

PODMIOTY NA PRAWACH STRONY W POSTĘPOWANIU PODATKOWYM

1. Uwagi wstępne

W postępowaniu podatkowym¹ mogą brać udział podmioty na prawach strony. Są nimi Rzecznik Praw Obywatelskich, prokurator i organizacja społeczna². Podmioty te biorąc udział w postępowaniu nie występują we własnej sprawie, ale w sprawie, w której stroną jest osoba trzecia. Biorą udział w postępowaniu obok i niezależnie od strony³. Uczestnicząc na prawach strony przysługują im jedynie prawa procesowe strony, a nie jej prawa wynikające z przepisów materialnych. Z tego powodu nie mogą rozporządzać tymi prawami⁴, a rozstrzygnięcie sprawy nie będzie dotyczyło ich praw i obowiązków. Głównym celem udziału podmiotów na prawach strony w postępowaniu podatkowym jest zabezpieczenie interesu społecznego. Każdy z tych uczestników realizuje ten cel kładąc nacisk na nieco odmienne aspekty interesu społecznego. Rzecznik Praw Obywatelskich strzegąc praw i wolności człowieka, i obywatela, prokurator strzegąc praworządności, a organizacja społeczna wypełniając zadania statutowe przyczynia się do zabezpieczenia interesu społecznego.

Wszystkie te podmioty mogą podejmować czynności niezależnie od tego czy w ocenie strony będą to czynności dla niej korzystne, czy też nie. Strona nie może blokować czynności podejmowanych przez podmioty na prawach strony nawet jeżeli uważa, że są dla niej faktycznie niekorzystne. Pośród podmiotów na prawach strony wydaje się, iż udział Rzecznika Praw Obywatelskich jest najbardziej ukierunkowany na ochronę praw strony, aczkolwiek również udział prokuratora i organizacji społecznej może być korzystny dla strony postępowania podatkowego.

2. Rzecznik Praw Obywatelskich

Rzecznik Praw Obywatelskich jest jedną z podstawowych instytucji gwarantujących realizację praw i wolności, które demokratyczne państwo prawa – jakim jest Polska – zapewnia człowiekowi. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej w rozdziale IX – „Organy kontroli państwowej i ochrony prawa” określa zakres podmiotowy i przedmiotowy zainteresowań Rzecznika Praw Obywatelskich. Stanowi, że Rzecznik stoi na straży wolności i praw człowieka, i obywatela określo-

1 Postępowanie podatkowe reguluje ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa - Dz. U., nr 137, poz. 668 z późn. zm.

2 Kwestia organizacji społecznej, jako podmiotu na prawach strony, jest dyskusyjna; argumenty przemawiające za pozytywnym stanowiskiem w tej sprawie przedstawiam w dalszej części artykułu.

3 K. Jandy-Jendrośka, J. Jendrośka: System jurysdykcyjnego postępowania administracyjnego [w:] System prawa administracyjnego, t.III. Wrocław 1978, s. 193.

4 B. Adamiak [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, Polskie postępowanie administracyjne i sądownictwo administracyjne. Warszawa 1998, s.99.

nych w Konstytucji oraz innych aktach normatywnych. Zakres i sposób jego działania reguluje ustawa o Rzeczniku Praw Obywatelskich⁵. W pkt. 6 art. 14 daje ona Rzecznikowi uprawnienie do zwrócenia się o wszczęcie postępowania administracyjnego, zaskarżania decyzji do sądu administracyjnego, a także uczestniczenia w tych postępowaniach – na prawach przysługujących prokuratorowi.

Ustawodawca tworząc przepisy regulujące procedurę podatkową doszedł do przekonania, że nie musi ją w sposób wyczerpujący uregulować przepisami Ordynacji podatkowej. W toku prac nad projektem ustawy okazało się, że treść niektórych działów k.p.a. należałoby dosłownie przenieść do Ordynacji podatkowej. Celem uniknięcia powtórzeń całych działów o dokładnie tej samej treści, ustawodawca zdecydował, że mocą przepisów Ordynacji znowelizuje jedynie przepis art. 3 § 1 k.p.a. w ten sposób, że przepisów k.p.a. nie stosuje się do spraw uregulowanych w ustawie Ordynacja podatkowa, z wyjątkiem przepisów działów IV, V, VII i VIII⁶. Dział IV kodeksu postępowania administracyjnego reguluje udział prokuratora w postępowaniu.

Funkcja Rzecznika Praw Obywatelskich, jako gwaranta przestrzegania praw i wolności obywatelskich, powoduje, że w zakresie jego zainteresowania znajdują się jedynie te naruszenia prawa, które godzą w prawa i wolności obywatelskie⁷.

Na podstawie art. 14 ustawy o Rzeczniku Praw Obywatelskich Rzecznik zwraca się o wszczęcie postępowania administracyjnego, zaskarża decyzje do sądu administracyjnego, a także uczestniczy w tych postępowaniach stosując m. in. przepisy działu IV k.p.a.

Rzecznik Praw Obywatelskich może podejmować działania na wniosek lub z własnej inicjatywy. Do złożenia wniosku o podjęcie sprawy uprawnieni są obywatele RP, ich organizacje oraz organy samorządów, a także osoby które nie są obywatelami RP ani innego państwa a stale zamieszkują w Polsce i cudzoziemcy w zakresie przysługujących im w Polsce praw, i wolności. Tak określony zakres podmiotów uprawnionych do złożenia wniosku powoduje, że generalnie wszyscy podatnicy, płatnicy, inkasenci, osoby odpowiedzialne za zobowiązania podatkowe podatnika (osoby fizyczne) mogą złożyć wniosek do RPO. Poza zakresem osób uprawnionych znajdują się bezpaństwowcy, którzy zamieszkują w Polsce czasowo. Nie oznacza to jednak, że osoby te nie mogą znaleźć ochrony, jaką daje Rzecznik. Ich prośba o podjęcie sprawy może być inspiracją dla Rzecznika, by podjąć sprawę z własnej inicjatywy. Taka praktyka wydaje się być nie tylko dopuszczalna, ale wręcz pożądana. Do takiego wniosku skłania przede wszystkim treść Konstytucji. W art. 208 ust. 1 stanowi ona, że Rzecznik stoi na straży wolności i praw człowieka, i obywatela określonych w Konstytucji, i w innych aktach normatywnych. Zarówno Konstytucja jak i inne akty normatywne określają wolności i prawa, które posiadają nie tylko obywatele RP, ale wszystkie osoby przebywające, lub prowadzące działalność na terytorium RP. Zakres podmiotowy zainteresowania Rzecznika wg Konstytucji jest szerszy, niż zakres określony w ustawie o RPO.

⁵ Ustawa z dnia 15 lipca 1987 r. - tekst jedn. Dz. U. nr 109, poz. 471

⁶ Art. 307 Ordynacji podatkowej

⁷ W. Taras, Rzecznik Praw Obywatelskich w postępowaniu administracyjnym, PiP 1991, z. 1, s. 44 i n.

De lege ferenda należy postulować zmianę ustawy w takim zakresie, by jej treść wprost dawała możliwość ochrony wszystkim osobom przebywającym lub prowadzącym działalność na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Wniosek kierowany do RPO nie wymaga zachowania szczególnej formy. Powinien jednak zawierać przynajmniej oznaczenie wnioskodawcy oraz osoby, której praw i wolności sprawa dotyczy, a także określać przedmiot sprawy. W przeciwieństwie do wymogów formalnych odwołania od decyzji podatkowej, wymogi wniosku do RPO nie powinny nikomu utrudnić realizacji swych praw. Po dokonanej analizie wniosku Rzecznik może: podjąć sprawę, poprzestać na wskazaniu wnioskodawcy przysługujących mu środków działania, przekazać sprawę wg właściwości, lub nie podjąć sprawy. W każdym przypadku powinien zawiadomić wnioskodawcę i osobę, której sprawa dotyczy o skutku, jaki wywołało podanie. W sytuacji, kiedy Rzecznik poprzestał na wskazaniu wnioskodawcy przysługujących mu środków działania, przekazaniu sprawy według właściwości, lub nie podjął sprawy, sprawę o ochronę praw i wolności (przed RPO) kończy ww. zawiadomienie.

Podjmując sprawę RPO przeprowadza swoiste „postępowanie wyjaśniające”, mające na celu możliwie pełne wyjaśnienie sprawy. Osiągnięcie tego celu może zrealizować samodzielnie prowadząc postępowanie wyjaśniające, może zwrócić się o zbadanie sprawy lub jej części, np. do organów sprawujących nadzór nad organem, którego działalności sprawa dotyczy (np. izba skarbową, Minister Finansów), prokuratury, Sejmu celem zlecenia Najwyższej Izbie Kontroli przeprowadzenie kontroli dla zbadania określonej sprawy lub jej części. Jeżeli Rzecznik samodzielnie (przez zastępców i upoważnionych pracowników Biura RPO) prowadzi postępowanie wyjaśniające może zbadać każdą sprawę na miejscu, może żądać złożenia wyjaśnień, udzielenia informacji, przedstawienia akt każdej sprawy prowadzonej przez organy podatkowe, może też zlecić sporządzenie ekspertyz i opinii. Jeżeli sprawa podatkowa jest już przed NSA Rzecznik może żądać przedłożenia informacji o stanie sprawy. Te czynności powinny doprowadzić do stanu, w którym RPO będzie mógł stwierdzić, czy wskutek działania lub zaniechania organów podatkowych, sądu, obowiązanych do przestrzegania i realizacji praw, i wolności, nie nastąpiło naruszenie prawa, a także zasad współżycia i sprawiedliwości społecznej.

W toku postępowania wyjaśniającego prowadzonego przez Rzecznika, organy podatkowe są obowiązane nie tylko do ogólnego ustosunkowania się do ocen, uwag i opinii RPO, ale na jego wniosek obowiązane są udzielić pełnych informacji i wyjaśnień, w tym wyjaśnień dotyczących podstawy faktycznej i prawnej swoich rozstrzygnięć.

Przepisy ustawy o Rzeczniku Praw Obywatelskich nie wprowadzają zasady czynnego udziału zainteresowanej osoby w toku postępowania wyjaśniającego. Ustawa artykułuje jedynie prawo złożenia wniosku do RPO, po przeanalizowaniu wniosku przez Rzecznika jego obowiązek poinformowania wnioskodawcy, i osoby, której sprawa dotyczy, o podjęciu sprawy, pouczeniu o przysługujących środkach działania, przekazaniu sprawy wg właściwości, lub nie podjęciu sprawy. Jeżeli Rzecznik podjął sprawę, to wnioskodawca ma prawo do uzyskania wyjaśnień co do ustaleń i efektów postępowania wyjaśniającego.

W przypadku stwierdzenia, że organ podatkowy nie naruszył praw i wolności RPO powinien ten wniosek przedstawić wnioskodawcy motywując swoje stanowisko. W przypadku zaś stwierdzenia naruszenia praw i wolności przez organ podatkowy, w zależności od organu, który naruszył prawo, i adekwatnie do tych naruszeń RPO może podjąć odpowiednie czynności. W stosunku do organu, który naruszył prawa lub wolności obywatela może wystosować wystąpienie, w którym wskaże fakt naruszenia prawa lub wolności, sformułuje opinie i wnioski co do sposobu załatwienia sprawy. W wystąpieniu Rzecznik może również żądać wszczęcia postępowania dyscyplinarnego, lub zastosowania sankcji służbowych w stosunku do osób odpowiedzialnych za naruszenie, lub dopuszczenie do naruszenia praw, lub wolności. Organy podatkowe (podobnie jak inne organy administracji) nie są podporządkowane hierarchicznie Rzecznikowi i mogą nie zgodzić się z prezentowanym przez niego stanowiskiem. O swym stosunku wobec wystąpienia, o podjętych w związku z wystąpieniem działaniach, są jednak zobowiązane powiadomić Rzecznika bez zbędnej zwłoki, nie później niż w terminie 30 dni.

Rzecznik Praw Obywatelskich stwierdzając w toku postępowania wyjaśniającego naruszenie praw i wolności obywatelskich może zwrócić się do organu administracji o wszczęcie postępowania, zaskarżyć decyzję do sądu administracyjnego, a także uczestniczyć w tych postępowaniach – na prawach przysługujących prokuratorowi. Są to te same prawa, które ma w postępowaniu administracyjnym i sądownoadministracyjnym prokurator⁸, a które to zagadnienie przedstawie w następnym punkcie artykułu.

Jeżeli prawa i wolności obywatela naruszył sąd, RPO może skierować do niego (prezesa sądu) wystąpienie, w którym wskaże jakie postępowanie sądu narusza te prawa i wolności. To wystąpienie jednak nie wiąże sędziów orzekających w danej sprawie i nie narusza niezawisłości sędziowskiej. Podkreślić jednak trzeba, że wielki autorytet RPO jako osoby wyróżniającej się wiedzą prawniczą, doświadczeniem zawodowym oraz wysokim autorytetem ze względu na swe walory moralne i wrażliwość społeczną spowodują, że wystąpienie to z pewnością będzie analizowane przez sędziów. Tym samym może przyczynić się do zmiany podejmowanych czynności, lub zmiany wykładni przepisów prawa dokonywanej przez sędziów w procesie orzekania. Rzecznik może też zwrócić się, np. do Prezesa NSA, z wnioskiem o rozważenie zainicjowania postępowania dyscyplinarnego wobec sędziego, który naruszył prawa i wolności obywatelskie, jeżeli to naruszenie spowodowane było oczywistą i rażącą obrazą przepisów prawnych. Jeżeli zapadnie orzeczenie NSA kończące sprawę Rzecznik może od takiego orzeczenia wnieść rewizję nadzwyczajną do Sądu Najwyższego.

3. Prokurator

Strona postępowania podatkowego ma prawo nie tylko oczekiwać, ale i żądać, aby toczące się postępowanie było przeprowadzone zgodnie z prawem. Jeżeli uzna,

⁸ J.Borkowski [w]: B. Adamiak, J. Borkowski, Kodeks postępowania administracyjnego, Warszawa 1996, art. 182, Nb 5.

że organ podatkowy prowadzący postępowanie narusza prawo i jej aktywność procesowa nie powoduje konwalidacji wadliwych czynności, bądź zaprzestania naruszania prawa przez organ podatkowy, może zwrócić się do prokuratora o podjęcie działań zmierzających do kontroli legalności działań i zaniechań organu podatkowego. Prokurator, którego zadaniem jest strzeżenie praworządności⁹, adekwatnie do rodzaju naruszenia prawa i etapu postępowania podatkowego, powinien podjąć stosowne czynności.

Przepisy regulujące udział prokuratora (i Rzecznika Praw Obywatelskich) w postępowaniu podatkowym zawiera Dział IV kodeksu postępowania administracyjnego (o czym pisałem już w punkcie poprzednim). Kodeks daje prokuratorowi biorącemu udział w postępowaniu status uczestnika na prawach strony. Taki też status przysługuje prokuratorowi (RPO) w postępowaniu podatkowym.

Na podstawie przepisów działu IV k.p.a. w związku z art. 3 § 1 pkt. 2 k.p.a. prokurator w postępowaniu podatkowym posiada prawo do:

- 1/ zwrócenia się do organu podatkowego o wszczęcie postępowania podatkowego w celu usunięcia stanu niezgodnego z prawem (art. 182 k.p.a.),
- 2/ wzięcia udziału w każdym stadium postępowania w celu zapewnienia, aby postępowanie podatkowe i rozstrzygnięcie sprawy było zgodne z prawem (art. 183 § 1 k.p.a.),
- 3/ wniesienia sprzeciwu od ostatecznej decyzji podatkowej, jeżeli przepisy ordynacji podatkowej, lub przepisy szczególne, przewidują wznowienie postępowania, stwierdzenie nieważności decyzji albo jej uchylenie lub zmianę (art. 184 I k.p.a.),
- 4/ wniesienia skargi do NSA¹⁰.

Prokurator ma prawo zwrócić się do organu podatkowego o wszczęcie postępowania jedynie jeżeli dojdzie do przekonania, że istniejący stan jest niezgodny z prawem. Wątpliwość co do zgodności z prawem stanu rzeczywistego prokurator może powziąć m.in. na skutek prośby strony postępowania podatkowego o zbadanie przedstawionej mu sprawy. W takim przypadku (jeżeli wymaga tego ochrona praworządności) prokurator na podstawie art. 43 ust. 1 ustawy o prokuraturze powinien podjąć czynności sprawdzające. Stosując odpowiednio przepisy k.p.a. może żądać nadesłania, lub przedstawienia akt sprawy podatkowej, dokumentów, pisemnych wyjaśnień, przesłuchać świadków, zasięgnąć opinii biegłych i przeprowadzić oględziny w celu wyjaśnienia sprawy. Jeżeli w wyniku przeprowadzenia tych czynności prokurator dojdzie do przekonania, że istniejący stan jest niezgodny z prawem powinien zwrócić się do organu podatkowego o wszczęcie postępowania w celu usunięcia stanu niezgodnego z prawem. Organ jest wówczas związany tym wnioskiem¹¹ i musi podjąć czynności w postępowaniu.

9 Art.2 ustawy z dnia 20 czerwca 1985 r. o prokuraturze, tekst jedn. Dz. U. z1994 r., Nr 19, poz. 70 z późn. zm.

10 Art.33 ust. 2 w zw. z art. 35 ust. 2 ustawy z dnia 11.05.1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym - Dz. U. Nr 13, poz. 368. z późn. zm.

11 A. Wróbel [w:] M. Jaśkowska, A. Wróbel, Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz. Kraków 2000, s.997 i n.

W sytuacji, gdy postępowanie podatkowe toczy się, a strona jest przekonana, że mimo jej działań procesowych organ podatkowy w dalszym ciągu prowadzi postępowanie wadliwie, może zwrócić się do prokuratora o wzięcie udziału w postępowaniu, w celu zapewnienia, aby postępowanie i rozstrzygnięcie sprawy było zgodne z prawem. Wniosek strony nie wiąże prokuratora. Musi on jednak zbadać czy względ na strzeżenie praworządności nie wymaga jego udziału w postępowaniu w charakterze uczestnika na prawach strony. Należy pamiętać jednak, że zadaniem prokuratora jest strzeżenie praworządności niezależnie od tego czy jego udział w postępowaniu faktycznie będzie korzystny dla strony czy też nie. Można wyobrazić sobie wiele przypadków gdy aktywny udział prokuratora realnie przyczyni się do określenia należnego podatku w kwocie wyższej (zgodnie z prawem), niż gdyby postępowanie toczyło się bez jego udziału. Prokurator może przedstawiać takie dowody, które będą przemawiały na korzyść strony, jak i na jej niekorzyść.

Działając zgodnie z przepisami prawa organ podatkowy może podjąć czynności, które będą negatywne dla podmiotu będącego stroną. Art. 183 § 2 k.p.a. daje organowi podatkowemu prawo do zawiadomienia prokuratora o wszczęciu postępowania oraz o toczącym się postępowaniu w każdym przypadku, gdy uzna jego udział w postępowaniu za potrzebny. Potrzeba taka będzie występowała, gdy postępowanie zmierza do uchylecia, zmiany ostatecznej decyzji, która została wydana w postępowaniu toczącym się z udziałem prokuratora¹². Wydaje się, że organ podatkowy powinien uznać za potrzebny udział prokuratora w postępowaniu o wznowienie postępowania z przyczyn określonych w art. 240 § 1 pkt. 1 i 2 Ordynacji podatkowej jeżeli o sfałszowaniu dowodu lub popełnieniu przestępstwa jeszcze nie orzekł sąd, lub inny organ, a sfałszowanie dowodu, lub popełnienie przestępstwa jest oczywiste (art. 240 § 2).

Prokurator ma prawo wniesienia sprzeciwu od decyzji ostatecznej, jeżeli przepisy Ordynacji podatkowej lub przepisy szczególne przewidują wznowienie postępowania, stwierdzenie nieważności decyzji albo jej uchylenie lub zmianę. Sprzeciw prokuratora nie jest samodzielnym środkiem zaskarżenia ostatecznych decyzji¹³ podatkowych, lecz w zależności od powołanej przesłanki jest w swej istocie wnioskiem o wznowienie postępowania, stwierdzenie nieważności decyzji, albo wnioskiem o jej uchylenie lub zmianę. Właściwy organ podatkowy, do którego prokurator wniósł sprzeciw, obowiązany jest wszcząć postępowanie z urzędu i zawiadomic o tym strony postępowania. Ewentualna odmowa wszczęcia postępowania stanowiłaby rażące naruszenie prawa (art. 186 k.p.a.), będące podstawą do stwierdzenia nieważności decyzji¹⁴. Jeżeli podstawą sprzeciwu jest to, że strona nie z własnej winy nie brała udziału w postępowaniu (art. 240 § 1 pkt. 4 Ordynacji podatkowej), wniesienie sprzeciwu wymaga zgody strony.

W postępowaniu podatkowym prokurator podejmuje działania mające na celu ochronę praworządności. Jeżeli korzysta ze swoich uprawnień i bierze udział

¹² H. Starezewski, Rola prokuratora w postępowaniu administracyjnym, PiP 1980 r., z. 7 s. 35.

¹³ J. Borkowski [w:] B. Adamak, J. Borkowski - KPA, s. 867.

¹⁴ Z tezy wyroku NSA z dn. 26.02.1986 r., II SA 2400/85 (ONSA 1986, nr 1, poz. 16).

w postępowaniu, to wówczas służą mu prawa strony. Praw tych nie posiada jeżeli nie bierze w nim udziału. Na przykład w sytuacji, gdy prokurator nie brał udziału w postępowaniu przed organem pierwszej instancji nie ma prawa złożyć odwołania¹⁵. Prócz prawa do żądania wszczęcia postępowania podatkowego, wzięcia w nim udziału (mogąc przystąpić do postępowania w każdym jego stadium), wniesienia sprzeciwu, prokuratorowi przysługuje prawo złożenia wniosku o rozpatrzenie sporu o właściwość między organem podatkowym, a sądem powszechnym (Prokurator Generalny), wniesienia skargi do NSA, żądania udziału w postępowaniu przed NSA i żądania wniesienia rewizji nadzwyczajnej do Sądu Najwyższego (Prokurator Generalny). Wszystkie te uprawnienia prokurator realizuje strzegąc praworządności. Osiągnięcie tego celu w konkretnym przypadku nie zawsze jest jednak korzystne dla strony i często może wiązać się np. z ustaleniem wysokości zobowiązania podatkowego w kwocie wyższej, niż ustalonyby ją bez udziału prokuratora w postępowaniu.

4. Organizacja społeczna

Sprawa udziału organizacji społecznej w postępowaniu podatkowym nie jest uregulowana w Ordynacji podatkowej. Z tego względu stosując art. 3 § 1 ust. 2 k.p.a. należy uznać, że w tym zakresie będą miały zastosowanie przepisy k.p.a.¹⁶. Stwierdzenie, że organizacja społeczna w postępowaniu podatkowym nie ma pozycji podmiotu na prawach strony, ponieważ w k.p.a. jej udział jest sytuacją szczególną burzyłby nie podlegający dyskusji pogląd, iż w kwestiach nie uregulowanych w ordynacji podatkowej stosuje się odpowiednio przepisy k.p.a. Wyłom w tym względzie byłby niekorzystny przede wszystkim dla ochrony praw strony postępowania podatkowego. Z tego względu stanąłem na stanowisku, że organizacja społeczna, analogicznie jak w ogólnym postępowaniu administracyjnym może być podmiotem na prawach strony w postępowaniu podatkowym.

Kodeks postępowania administracyjnego w art. 5 § 2 pkt. 5 formułuje definicję legalną organizacji społecznej. Stanowi, że pod pojęciem organizacji społecznej należy rozumieć organizacje zawodowe, samorządowe, spółdzielcze i inne organizacje społeczne. W doktrynie prezentowany jest pogląd, że „organizacje społeczne obejmują wszelkie formy organizacji, w których urzeczywistnia się prawo obywateli do zrzeszania się¹⁷”.

Wolność zrzeszania się w organizacjach społecznych zapewnia każdemu Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (art. 58). Prawo zrzeszania się realizowane jest m. in. poprzez zrzeszanie się w stowarzyszeniach¹⁸, związkach zawodowych¹⁹.

15 B. Adamiak [w:] B. Adamiak, J. Borkowski. Polskie postępowanie administracyjne... s.227-228. Odmienne stanowisko wyraził Z. Janowicz w KPA. Komentarz, s. 443-444.

16 B. Adamiak [w:] B. Adamiak, J. Borkowski. Polskie postępowanie administracyjne... s.103. Odmienne stanowisko wyraził A. Matan [w:] G. Łaszczyca, A. Matan. Doręczenie w postępowaniu administracyjnym ogólnym i podatkowym. Kraków 1998, s. 231, uznając, że w postępowaniu podatkowym organizacja społeczna nie występuje jako uczestnik na prawach strony.

17 E. Smoktunowicz [w:] System prawa administracyjnego, t.IV, s.35. Rozważania na temat pojęcia organizacji społecznej prezentuje E. Smoktunowicz [w:] Pojęcie organizacji społecznych. AUWr, nr 1022. Prawo CL XVIII. Wrocław 1990

18 Ustawa z dnia 7 kwietnia 1989 r., Prawo o stowarzyszeniach. Dz.U. Nr 20, poz. 104 z późn. zm.

19 Ustawa z dnia 23 maja 1991 r. o związkach zawodowych. Dz.U. Nr 55, poz. 234 z późn. zm.

samorządach (np. samorządach wolnych zawodów²⁰), partiach politycznych²¹, związkach wyznaniowych²². Organizacja społeczna w postępowaniu podatkowym ma o wiele słabszą pozycję, niż prokurator czy Rzecznik Praw Obywatelskich. O jej uczestnictwie na prawach strony decyduje organ podatkowy. Organizacja społeczna może żądać wszczęcia postępowania, wszczęcia postępowania i dopuszczenia jej do udziału w nim oraz gdy postępowanie już toczy się może żądać dopuszczenia jej do udziału w tym postępowaniu. Organ podatkowy wszczyna z urzędu postępowanie podatkowe na żądanie organizacji społecznej, wszczyna postępowanie i dopuszcza ją do udziału w nim, lub jedynie dopuszcza do udziału w postępowaniu (jeżeli sprawa już została wszczęta) jeżeli są spełnione łącznie trzy przesłanki:

- postępowanie dotyczy osoby trzeciej,
- udział organizacji jest uzasadniony jej celami statutowymi,
- udział organizacji jest uzasadniony interesem społecznym²³.

Pierwsza przesłanka jest spełniona jeżeli stroną postępowania jest inny podmiot niż ta organizacja. Tylko wówczas będzie mogła być podmiotem na prawach strony (nie będzie wówczas stroną). Druga przesłanka będzie spełniona, gdy sprawa będąca przedmiotem postępowania mieści się w zadaniach statutowych organizacji. Na przykład jeżeli statut stowarzyszenia określa, że do zadań stowarzyszenia należy wspieranie podatników – osób fizycznych, prawnych, podmiotów gospodarczych, w realizacji ich praw, to udział takiej organizacji społecznej w postępowaniu podatkowym będzie uzasadniony celem statutowym tej organizacji. Celem organizacji społecznej może być ochrona interesów i praw podmiotów zrzeszonych, jak i nie zrzeszonych w tej organizacji. Określenie zakresu i treści interesu społecznego (kluczowe pojęcie trzeciej przesłanki) w praktyce, jak i w teorii powoduje najwięcej trudności. Rozpoznając wniosek organizacji społecznej organ podatkowy ocenia, czy zachodzi potrzeba ochrony interesu społecznego. Organizacja społeczna nie może żądać wszczęcia postępowania, a także dopuszczenia jej do udziału w postępowaniu działając jedynie we własnym interesie licząc np. na zwiększenie w przyszłości liczby osób zrzeszonych w tej organizacji. Potrzeba ochrony interesu społecznego będzie występowała, gdy skutki decyzji mogłyby wpływać nie tylko na sytuację prawną strony postępowania, ale również pośrednio skutki wydania decyzji mogą wpływać na inne podmioty. Sytuacja taka może mieć miejsce, gdy na skutek odmowy rozłożenia należności podatkowej na raty przedsiębiorca (podatnik) byłby zmuszony zlikwidować swą działalność gospodarczą, czego skutkiem byłaby utrata miejsc pracy przez zatrudnionych pracowników.

Organizacja społeczna zasadniczo może żądać wszczęcia tylko takiego postępowania, które może być wszczęte z urzędu. W wyniku takich postępowań doko-

20 Np. ustawa z dnia 5 grudnia 1996 r. o zawodzie lekarza, Dz. U. z 1997 r., Nr 28, poz. 152

21 Ustawa z dnia 27 czerwca 1997 r. o partiach politycznych, Dz. U. Nr 98, poz. 604.

22 Ustawa z dnia 17 maja 1989 r. o gwarancjach wolności sumienia i wyznania, Dz. U. Nr 29, poz. 155 z późn. zm.

23 Szerzej o znaczeniu tej przesłanki dla dopuszczenia organizacji społecznej do udziału w postępowaniu A. Wróbel [w:] M. Jaskowska, A. Wróbel, Kodeks postępowania administracyjnego, Komentarz, Kraków 2000, s. 285-286.

nywany jest wymiar podatku, określana zaległość podatkowa. W subiektywnym odczuciu strony wszczęcie takiego postępowania będzie czynnością ocenianą zwykle negatywnie. Organizacja społeczna występując z żądaniem wszczęcia postępowania podatkowego musi działać w interesie społecznym, co czasami stoi w sprzeczności z subiektywnie odczuwanym interesem strony. W interesie społecznym jest, aby wszyscy podatnicy płacili należne podatki, interes faktyczny podatnika jest w tej materii sprzeczny z interesem społecznym. Z tego zestawienia wynika, że udział organizacji społecznej w postępowaniu podatkowym nie będzie zawsze przez stronę uznany za fakt pozytywny.

Sprawę, która może być wszczęta wyłącznie na wniosek strony, organ podatkowy może wszcząć z urzędu na żądanie organizacji społecznej ze względu na szczególnie ważny interes strony (art.61 § 2 k.p.a.). Stan taki może występować, gdy podatnik mając obowiązek zapłacenia należności podatkowej jest jednocześnie w szczególnie trudnej sytuacji rodzinnej, osobistej (np. przewlekle choruje) i z tego powodu nie złożył wniosku o umorzenie należności podatkowej lub rozłożenie jej na raty. Zapłacenie zaś należności pozbawiłoby go możliwości skutecznego leczenia.

Prowadzenie postępowania podatkowego wszczętego z urzędu z odstępniem od zasady skargowości jest możliwe jedynie, jeżeli organ podatkowy uzyska na to zgodę strony. W przeciwnym wypadku obowiązany jest umorzyć postępowanie.

Informację o potrzebie udziału organizacji społecznej w postępowaniu podatkowym może organizacja ta uzyskać z różnych źródeł. Organ podatkowy jest obowiązany zawiadomić organizację społeczną jeżeli uzna, że może ona być zainteresowana udziałem w tym postępowaniu ze względu na swoje cele statutowe, i gdy przemawia za tym interes społeczny. Samo zawiadomienie jednak nie daje organizacji społecznej praw strony w postępowaniu. Pozycję uczestnika postępowania na prawach strony organizacja może uzyskać dopiero po złożeniu wniosku o dopuszczenie jej do udziału w sprawie i wydaniu przez organ podatkowy pozytywnego postanowienia w tej kwestii. Jeżeli organ nie wydał formalnego postanowienia o dopuszczeniu do udziału w postępowaniu organizacji społecznej, jednakże przyjmował składane przez nią oświadczenia, wnioski, a także doręczał postanowienia i decyzje, uznać należy, że organizacja ta dopuszczona została do udziału w postępowaniu, mimo braku formalnego postanowienia²⁴. Na postanowienie o odmowie dopuszczenia do udziału w postępowaniu (również na odmowę wszczęcia postępowania) organizacji społecznej służy zażalenie.

Organizacja społeczna dopuszczona do udziału w postępowaniu może składać oświadczenia, wnioski dowodowe, zażalenia na postanowienia, odwołanie od decyzji, skargę do NSA. Te uprawnienia przysługują jej po dopuszczeniu do udziału w postępowaniu. Organizacja społeczna, która nie uczestniczy w postępowaniu na prawach strony, może za zgodą organu podatkowego (w formie postanowienia) przedstawić temu organowi swój pogląd w sprawie, wyrażony w uchwale lub oświadczeniu jej organu statutowego.

Podsumowując rozważana na temat podmiotów na prawach strony w postępowaniu podatkowym, pragnę stwierdzić że możliwość ich udziału w tym postępowaniu jest jedną z gwarancji nie tylko ochrony praw strony (chroniony jest również interes społeczny), ale przede wszystkim gwarancją prawidłowej realizacji zasady praworządności.

