oszustwom podatkowym, intencje autorów przepisów są wiarygodne, mimo że mogą budzić sprzeciw, gdy nakładane obowiązki są zbyt uciążliwe. Niestety lektura uregulowań rodzi również inne podejrzenia, które nie przynoszą chwały prawodawcy. Od kilkunastu lat przemożny wpływ na treść prawa podatkowego mają interesariusze, a zwłaszcza biznes zajmujący się zawodowo unikaniem opodatkowania swoich klientów. Podmioty te zresztą nie kryją tu swoich sukcesów, w szczególności faktu „oddelegowywania” swoich ludzi do roli legislatorów w strukturach rządowych. Obowiązują więc przepisy podatkowe, które prawdopodobnie tworzono w złej wierze, bo wpływ tego rodzaju podmiotów na ich treść jest sprzeniewierzeniem się roli prawa podatkowego, które wiarygodne jest tylko wtedy, gdy stanowione jest w interesie publicznym.

Niewiarygodny prawodawca tworzy również niewiarygodne prawo, chyba że przy pomocy wykładni można zanegować fałszywą treść tego przepisu. Normy prawa wywodzące się wprost z treści uregulowań stanowionych w złej wierze są co najmniej prawem ułomnym lub wręcz nie tworzą faktycznie normy prawa, bo zamiary rzeczywistych twórców tych przepisów są sprzeniewierzeniem się misji prawodawcy podatkowego.

Z poważaniem  
redaktor naczelny

A stylized, handwritten signature in black ink, consisting of several fluid, overlapping strokes that form a recognizable name.

# Kary porządkowe stosowane przez organy skarbowe jako narzędzie dyscyplinowania pełnomocnika

## Ordinal penalties used by tax authorities as a tool for disciplining the representative

adw. dr Mariusz Charkiewicz

Adwokat, nauczyciel akademicki w WSPiA Rzeszowska Szkoła Wyższa, wykładowca w Akademii Nauk Stosowanych w Elblągu, wykładowca w Krajowej Radzie Doradców Podatkowych, ORCID: 0000-0001-9363-988X

### Streszczenie

Celem artykułu jest przedstawienie instytucji kar porządkowych nakładanych na pełnomocnika przez organy podatkowe w postępowaniu podatkowym, kontroli skarbowej lub kontroli celno-skarbowej. Zdarza się, że kary porządkowe często zostają nałożone na pełnomocnika podatnika w sposób niesłuszny, a przede wszystkim sprzeczny z zasadą adekwatności. Organy podatkowe zobowiązują pełnomocników do przedstawienia dokumentacji rozliczeniowo-księgowej kontrolowanego podmiotu lub do złożenia wyjaśnień na okoliczności dotyczące stanu faktycznego, a za niewykonanie tych obowiązków z uzasadnionych, obiektywnych przyczyn nakładają na pełnomocników sankcję finansową. Takie działanie organów podatkowych stoi w sprzeczności m.in. z art. 262 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa<sup>1</sup>.

Słowa kluczowe: kara porządkowa, postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa, pełnomocnik.

### Abstract

The purpose of the article is to present the institution of disciplinary penalties imposed on the representative by tax authorities in tax proceedings, fiscal inspection or customs and fiscal inspection. It happens that disciplinary penalties are often imposed on the taxpayer's representative in an unfair manner and, above all, contrary to the principle of adequacy. The tax authorities impose obligations on representatives in the form of an obligation to present the settlement and accounting documentation of the inspected entity or to provide explanations regarding the actual circumstances, and impose a financial sanction on the representative's failure to do so for justified, objective reasons. Such action by the tax authorities contradicts, among others, article 262 of the Tax Ordinance.

Keywords: fine, tax proceedings, tax audit, attorney.

### 1. WPROWADZENIE DO ZASADY ODPOWIEDZIALNOŚCI

W dzisiejszych czasach, kiedy regulacje prawne w zakresie prawa i postępowania podatkowego stają się coraz bardziej skomplikowane, a działalność przedsiębiorstw i osób fizycznych obejmuje coraz to szerszy zakres transakcji i działań, wzrasta znaczenie roli profesjonalnych pełnomocników. Pełnomocnicy, w ramach przedstawicielstwa prawnego, działają w imieniu innych osób lub instytucji i wykonują czynności na ich rzecz. Jednakże z mocą przyznaną pełnomocnictwom wiążą się również pewne ryzyka i odpowiedzialność. Jednym z narzędzi wypracowanych przez organy podatkowe, służących do egzekwowania należytego postępowania przez pełnomocników, są kary porządkowe.

Kary porządkowe to środki przymusu nakładane m.in. na pełnomocników w przypadku naruszenia obowiązków związanych z udzielonym im pełnomocnictwem. Zgodnie z art. 262

o.p. strona, pełnomocnik strony, świadek lub biegły, którzy mimo prawidłowego wezwania organu podatkowego:

- „1) nie stawili się osobiście bez uzasadnionej przyczyny, mimo że byli do tego zobowiązani, lub
  - 2) bezzasadnie odmówili lub nie dokonali w terminie wyznaczonym w wezwaniu złożenia wyjaśnień, zeznań, wydania opinii, okazania przedmiotu oględzin, przedłożenia tłumaczenia dokumentacji obcojęzycznej lub udziału w innej czynności, lub
  - 2a) bezzasadnie odmówili okazania lub nie przedstawili w wyznaczonym terminie dokumentów, których obowiązek posiadania wynika z przepisów prawa, ksiąg podatkowych, dowodów księgowych będących podstawą zapisów w tych księgach, lub
  - 3) bez zezwolenia tego organu opuścili miejsce przeprowadzenia czynności przed jej zakończeniem”,
- mogą zostać ukarani karą porządkową w kwocie do 3700 zł<sup>2</sup>.



W przedmiocie nałożenia kary porządkowej, jak również jej uchylenia rozstrzyga organ podatkowy, przed którym toczy się postępowanie.

Celem kar porządkowych jest zachowanie odpowiedniego porządku i sprawności w działaniu, ochrona interesów osób, których reprezentują pełnomocnicy, a także zdyscyplinowanie osób, które utrudniają prowadzenie sprawy podatkowej organom podatkowym.

Instytucję kar porządkowych w odniesieniu do kar nakładanych na pełnomocników można więc określić jako instrument egzekwowania zasad uczciwości, lojalności i należytej staranności w wykonywaniu zadań w związku z pełnieniem funkcji pełnomocnika. Omawiane kary są stosowane najczęściej w toku czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej, postępowania podatkowego<sup>3</sup>.

## 2. KARY PORZĄDKOWE NAKŁADANE NA PEŁNOMOCNIKÓW

Kara porządkowa w polskim systemie prawnym przybiera postać sankcji finansowej nakładanej na osoby uchylające się od wypełniania obowiązków procesowych, co może skutkować dezorganizacją i opóźnieniem pracy organu podatkowego w przedmiocie terminu rozpatrzenia sprawy. Katalog czynów zagrożonych nałożeniem kary porządkowej jest zamknięty. Karę porządkową wymierzyć można wyłącznie za działania bądź zaniechania przewidziane w art. 262 o.p. Organ podatkowy nie jest uprawniony do nałożenia kary porządkowej za czyny inne niż wymienione w powyższym przepisie, nawet jeśli rzeczywiście utrudniałyby organowi prowadzenie sprawy.

Aby nałożyć karę zgodnie z procedurą, niezbędne jest uprzednie wystosowanie prawidłowego wezwania do dokonania określonej czynności. Zgodnie z art. 159 § 1 pkt 2 o.p. w treści wezwania należy wskazać wzywaną do określonej czynności osobę, podając jej imię i nazwisko<sup>4</sup>. Wezwanie, stanowiące następnie podstawę do wymierzenia kary porządkowej, powinno być kierowane do osoby reprezentującej osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, a nie do samego podmiotu, przepis art. 262 § 1 i § 1a o.p. nie określa bowiem w szczególności, aby ukaranie członka zarządu było możliwe w razie wezwania spółki do złożenia wyjaśnień, zeznań, przedłożenia dokumentów lub dokonania określonej czynności<sup>5</sup>.

Do prawidłowości zawiadomienia odniósł się m.in. Wojewódzki Sąd Administracyjny (dalej: WSA) w Szczecinie, który stwierdził, że jeżeli organ nie wskaże w wezwaniu, w jakim charakterze i w jakim celu wzywana osoba ma się stawić, to takie uchybienie stanowi istotne naruszenie art. 159 § 1 pkt 3 o.p. Jednocześnie podkreślenia wymaga, że nie chodzi tu jedynie o ogólne sformułowanie celu, charakteru i sprawy, w której dana osoba jest wzywana, ale o ich skonkretyzowanie. Organ podatkowy, nakładając na podatnika karę porządkową, musi bowiem działać w granicach prawa, a to oznacza, że podstawą penalizacji zachowania podatnika musi być działanie organu również oparte na art. 159 o.p.<sup>6</sup>

Z powyższych rozważań wysuwa się wniosek, że skoro nieprawidłowe wezwanie nie może wywoływać skutków wobec osoby wzywanej, to tym samym organy podatkowe nie mogą wyciągać negatywnych konsekwencji (w postaci kary porząd-

kowej) w stosunku do osób, które na skutek nieprawidłowego wezwania nie złożyły określonych wyjaśnień lub nie dokonały innych czynności, do których zostały wezwane<sup>7</sup>.

Przesłankami do nałożenia kary porządkowej przez organ podatkowy w przypadku strony, świadka, biegłego, a także **pełnomocnika strony**, jak już zasygnalizowano powyżej, mogą być:

- 1) niestawienie się osobiście bez uzasadnionej przyczyny mimo istnienia takiego obowiązku;
- 2) bezzasadna odmowa lub niedokonanie w wyznaczonym terminie takiej czynności, jak: złożenie wyjaśnień, zeznań, wydanie opinii, przedłożenie tłumaczenia dokumentacji obcojęzycznej, okazanie przedmiotu oględzin lub wzięcie udziału w innej czynności;
- 3) bezzasadna odmowa okazania lub nieprzedstawienie w wyznaczonym terminie dokumentów, których obowiązek posiadania wynika z przepisów prawa, ksiąg podatkowych lub dowodów księgowych;
- 4) opuszczenie bez zezwolenia organu miejsca przeprowadzenia czynności przed jej zakończeniem.

Zgodnie z utrwaloną linią orzecniczą i poglądami doktryny ustanowienie przez stronę pełnomocnika nie oznacza, że wynikające z przepisów prawa materialnego obowiązki strony obciążają jej pełnomocnika<sup>8</sup>.

WSA w Gdańsku stwierdził, że „za bierną postawę i ignorowanie wezwań organu konsekwencje powinna ponieść strona postępowania podatkowego, jednakże nie w postaci sankcji o charakterze porządkowym, ale w postaci merytorycznej treści rozstrzygnięcia wydanego w oparciu o dostępny organowi materiał dowodowy. [...] W ocenie sądu to strona, a nie jej pełnomocnik winna być zobowiązana do złożenia żądanych dowodów”<sup>9</sup>.

Ponadto przesłanką nałożenia kary porządkowej, zgodnie z brzmieniem art. 262 § 1 o.p., jest **bezzasadna odmowa** złożenia wyjaśnień, zeznań, wydania opinii, okazania przedmiotu oględzin lub udziału itd. **Odmowa ta musi mieć charakter jednoznaczny i wskazywać na brak woli poddania się obowiązkom nałożonym przez organy podatkowe.** Zgodnie z gramatyczną wykładnią przepisu art. 262 § 1 pkt 2 o.p. na organy podatkowe zamierzające obciążyć stronę sankcją w postaci kary porządkowej nałożono obowiązek zbadania, czy w konkretnym stanie faktycznym podmiot zobowiązany podjął starania w celu wyjaśnienia przyczyn niewykonania wezwania, jak również ustalenia, czy wskazane przez stronę przyczyny były obiektywnie uzasadnione. Bezzasadność odmowy (art. 262 § 1 pkt 2 i § 3 pkt 1 o.p.) zachodzi bowiem wówczas, gdy odmowa dokonania wskazanej w przywołanym przepisie czynności nie znajduje podstaw w obiektywnych okolicznościach sprawy. Podstawą nałożenia kary porządkowej nie jest np. niezłożenie pisemnych wyjaśnień w terminie wskazanym w wezwaniu, lecz brak usprawiedliwienia dla powyższego. **O ile ocenę tych przyczyn pozostawiono uznaniu organu podatkowego, o tyle postępowanie organu w przedmiocie wymierzenia kary porządkowej nie może nosić cech dowolności**<sup>10</sup>.

W analogiczny sposób w przedmiocie zagadnienia odmowy złożenia wyjaśnień, zeznań, wydania opinii, okazania przedmiotu oględzin lub udziału wypowiedział się WSA w Warszawie. Mianowicie stwierdził, że art. 262 § 1 o.p. jedno-

znacznie stanowi, że kara porządkowa może być nałożona w przypadku odmowy złożenia wyjaśnień, okazania przedmiotu oględzin lub udziału w innej czynności. **Karana jest zatem odmowa zachowania się w odpowiedni sposób.** Zdaniem Sądu odmowa ta musi być wyraźna – nie wolno jej domniemywać. Zachowanie strony musi uzewnętrzniać wolę odmowy. Innymi słowy, musi to być zachowanie, z którego wynika, że strona nie ma zamiaru (nie chce) wykonać żądanej czynności, nie tylko w wyznaczonym czasie, ale w ogóle<sup>11</sup>. „Odmówić” oznacza nie zgodzić się na zrobienie czegoś, o co ktoś prosił, czego żądał<sup>12</sup>.

Nieuzasadniona i niedopuszczalna jest sytuacja, w której organ podatkowy wezwałby pełnomocnika do przedłożenia stosownej dokumentacji dotyczącej kontrolowanego podmiotu, a następnie nałożył na pełnomocnika sankcję w postaci kary porządkowej np. za to, że kontrolowana spółka nie zgromadziła w wyznaczonym czasie wskazanej przez organ dokumentacji. Nie jest rolą i zadaniem profesjonalnego pełnomocnika dokonywanie czynności technicznej, dotyczącej kontrolowanego podmiotu, w postaci gromadzenia, pozyskiwania, porządkowania dokumentacji, w której posiadaniu, z uwagi na liczbę dokumentów księgowych i rozliczeniowych, pełnomocnik zazwyczaj nie jest i nie jest zobowiązany być.

Poza wyżej opisaną sytuacją organom zdarza się nałożyć karę porządkową za brak stawiennictwa pełnomocnika, zobowiązanego przez organ podatkowy do złożenia wyjaśnień. Zauważyć należy, że ustanowiony w sprawie pełnomocnik często nie jest w stanie udzielić odpowiedzi na postawione przez organ pytania w zakresie prowadzonej działalności przez kontrolowany podmiot czy też stanu faktycznego, wiedzy takiej bowiem nie posiada. W przedmiocie wspomnianych wyjaśnień dotyczących stricte prowadzonej działalności organ powinien ewentualnie wezwać kontrolowaną spółkę, nie zaś jej pełnomocnika, albowiem działający w sprawie pełnomocnik nie posiada co do zasady wiedzy na temat kontrahentów kontrolowanego podmiotu, nawiązanych transakcji czy też informacji o ich szczegółowym przebiegu. **Działający w sprawie pełnomocnik może jedynie udzielić stosownych wyjaśnień w zakresie przepisów prawa, nie zaś stanu faktycznego.** Na marginesie warto nadmienić, że niestety organy podatkowe w wystosowanym wezwaniu często nawet nie wskazują prawidłowo, w jakim przedmiocie oraz na jakie okoliczności pełnomocnik kontrolowanego podmiotu miałby złożyć wyjaśnienia.

Nie jest uzasadnione wzywianie pełnomocnika do składania osobiście bliżej niesprecyzowanych wyjaśnień. Jego rolą jest dbanie o prawidłowy przebieg postępowania, zagwarantowanie mocodawcy realizacji jego praw oraz zadbanie o prawidłowe stosowanie prawa materialnego i przepisów postępowania.

Ponadto żądanie każdorazowo stawiennictwa kontrolowanego podmiotu lub pełnomocnika do składania osobiście wyjaśnień stoi w sprzeczności z zasadą szybkości i prostoty postępowania podatkowego, wyrażoną w art. 125 o.p., jak również z zasadą ekonomiki postępowania, szczególnie w sytuacji, gdy wystarczające byłoby pisemne złożenie wyjaśnień<sup>13</sup>.

Aby pełnomocnik uczynił wszystko, by wykonać wezwanie organu podatkowego, a przez to uchronił się od nałożenia na

niego kary porządkowej, powinien każdorazowo reagować na wezwanie organu, tj. **udzielić odpowiedzi na wezwanie**, chociażby wnieść o prolongatę terminu na wykonanie zobowiązania organu i wskazać przy tym przyczynę nieuczynienia zadość zobowiązaniu organu kontrolującego w przewidzianym przez organ terminie. Działanie przeciwne bowiem mogłoby wzbudzić wątpliwości organu podatkowego, że działanie pełnomocnika nosi znamiona „bezzasadnej odmowy”<sup>14</sup>, o której mowa art. 262 § 1 pkt 2 o.p., o czym mowa była powyżej.

### 3. WYMIAR KARY

Kara porządkowa w 2024 r. może wynieść nawet do 3700 zł. Powyższa kwota podlega corocznemu podwyższeniu proporcjonalnie do wskaźnika wzrostu cen towarów i usług konsumpcyjnych w pierwszych dwóch kwartałach danego roku w stosunku do analogicznego okresu poprzedniego roku, a jeżeli ten wskaźnik ma wartość ujemną, kwota ta nie ulega zmianie.

Zgodnie z wyrokiem WSA w Olsztynie kara porządkowa przewidziana w art. 262 o.p., choć nie jest sankcją karną w rozumieniu przepisów prawa karnego, ma charakter sankcyjny i dyscyplinujący w stosunku do osób, na które została nałożona. Z uwagi na charakter kary porządkowej organ podatkowy, nakładając ją na konkretną osobę, musi nawiązywać do podstawowych zasad prawa karnego czy też karoskarbowego, takich jak np. wspomniana już zasada adekwatności kary, tak aby jej nałożenie, a przede wszystkim jej wymiar, mogły być uznane, w świetle całokształtu okoliczności sprawy w konkretnym wypadku, za sprawiedliwe i uzasadnione<sup>15</sup>. Warunkiem prawidłowego zastosowania tego przepisu jest przeprowadzenie postępowania wyjaśniającego nie tylko co do przesłanek wyraźnie wymienionych w tym przepisie (podmiot, prawidłowość wezwania, brak uzasadnionej przyczyny niewykonania wezwania), lecz także rodzaju i stopnia zawinienia oraz ewentualnych powstałych skutków w konkretnym przypadku uchybienia wezwaniu<sup>16</sup>.

To, że kara porządkowa nie jest standardową sankcją karną, nie zwalnia organu podatkowego od obowiązku kierowania się podczas jej wymiaru zasadą adekwatności wymiaru kary. Powyższa zasada postuluje wymierzanie kar sprawiedliwych, a przede wszystkim uzasadnionych okolicznościami konkretnej sprawy. Obowiązkiem organu jest nie tylko wyjaśnienie istnienia przesłanek uzasadniających zastosowanie sankcji w postaci niedozwolonego zachowania bądź zaniechania w sposób usprawiedliwiony wezwanego, ale również ustalenie rodzaju, stopnia zawinienia, ewentualnych skutków niezastosowania się do wezwania<sup>17</sup>. Kara porządkowa nakładana jest przez organ podatkowy prowadzący postępowanie w formie postanowienia. **Elementem obligatoryjnym rzeczonożego postanowienia jest jego uzasadnienie, w którym organ podatkowy wskazuje okoliczności uzasadniające nałożenie kary porządkowej oraz jej wysokość.**

W przedmiocie terminu wymierzenia i dochodzenia kary porządkowej zgodnie z art. 263 § 4 o.p. stosuje się odpowiednie przepisy dotyczące przedawnienia zobowiązań podatkowych, tj. art. 68 § 1 oraz art. 70 o.p. Jak stanowi art. 68 § 1, zobowiązanie podatkowe, o którym mowa w art. 21 § 1 pkt 2, nie powstaje, jeżeli decyzja ustalająca to zobowiązanie zo-

stała doręczona po upływie 3 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy. Z powyższego wynika, że postanowienie o nałożeniu kary porządkowej musi zostać doręczone przed upływem 3 lat od wystąpienia przesłanki do jej zastosowania, przy jednoczesnym założeniu, że termin ten upływa podczas trwających czynności sprawdzających, trwającej kontroli lub postępowania podatkowego. Z kolei zgodnie z art. 70 § 1 o.p. zobowiązanie podatkowe (kara porządkowa) przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Obowiązek zapłaty kary porządkowej trwa do chwili upływu terminu przedawnienia<sup>18</sup>. Egzekucja z tytułu kary porządkowej może być prowadzona po zakończeniu czynności sprawdzających, kontroli czy postępowania podatkowego<sup>19</sup>.

#### 4. ŚRODKI OBRONY

Jeżeli chodzi o możliwość podjęcia obrony przeciwko postanowieniu o nałożeniu na pełnomocnika kary porządkowej, ma on dwie możliwości.

Po pierwsze, ukaranemu przysługuje zażalenie na postanowienie o nałożeniu kary porządkowej, wnoszone w sytuacji kwestionowania zasadności nałożenia tej kary z przyczyn materialnych lub formalnych. Zażalenie na postanowienie wnosi się w terminie 7 dni od dnia doręczenia postanowienia o nałożeniu kary porządkowej. Zażalenie rozpoznawane jest przez organ wyższego stopnia, np. w sytuacji nałożenia kary przez naczelnika urzędu celno-skarbowego organem właściwym do rozpatrzenia rzeczonego zażalenia będzie dyrektor izby administracji skarbowej<sup>20</sup>.

Po drugie, osoba ukarana może skorzystać z możliwości wystąpienia z wnioskiem o uchylenie nałożonej kary porządkowej w sytuacji istnienia uzasadnionych okoliczności niemożności stawienia się na wezwanie lub wykonania czynności, do której organ podatkowy wezwał uprzednio osobę ukaraną. Wniosek o uchylenie kary porządkowej należy wnieść, podobnie jak zażalenie, w terminie 7 dni od dnia doręczenia postanowienia w przedmiocie nałożenia kary porządkowej. W przypadku wniosku o uchylenie kary porządkowej organem właściwym do jego rozpatrzenia jest organ, który karę nałożył. Na postanowienie o odmowie uchylenia kary porządkowej przysługuje zażalenie.

Dopiero po wyczerpaniu trybu zażaleniowego w jednym oraz drugim przypadku ukarany może wnieść skargę do WSA.

Należy również zaznaczyć, że kara porządkowa nie powinna być stosowana w sytuacji wykazania przez osobę niewywiązaną się z obowiązku nałożonego przez organ podatkowy z przyczyn usprawiedliwionych. Przez okoliczności usprawiedliwiające należy rozumieć wszelkie okoliczności, które w normalnych warunkach, niezależnych od osoby wezwanej, były obiektywnie trudne lub niemożliwe do przezwyciężenia, co uniemożliwiło wykonanie wezwania organu. Będą to więc wszelkiego rodzaju sytuacje losowe, takie jak choroba, czy przechowywanie dokumentacji u innego podmiotu, w miejscu odległym, przez co jej pozyskanie sprawia trudności logistyczne<sup>21</sup>.

Dla zastosowania środka sankcjonującego istotne jest również posiadanie dokumentów, do których przedłożenia wzywa organ. **Nakładana przez organ sankcja nie może**

**być karą za nieprowadzenie dokumentacji, lecz za jej posiadanie, a nieujawnienie.**

#### 5. WNIOSKI

Kary nakładane na pełnomocników w większości przypadków stoją w sprzeczności z zasadą adekwatności. Przytoczone w niniejszym opracowaniu przykłady jednoznacznie świadczą o tym, że organ podatkowy nie zawsze jest uprawniony do nałożenia kary porządkowej na pełnomocnika w sposób zasadny. Podczas rozpatrywania każdego przypadku indywidualnie należy zawsze mieć na względzie zgodność żądań organu z przepisami prawa dotyczącymi obowiązków, jakie organy nakładają na pełnomocnika podatnika. Tak samo istotne jest ustalenie, czy wzywany pełnomocnik faktycznie posiada dokumenty lub może udzielić informacji żądanych przez organ.

Jak już wspomniano, pełnomocnik jest reprezentantem strony przed organem podatkowym, a jego rolą jest dbanie o właściwy przebieg postępowania, zagwarantowanie mocodawcy realizacji jego praw i zadbanie o prawidłowe stosowanie prawa materialnego. Pełnomocnik nie jest podmiotem zobowiązanym do wykonywania czynności technicznych w postaci fizycznego przygotowywania dokumentacji rozliczeniowo-księgowej lub do złożenia wyjaśnień w przedmiocie stanu faktycznego sprawy. Powyższe jest szczególnie istotne, jeśli chodzi o kwestię realnej możliwości dostarczenia dokumentacji przez pełnomocnika na wezwanie organu podatkowego, jak również kwestię oceny powyższej możliwości (zasadnej lub bezzasadnej odmowy wykonania wezwania), co w przypadku złożonych podmiotów gospodarczych, ich stosunków i powiązań nie zawsze podlega oczywistej ocenie.

Podsumowując, z analizy przepisów i orzecznictwa sądów administracyjnych wynika, że organy podatkowe **nie powinny żądać od pełnomocnika** wykonania czynności, których z przyczyn obiektywnych nie jest on w stanie wykonać, a co za tym idzie, tym bardziej organy podatkowe **nie powinny nakładać na pełnomocników kar porządkowych** z powodu nieuczynienia zadość wezwaniu z przyczyn wyżej wskazanych.

#### Przypisy

- 1 Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm., dalej: „Ordynacja podatkowa” lub „o.p.”.
- 2 Kwota podana zgodnie z obwieszczeniem Ministra Finansów z dnia 9 sierpnia 2023 r. w sprawie wysokości kwoty wymienionej w art. 262 § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa na rok 2024 (M.P. poz. 843).
- 3 B. Dauter, W. Gurba, w: S. Babiarz, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, A. Olesińska, J. Rudowski, B. Dauter, W. Gurba, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 12, Warszawa 2024, art. 262.
- 4 P. Pietrasz, w: *Ordynacja podatkowa. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120-344. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2023, art. 159.
- 5 Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 22 kwietnia 2021 r., I SA/Po 45/21, LEX nr 3178589.
- 6 Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 19 stycznia 2012 r., I SA/Sz 837/11, LEX nr 1109672.
- 7 Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 29 września 2011 r., I SA/Rz 467/11, LEX nr 1150536.
- 8 Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA) w Warszawie z dnia 10 listopada 1992 r., V SA 494/92, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/A4D6C61DE0>, dostęp: 21.03.2024.
- 9 Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 4 października 2011 r., I SA/Gd 712/11, LEX nr 964793.



- <sup>10</sup> Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 19 stycznia 2012 r., I SA/Sz 875/11, LEX nr 1109673.
- <sup>11</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 15 grudnia 2014 r., III SA/GI 1003/14, LEX nr 1779696.
- <sup>12</sup> *Słownik języka polskiego*, red. M. Szymczak, t. 2, Warszawa 1988, s. 463.
- <sup>13</sup> Wyrok WSA w Krakowie z dnia 29 grudnia 2022 r., I SA/Kr 1052/22, LEX nr 3454080.
- <sup>14</sup> Wyrok WSA w Krakowie z dnia 26 października 2023 r., I SA/Kr 193/23, LEX nr 3625464; wyrok NSA z dnia 2 marca 2023 r., III FSK 4831/21, LEX nr 3563024.
- <sup>15</sup> Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 24 stycznia 2023 r., I SA/Bd 600/22, LEX nr 3503119.
- <sup>16</sup> Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 14 lipca 2016 r., I SA/OI 428/16, LEX nr 2107160.
- <sup>17</sup> Wyrok NSA z dnia 20 października 2022 r., III FSK 1027/21, LEX nr 3431359.
- <sup>18</sup> Wyrok NSA z dnia 9 sierpnia 2018 r., II FSK 2170/16, LEX nr 2551731.
- <sup>19</sup> M. Żujewska, *Kiedy organ może stosować karę porządkową?*, „Gazeta Podatkowa” 2023, nr 33 (2012).
- <sup>20</sup> Wyrok NSA z dnia 21 listopada 2023 r., III FSK 4247/21, LEX nr 3668129.
- <sup>21</sup> Wyrok NSA z dnia 10 października 2023 r., III FSK 3700/21, LEX nr 3654077.

#### Bibliografia

##### Literatura

- Babiarz S., Hauser R., Kabat A., Niezgódka-Medek M., Olesińska A., Rudowski J., Dauter B., Gurba W., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 12, Warszawa 2024.
- Dauter B., Gurba W., w: S. Babiarz, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, A. Olesińska, J. Rudowski, B. Dauter, W. Gurba, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 12, Warszawa 2024.
- Ordynacja podatkowa. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120-344. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2023.
- Pietrasz P., w: *Ordynacja podatkowa. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120-344. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2023.
- Słownik języka polskiego*, red. M. Szymczak, t. 2, Warszawa 1988.

Żujewska M., *Kiedy organ może stosować karę porządkową?*, „Gazeta Podatkowa” 2023, nr 33 (2012).

##### Akty prawne

Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 9 sierpnia 2023 r. w sprawie wysokości kwoty wymienionej w art. 262 § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa na rok 2024, M.P. poz. 843.

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.

##### Orzecznictwo

Wyrok NSA w Warszawie z dnia 10 listopada 1992 r., V SA 494/92, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/A4D6C61DE0>, dostęp: 21.03.2024.

Wyrok NSA z dnia 2 marca 2023 r., III FSK 4831/21, LEX nr 3563024.

Wyrok NSA z dnia 9 sierpnia 2018 r., II FSK 2170/16, LEX nr 2551731.

Wyrok NSA z dnia 10 października 2023 r., III FSK 3700/21, LEX nr 3654077.

Wyrok NSA z dnia 20 października 2022 r., III FSK 1027/21, LEX nr 3431359.

Wyrok NSA z dnia 21 listopada 2023 r., III FSK 4247/21, LEX nr 3668129.

Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 24 stycznia 2023 r., I SA/Bd 600/22, LEX nr 3503119.

Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 4 października 2011 r., I SA/Gd 712/11, LEX nr 964793.

Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 15 grudnia 2014 r., III SA/GI 1003/14, LEX nr 1779696.

Wyrok WSA w Krakowie z dnia 26 października 2023 r., I SA/Kr 193/23, LEX nr 3625464.

Wyrok WSA w Krakowie z dnia 29 grudnia 2022 r., I SA/Kr 1052/22, LEX nr 3454080.

Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 14 lipca 2016 r., I SA/OI 428/16, LEX nr 2107160.

Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 22 kwietnia 2021 r., I SA/Po 45/21, LEX nr 3178589.

Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 29 września 2011 r., I SA/Rz 467/11, LEX nr 1150536.

Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 19 stycznia 2012 r., I SA/Sz 837/11, LEX nr 1109672.

Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 19 stycznia 2012 r., I SA/Sz 875/11, LEX nr 1109673.