

Radosław Bulejak

OCHRONA PRZEDSIĘBIORCY W OGÓLNYM POSTĘPOWANIU ADMINISTRACYJNYM I PODATKOWYM

Ustrojodawca w art. 20 *Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej* z dnia 2 kwietnia 1997 r.¹ stanowi, że: „Społeczna gospodarka rynkowa oparta na wolności działalności gospodarczej, własności prywatnej oraz solidarności, dialogu i współpracy partnerów społecznych stanowi podstawę ustroju gospodarczego Rzeczypospolitej Polskiej”. Według natomiast art. 22 *Konstytucji RP*: „Ograniczenie wolności działalności gospodarczej jest dopuszczalne tylko w drodze ustawy i tylko ze względu na ważny interes publiczny”. Przywołane przepisy *Konstytucji RP* określają wolność działalności gospodarczej jako jedną z kluczowych zasad ustrojowych państwa polskiego. Wolność działalności gospodarczej należy postrzegać jako prawo podstawowe. Stąd kluczowe są realne gwarancje ochrony przedsiębiorczości i przedsiębiorcy. Takie założenia legły u podstaw uchwalenia pakietu ustaw określanego jako *Konstytucja Biznesu*, w skład którego wchodzi: ustawa z dnia 6 marca 2018 r. *Prawo przedsiębiorców*², która zastąpiła ustawę z dnia 2 lipca 2004 r. *o swobodzie działalności gospodarczej*³, a także ustawa z dnia 6 marca 2018 r. *o Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej i Punkcie Informacji dla Przedsiębiorcy*⁴; ustawa z dnia 6 marca 2018 r. *o Rzeczniku Małych i Średnich Przedsiębiorców*⁵; ustawa z dnia 6 marca 2018 r. *o zasadach uczestnictwa przedsiębiorców zagranicznych i innych osób zagranicznych w obrocie gospodarczym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej*⁶; ustawa

Dr RADOSŁAW BULEJAK, radca prawny; Al. Jerozolimskie 93, 02-001 Warszawa, Polska;
e-mail: radoslawbulejak@gmail.com; <https://orcid.org/0000-0003-1240-526X>

¹ Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm. [dalej cyt.: *Konstytucja RP*].

² Dz. U. z 2019 r., poz. 1292 z późn. zm. [dalej cyt.: u.p.p.].

³ Dz. U. z 2017 r., poz. 2168 z późn. zm. [dalej cyt.: u.s.g.].

⁴ Dz. U. z 2019 r., poz. 1291 z późn. zm.

⁵ Dz. U. poz. 648 [dalej cyt.: u.r.m.ś.p.].

⁶ Dz. U. z 2019 r., poz. 1079 z późn. zm.

z dnia 6 marca 2018 r. *Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo przedsiębiorców oraz inne ustawy dotyczące działalności gospodarczej*⁷.

Głównym założeniem wprowadzonych zmian było wzmocnienie pozycji przedsiębiorcy w kontaktach z organami władzy publicznej oraz stworzenie otoczenia prawnego sprzyjającego przedsiębiorczości. Wprowadzone rozwiązania prawne mają charakter powszechny i dotyczą wszystkich aspektów działalności gospodarczej. Przyjęto, że podstawowym aktem prawnym, który ma tworzyć ramy prawne dla prowadzenia działalności gospodarczej, zostanie u.p.p. Według art. 1: „Ustawa określa zasady podejmowania, wykonywania i zakończenia działalności gospodarczej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w tym prawa i obowiązki przedsiębiorców oraz zadania organów władzy publicznej w tym zakresie”. Nie budzi wątpliwości, że u.p.p. ma wpływ na sytuację prawną przedsiębiorcy w postępowaniach ogólnych administracyjnych oraz podatkowych. Zadania publiczne są realizowane przez administrację publiczną w różnych prawnych formach działania, w szczególności poprzez akty władcze np. decyzje administracyjne. Konstytucja Biznesu koncentruje się na ograniczeniu nieuzasadnionej, nieproporcjonalnej ingerencji organów w wolność działalności gospodarczej. Ustawodawca zdecydował się na wprowadzenie szczególnego katalogu zasad ogólnych w u.p.p., które mają stanowić uzupełnienie gwarancji procesowych zawartych w ustawie z dnia 14 czerwca 1960 r. *Kodeks postępowania administracyjnego*⁸ oraz ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – *Ordynacja podatkowa*⁹. Z tego względu zagadnieniem, który należy rozważyć, jest wpływ Konstytucji Biznesu na sytuację prawną przedsiębiorcy w postępowaniach ogólnych administracyjnych lub podatkowych z uwzględnieniem szczególnych instytucji prawnych zawartych w u.p.p.

⁷ Dz. U. poz. 650.

⁸ Dz. U. z 2018 r., poz. 2096 z późn. zm. [dalej cyt.: k.p.a.].

⁹ Dz. U. z 2019 r., poz. 900 z późn. zm. [dalej cyt.: o.p.].

1. Pojęcie działalności gospodarczej i przedsiębiorcy na gruncie ustawy *Prawo przedsiębiorców*

Wyznacznikiem stosowania przepisów u.p.p. są pojęcia „działalności gospodarczej” oraz „przedsiębiorcy”. Podobnie jak u.s.g., tak i w u.p.p. zawarto definicję „działalności gospodarczej”. Według art. 3 u.p.p.: „Działalnością gospodarczą jest zorganizowana działalność zarobkowa, wykonywana we własnym imieniu i w sposób ciągły”. Pojęcie działalności gospodarczej determinuje pojęcie przedsiębiorcy. Zgodnie z art. 4 ust. 1 u.p.p.: „Przedsiębiorcą jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niebędąca osobą prawną, której odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną, wykonująca działalność gospodarczą”. Warto nadmienić, że w porównaniu do art. 2 u.s.g. ustawodawca pominął w definicji działalności gospodarczej wyliczenie konkretnych aktywności uznawanych za działalność gospodarczą. Nie wpływa to znacząco na definicję „działalności gospodarczej”. W rezultacie aktualność zachowują dotychczasowe orzecznictwo i wypowiedzi doktryny w przedmiocie definiowania przedsiębiorcy.

Działalność gospodarcza powinna cechować się zarobkowością, zorganizowaniem, ciągłością, a także wykonywaniem jej we własnym imieniu¹⁰. Cechy te muszą być spełnione łącznie. Zarobkowy cel działalności interpretuje się jako wykonywanie działalności celem osiągnięcia lub maksymalizacji zysku z tytułu jej wykonywania [Zdyb 1997, 38]. W konsekwencji o zarobkowości będzie decydować cel lub zamiar podmiotu [Powałowski 2007, 26]. Kryterium te ma charakter zobiektywizowany. Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 30 listopada 2012 r. zauważył jednak, że kryterium dochodowości nie jest cechą konieczną działalności gospodarczej¹¹. W uchwale z dnia 18 czerwca 1991 r. Sąd Najwyższy wyjaśnił, że „pojęcie zysku leży u podstawy każdej działalności o charakterze gospodarczym, stanowi jej istotę i sens, toteż niepodobna

¹⁰ To kryterium zostało przeniesione z definicji przedsiębiorcy z art. 4 ust. 1 u.s.g., zgodnie z którym: „Przedsiębiorcą w rozumieniu ustawy jest osoba fizyczna, osoba prawna i jednostka organizacyjna niebędąca osobą prawną, której odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną – wykonująca we własnym imieniu działalność gospodarczą”.

¹¹ Sygn. akt III CZP 134/92, OSNC 1993, nr 5, poz. 79.

w ogóle mówić o działalności gospodarczej prowadzonej nie w celach zarobkowych. Działalność pozbawiona tego aspektu może być np. działalnością społeczną, artystyczną, charytatywną i inną, nigdy natomiast nie będzie działalnością gospodarczą. Należy przy tym rozróżniać motyw zysku od efektu zysku; znane są – także obecnie – podmioty gospodarcze działające w celach zarobkowych, ale w rzeczywistości, z różnych powodów, zysków nieosiągające¹². Zorganizowanie działalności gospodarczej należy postrzegać jako szereg czynności związanych z jej uporządkowaniem¹³. Można je rozumieć dwojako. Po pierwsze, jako obowiązki związane z podejmowaniem i wykonywaniem działalności gospodarczej (np. rejestracja działalności, zgłoszenia podatkowe). Po drugie, jako czynności służące pozyskaniu środków na prowadzenie działalności, ale także zatrudnienie pracowników oraz przygotowanie miejsca do wykonywania działalności gospodarczej [Koroluk 2005, 33]. Ciągłość działalności gospodarczej wyrażać się będzie przez powtarzające się, regularnie występujące i trwające czynności. Incydentalne lub sporadyczne działania nie będą zatem spełniać tego kryterium¹⁴. Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu w wyroku dnia 27 kwietnia 2005 r. stwierdził, że: „Element ciągłości świadczy o względnie stałym zamiarze wykonywania działalności gospodarczej, co nie wyklucza możliwości prowadzenia jej tylko sezonowo lub do czasu osiągnięcia postawionego przez dany podmiot celu. Ustawodawcy chodziło bowiem o wyeliminowanie z pojęcia działalności gospodarczej przedsięwzięć o charakterze incydentalnym i sporadycznym. Do zachowania ciągłości wystarczające jest, aby z całokształtu okoliczności wynikał zamiar powtarzania określonego zespołu konkretnych działań w celu osiągnięcia efektu w postaci zarobku. Powinna to być działalność stała, planowa (celowa), przy czym obojętne jest, czy plan obejmuje dłuższy czy krótszy okres. Nie jest natomiast wymagane nieprzerwane prowadzenie działalności; planowe i celowe przerwy w działalności, uzależnione od jej charakteru, koniunktury, warunków pracy nie mają istotnego znaczenia, jeżeli nie oznaczają definitywnego zaprzestania prowadzenia dział-

¹² Sygn. akt III CZP 40/91, OSNCP 1992, nr 2, poz. 79.

¹³ Wyrok WSA w Opolu z dnia 7 maja 2008 r., sygn. akt I SA/Op 18/08, LEX nr 484040.

¹⁴ Wyrok NSA z dnia 17 września 1997 r., sygn. akt II SA 1089/96, LEX nr 31312.

alności”¹⁵. Dodatkową cechą działalności gospodarczej jest jej wykonywanie we własnym imieniu. Oznacza to, że przedsiębiorca powinien działać samodzielnie na własne ryzyko. Prowadzenie działalności gospodarczej we własnym imieniu nie jest konieczne związane z prowadzeniem tej działalności na własny rachunek [Kieres 2009, 82-83].

Z treści art. 4 ust. 1 u.p.p. wynika, że oprócz prowadzenia działalności gospodarczej przedsiębiorca musi spełniać jeszcze jedno kryterium w postaci zdolności prawnej oraz zdolności do czynności prawnych. Zdolność prawną, rozumianą jako możliwość bycia podmiotem praw i obowiązków, posiada każda osoba fizyczna. Zgodnie z art. 8 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. *Kodeks cywilny*¹⁶: „Każdy człowiek od chwili urodzenia ma zdolność prawną”. Art. 11 k.c. stanowi, że: „Pełną zdolność do czynności prawnych nabywa się z chwilą uzyskania pełnoletności”. Według art. 4 ust. 2 „Przedsiębiorcami są także wspólnicy spółki cywilnej w zakresie wykonywanej przez nich działalności gospodarczej”. Ustawodawca nie przyznaje zdolności prawnej spółce cywilnej, co należy uznać za prawidłowe, gdyż jest to jedynie umowa zawarta między osobami fizycznymi. Stosownie do treści art. 860 § 1 k.c.: „Przez umowę spółki wspólnicy zobowiązują się dążyć do osiągnięcia wspólnego celu gospodarczego przez działanie w sposób oznaczony, w szczególności przez wniesienie wkładów”.

W przypadku osób prawnych ustawodawca w art. 33 k.c. wskazuje, że: „Osobami prawnymi są Skarb Państwa i jednostki organizacyjne, którym przepisy szczególne przyznają osobowość prawną”. W literaturze oraz w orzecznictwie nie istnieją wątpliwości, że osoby prawne posiadają zdolność prawną, mimo braku jednoznacznego przepisu w tym zakresie. Ustawodawca wyróżnia przy tym dwie kategorie osób prawnych: Skarb Państwa oraz inne jednostki, które dla uznania za osoby prawne wymagają przepisu szczególnego (np. państwowe osoby prawne, samorządowe osoby prawne, wyznaniowe osoby prawne). Szczególną kategorią są jednostki organizacyjne, którym ustawodawca może przyznać zdolność prawną, mimo nieposiadania cechy osobowości prawnej. Istotne jest jednak

¹⁵ Sygn. akt I SA/Wr 3237/03, LEX nr 496830. Zob. Kosikowski 2001; Szydło 2002.

¹⁶ Dz. U. z 2019 r., poz. 1145 z późn. zm. [dalej cyt.: k.c.].

odpowiednie wyodrębnienie organizacyjne, ale nie aż takie, jak w przypadku osób prawnych. Według art. 33¹ k.c.: „Do jednostek organizacyjnych niebędących osobami prawnymi, którym ustawa przyznaje zdolność prawną, stosuje się odpowiednio przepisy o osobach prawnych”. Do tych jednostek organizacyjnych zalicza się: 1) spółki kapitałowe w organizacji; 2) handlowe spółki osobowe (także europejskie zrępowania interesów gospodarczych, do których stosuje się przepisy o spółce jawnej); 3) stowarzyszenia zwykłe; 4) wspólnoty mieszkaniowe.

Podsumowując, przedsiębiorcą jest podmiot spełniający kryterium: 1) przedmiotowe, czyli wykonywujący działalność gospodarczą w rozumieniu art. 3 u.p.p.; 2) podmiotowe, czyli posiadający zdolność prawną i zdolność do czynności prawnych (osoba fizyczna, osoba prawna, jednostka organizacyjna) [Blicharz i Pawelczyk 2004].

2. Przedsiębiorca jako strona ogólnego postępowania administracyjnego i podatkowego

Ustawodawca w art. 28 k.p.a. stanowi, że: „Stroną jest każdy, czyjego interesu prawnego lub obowiązku dotyczy postępowanie albo kto żąda czynności organu ze względu na swój interes prawny lub obowiązek”. Według natomiast art. 133 § 1 o.p.: „Stroną w postępowaniu podatkowym jest podatnik, płatnik, inkasent lub ich następca prawny, a także osoba trzecia, o której mowa w art. 110-117c, która z uwagi na swój interes prawny żąda czynności organu podatkowego, do której czynność organu podatkowego się odnosi lub której interesu prawnego działanie organu podatkowego dotyczy”. Pojęcie „interesu prawnego” jest ściśle powiązanie z pojęciem „interesu faktycznego”. Obie kategorie interesów dotyczą interesu indywidualnego. Niemniej „interes faktyczny” to najszersza kategoria interesu indywidualnego jednostki, która nie ma oparcia w przepisach obowiązującego prawa, lecz w subiektywnym przekonaniu jednostki [tamże, 62-63]. Z tego powodu przepisy prawa administracyjnego zasadniczo nie obejmują ochroną tego rodzaju interesu, choć istnieją od tego wyjątki¹⁷. „Interes prawny” jest zatem kwalifikowaną wersją „interesu

¹⁷ Przykładowo, postępowanie skargowo-wnioskowe opiera się na ochronie interesu faktycznego (zob. art. 221 § 1 i § 2 k.p.a.).

faktycznego”, który będzie w jakiś sposób określony przez prawo [Bigo 1960, 464]. S. Włodyka zauważa, że „interes prawny” istnieje, gdy po stronie jednostki ma miejsce utrata jakiegokolwiek korzyści prawnej, która może objawiać się jako zwiększenie obowiązków lub zmniejszenie uprawnień [Włodyka 1963, 928]. Art. 28 k.p.a. odnosi się również do pojęcia „obowiązek”. B. Adamiak i J. Borkowski podkreślają, że „obowiązek” – podobnie jak „interes prawny” – musi wynikać z przepisu prawa. Ponadto obowiązek powinien dać się ściśle określić, ale również może mieć charakter niewymierny, nakazujący lub zakazujący pewnych typów czy rodzajów zachowań [Adamiak i Borkowski 2016, 211]. Niemniej zarówno „interes prawny”, jak i „obowiązek”, powinien być indywidualny, konkretny, aktualny, obiektywnie sprawdzalny, wsparty okolicznościami faktycznymi będącymi przesłankami stosowania przepisu prawa materialnego [Knysiak-Molczyk 2004, 19].

Interes prawny przedsiębiorcy w postępowaniu ogólnym administracyjnym lub podatkowym będą wyznaczać normy prawa materialnego pozostające w bezpośrednim lub pośrednim związku z wykonywaniem działalności gospodarczej lub uzyskaniem statusu przedsiębiorcy. Po pierwsze, będą to przepisy publicznego prawa gospodarczego, które charakteryzują się wielością regulacji. Niemniej wspólną cechą tych regulacji jest przyznanie organom administracji publicznej kompetencji interwencyjnych, czyli „wszelkie czynności władzy publicznej, bez względu na ich formę oraz charakter prawny, które powodują korektę lub ograniczenie działania czystego mechanizmu rynkowego”¹⁸. Po drugie, będą to przepisy podatkowe, które niewątpliwie stanowią element wykonywania działalności gospodarczej. Przez przepisy podatkowe należy rozumieć, zgodnie z art. 3 pkt 2 o.p., przepisy ustaw podatkowych, postanowienia ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską innych umów międzynarodowych dotyczących

¹⁸ Prawo publiczne gospodarcze obejmuje różne sfery działalności gospodarczej, np. podejmowanie działalności gospodarczej, udzielanie zamówień publicznych, partnerstwo publiczno-prywatne, udzielanie pomocy publicznej, ochrona konkurencji, regulacja sektora finansowego, energetycznego, stoczniowego, świadczenie usług transportowych, telekomunikacyjnych, rzemieślniczych i innych [Hauser, Niewiadomski, i Wróbel 2018, 22].

problematyki podatkowej, a także przepisy aktów wykonawczych wydanych na podstawie ustaw podatkowych. Według art. 3 pkt 1 o.p. ustawami podatkowymi są ustawy dotyczące podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych określające podmiot, przedmiot opodatkowania, powstanie obowiązku podatkowego, podstawę opodatkowania, stawki podatkowe oraz regulujące prawa i obowiązki organów podatkowych, podatników, płatników i inkasentów, a także ich następców prawnych oraz osób trzecich.

3. Kluczowe zasady ogólne z ustawy *Prawo przedsiębiorcy*

Sytuację prawną przedsiębiorcy w postępowaniu ogólnym administracyjnym oraz podatkowym wyznacza w głównej mierze katalog zasad ogólnych zawarty w art. 8-15 u.p.p. Wynika to z faktu, że zasady te nie mają tylko charakteru dyrektyw postępowania, lecz są normami prawa, których naruszenie jest oceniane z takim samym skutkiem prawnym przez organy i sądy, jak naruszenie jakiegokolwiek przepisu prawa materialnego. W literaturze przyjęty jest bowiem pogląd, że zasady ogólne to „normy obowiązujące” [Iserzon i Starościak 1970, 9] i „nie chodzi tu o deklaracje polityczne czy jakieś inne wskazówki, lecz o normy prawne” [Dawidowicz 1983, 96]. Zasady ogólne nie są zatem postulatami systemu (części systemu) prawa zdefiniowanymi jako „reguły, którym przypisuje się charakter «ogólnych zasad prawa», a które zasadami systemu prawa nie są, gdyż nie są to normy prawa pozytywnego ani też konsekwencje «quasi-logiczne» tych norm” [Lang, Wróblewski, i Zawadzki 1979, 399]. W konsekwencji naruszenie zasad ogólnych postępowania administracyjnego może stanowić przesłankę wzruszenia decyzji administracyjnej. Analizując zasady z u.p.p. można dostrzec, że pokrywają się one z regulacjami z k.p.a. i o.p. W przypadku ogólnego postępowania administracyjnego różnice są niewielkie. W największym stopniu od zasad ogólnych z u.p.p. odbiegają natomiast zasady z o.p. Nie istnieją jednak żadne podstawy, aby różnicować sytuację prawną przedsiębiorcy zależnie od rodzaju postępowania. Nie ma przy tym żadnych wątpliwości, że adresatami norm z u.p.p. są również organy podatkowe. Obowiązek ponoszenia danin publicznych jest nieodzownym elementem wykonywania

działalności gospodarczej. Z tego powodu zarówno organy administracyjne, jak i organy podatkowe, powinny uwzględniać zasady z u.p.p.

W obecnym otoczeniu prawnym, gdzie przepisy prawa ulegają ciągłym zmianom, szczególnego znaczenia nabiera zasada orzekania na korzyść przedsiębiorcy, która może dotyczyć wykładni prawa (*in dubio pro libertate*), jak i ustalania stanu faktycznego sprawy (*in dubio pro reo*). Zgodnie z art. 11 ust. 1 u.p.p.: „Jeżeli przedmiotem postępowania przed organem jest nałożenie na przedsiębiorcę obowiązku bądź ograniczenie lub odebranie uprawnienia, a w sprawie pozostają wątpliwości co do treści normy prawnej, wątpliwości te są rozstrzygane na korzyść przedsiębiorcy, chyba że sprzeciwiają się temu sporne interesy stron albo interesy osób trzecich, na które wynik postępowania ma bezpośredni wpływ”. Według art. 10 ust. 2 u.p.p.: „Jeżeli przedmiotem postępowania przed organem jest nałożenie na przedsiębiorcę obowiązku bądź ograniczenie lub odebranie uprawnienia, a w tym zakresie pozostają niedające się usunąć wątpliwości co do stanu faktycznego, organ rozstrzyga je na korzyść przedsiębiorcy”. Treść normatywna tych zasad jest tożsama z regulacjami zawartymi w art. 7a i art. 81a k.p.a. Wyjątkiem jest o.p., gdzie została uregulowana jedynie zasada przyjaznej podatnikowi wykładni prawa (*in dubio pro tributario*). Według art. 2a o.p.: „Niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika”. Należy jednak zauważyć, że brak uregulowania wprost zasady orzekania na korzyść podatnika co do stanu faktycznego nie oznacza, że obowiązuje norma przeciwna¹⁹. Trzeba zgodzić się z tezą wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 lutego 2018 r., że: „Nie można zawężyć rozumienia zasady *in dubio pro tributario* jedynie do wykładni prawa, ale poprzez treść reguły *in dubio pro reo* należy ją odnosić także do wątpliwości faktycznych”²⁰. Ustawodawca nie wprowadził w art. 2a o.p. ograniczeń odnośnie do przedmiotu postępowania podatkowego, jak to ma miejsce w art. 11 ust. 1 u.p.p., aczkolwiek nie powinno się tego odczytywać jako rozszerzenia zakresu zasady orzekania na korzyść. Przedmiotem postępowania podatkowego jest bowiem w głównej mierze określenie lub

¹⁹ Zob. Interpretacja ogólna Ministra Finansów z dnia 29 grudnia 2015 r., nr PK4.8022.44.2015, Dz. Urz. Min. Fin. z 2016 r., poz. 4.

²⁰ Sygn. akt II FSK 627/16, LEX nr 2466599.

ustalenie zobowiązania podatkowego, definiowanego przez ustawodawcę jako „wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego” (art. 5 o.p.).

Wymaga także wskazania, że art. 11 ust. 2 u.p.p. stanowi o wyłączeniu stosowania zasady przyjaznej interpretacji przepisów, jeśli wymaga tego ważny interes publiczny. W przypadku art. 2a o.p. takiego wyłączenia nie ma. *Prima facie* wydaje się zatem, że zasada orzekania na korzyść podatnika z u.p.p. ma szersze zastosowanie. Należy jednak zauważyć, że w art. 11 ust. 2 u.p.p. ustawodawca egzemplifikuje przypadki ważnego interesu publicznego jako „istotne interesy państwa, a w szczególności jego bezpieczeństwa, obronności lub porządku publicznego”. Prawo podatkowe zawsze jest jednak stanowione przez państwo w interesie publicznym. Z tego względu zgodnie z art. 84 Konstytucji RP: „Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie”. Gdyby zatem ustawodawca w art. 2a o.p. zdecydował się na wprowadzenie analogicznego wyłączenia jak w art. 11 ust. 2 u.p.p., zasada orzekania na korzyść nie miałaby praktycznego przełożenia na sprawy podatkowe.

Zasada przyjaznej wykładni prawa ma pełnić funkcję upraszczającą i objaśniającą przepisy prawa. Gdy zatem treść aktu prawnego prowadzi do wniosków niemających sensu, sprzecznych lub niejednoznacznych, to prawidłowym rozwiązaniem jest wybór znaczenia (normy prawnej), które jest korzystne dla strony. W uchwale z dnia 13 listopada 2012 r. Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że: „[...] w przypadku niejednoznacznego brzmienia przepisu ograniczającego uprawnienia właściciela [...] sąd jest zobligowany do kierowania się dyrektywą *in dubio pro libertate*. Powinien zatem odczytywać przepis w taki sposób, aby ingerencja w treść uprawnienia współwłaścicieli do udziału w zarządzie rzeczą wspólną była jak najmniejsza”²¹. W wyroku z dnia 8 maja 2018 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu wskazał, że „zasada *in dubio pro tributario* nie może być rozumiana w ten sposób, iż w przypadku wątpliwości

²¹ Sygn. akt II OPS 2/12, ONSAiWSA 2013, nr 2, s. 23. Podobnie NSA w Wyroku z dnia 1 czerwca 2016 r., sygn. akt II FSK 1399/14, LEX nr 2051377.

interpretacyjnych organy podatkowe są zobowiązane przyjąć punkt widzenia podatnika. Zasada ta bowiem ma zastosowanie wyłącznie wtedy, gdy wykładnia przepisu prawa przy zastosowaniu wszystkich jej aspektów (językowego, systemowego, funkcjonalnego) nie daje zadowalających rezultatów²². W wyroku z dnia 13 grudnia 2017 r. Trybunał Konstytucyjny zauważył jednak, że o aplikacji zasady nie powinien decydować fakt wystąpienia wątpliwości po stronie określonego podmiotu. Oznacza to, że zasadę orzekania na korzyść należy rozumieć w sposób obiektywny i traktować ją jako jedną z dyrektyw wykładni. „Nieusuwalna wątpliwość” oznaczać będzie tylko taką wątpliwość, która pozostaje aktualna po zastosowaniu reguł interpretacji językowej oraz systemowej. Jeśli nie uzyska się jednoznacznego rezultatu, interpretator musi dokonać wyboru rezultatu najbardziej korzystnego z punktu widzenia sytuacji prawnej jednostki. Interpretator nie może modyfikować otrzymanego rezultatu w oparciu o argumentację funkcjonalną, w tym celowościową, jeżeli prowadziłoby to do pogorszenia sytuacji prawnej jednostki²³.

Oprócz zasady orzekania na korzyść, u.p.p. wprowadza zasadę domniemania uczciwości. Według art. 10 ust. 1 u.p.p. organ kieruje się w swoich działaniach zasadą zaufania do przedsiębiorcy, zakładając, że działa on zgodnie z prawem, uczciwie oraz z poszanowaniem dobrych obyczajów. Domniemanie to podobne jest do domniemania niewinności, o którym mowa w art. 42 ust. 3 Konstytucji RP, zgodnie z którym: „Każdego uważa się za niewinnego, dopóki jego wina nie zostanie stwierdzona prawomocnym wyrokiem sądu”. Podobna zasada została wyrażona w art. 6 ust. 2 *Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności*, sporządzonej w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r.²⁴, zgodnie z którym „Każdego oskarżonego o popełnienie czynu zagrożonego karą uważa się za niewinnego do czasu udowodnienia mu winy zgodnie z ustawą”. W uzasadnieniu projektu u.p.p. wskazano, że „W świetle tej zasady dla organu władzy publicznej przedsiębiorca nie może być podmiotem z samego już założenia podejrzanym, co do którego

²² Sygn. akt I SA/Wr 239/18, LEX nr 2499605. Podobnie WSA w Poznaniu w Wyroku z dnia 7 grudnia 2017 r., sygn. akt I SA/Po 730/17, LEX nr 2416508.

²³ Sygn. akt SK 48/15, OTK-A 2018, nr 2.

²⁴ Dz. U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284 z późn. zm.

suponuje się, że działa bezprawnie, nieuczciwie lub nieetycznie. Organ władzy publicznej musi w dobrej wierze zakładać, że przedsiębiorca przestrzega prawa, szanuje etykę i moralność publiczną oraz postępuje uczciwie w relacjach z innymi przedsiębiorcami, konsumentami i organami władzy. Wszelkie zaś odstępstwa od tej zasady stanowią wymagający przekonującego udowodnienia wyjątek²⁵. Wzruszenie tego domniemania jest oczywiście możliwe. Niemniej to na organie administracyjnym (podatkowym) będzie ciążyło obalenie tego domniemania. Zgodnie z zasadą prawdy obiektywnej (art. 7 k.p.a. oraz art. 122 o.p.) to organ jest obowiązany do podjęcia wszelkich niezbędnych czynności w celu dokładnego wyjaśnienia sprawy.

Zasadę domniemania uczciwości można w sprawach podatkowych utożsamiać z zasadą dobrej wiary podatnika, która została wyrażona w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej na gruncie dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w *sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej*²⁶. W ocenie Trybunału, zwalczanie przestępczości podatkowej, uchylania się od opodatkowania oraz ewentualnych nadużyć jest celem uznanym i wspieranym przez dyrektywę 2006/112. Krajowe organy administracyjne i sądowe powinny odmówić prawa do odliczenia, jeżeli zostanie udowodnione na podstawie obiektywnych przesłanek, że skorzystanie z tego prawa wiązałoby się z celami nieuczciwymi, przestępstwem lub nadużyciem. Według Trybunału, podatnika, który wiedział lub powinien był wiedzieć, że nabywając towar lub usługę, uczestniczy w transakcji stanowiącej element przestępstwa w dziedzinie VAT, należy z punktu widzenia dyrektywy 2006/112 uznać za współnika w tym przestępstwie, niezależnie od tego, czy uzyskuje on korzyści z dalszej sprzedaży owych towarów lub świadczenia usług w ramach dokonywanych przez siebie opodatkowanych transakcji na dalszym etapie obrotu²⁷. W wyroku z dnia 21 czerwca 2017 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu wyjaśnił, że: „Jeżeli

²⁵ Uzasadnienie rządowego projektu u.p.p., druk sejmowy Sejmu VIII kadencji nr 2051, s. 32, <http://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=2051> [dostęp: 24.11.2019].

²⁶ Dz. Urz. UE. L. z 2006 r. Nr 347, s. 1 z późn. zm.

²⁷ Por. np. Wyrok ETS z dnia 6 lipca 2006 r. w *sprawie Kittel i in.*, C 439/04 i C 440/04, EU C 2006, 446.

podmiot gospodarczy podjął wszelkie działania, jakich można od niego w sposób uzasadniony oczekiwać, w celu upewnienia się, że transakcje, w których uczestniczy, nie wiążą się z przestępstwem, czy to w zakresie VAT, czy w innej dziedzinie, może on domniemywać legalność tych transakcji bez ryzyka utraty prawa do odliczenia naliczonego VAT. [...] organy podatkowe stawiając tezę o świadomym uczestnictwie podatnika w oszustwie muszą ją udowodnić. Organy podatkowe nie mogą tracić z pola widzenia sytuacji, która rzeczywiście miała miejsce u podatnika. Samo zaś stwierdzenie cech oszustwa nie może automatycznie generować wniosku o zaistnieniu świadomości u podatnika, zwłaszcza wówczas, gdy pewne okoliczności ustala się u podmiotów gospodarczych z którymi nie stwierdzono żadnych relacji z podatnikiem. [...] w razie wykazania takich okoliczności, które powinny u racjonalnego przedsiębiorcy wywołać uzasadnione podejrzenia organy podatkowe zobowiązane są do poczynienia ustaleń w zakresie dochowania należytej staranności przez podatnika. Zwykła negacja podjętych przez podatnika działań jest niewystarczająca dla pozbawienia podatnika uprawnienia wynikającego z systemu VAT”²⁸.

W art. 12 u.p.p. ustawodawca unormował zasadę budzenia zaufania przez organy władzy publicznej, na którą składają się konstytucyjne zasady proporcjonalności (art. 31 ust. 3 Konstytucji RP), bezstronności (art. 45 ust. 1 oraz art. 153 ust. 1 Konstytucji RP) i równego traktowania (art. 32 Konstytucji RP). Wymienione standardy prawne zostały wyrażone także w europejskim *soft law*. Zgodnie z art. 5 ust. 1 *Kodeksu Dobrej Praktyki Administracyjnej*²⁹: „Przy rozpatrywaniu wniosków jednostek i przy podejmowaniu decyzji urzędnik zapewnia przestrzeganie zasady równego traktowania. Pojedyncze osoby znajdujące się w takiej samej sytuacji są traktowane w podobny sposób”. Według art. 6 ust. 1 tego kodeksu: „W toku podejmowania decyzji urzędnik zapewni, że przyjęte działania pozostaną proporcjonalne do obranego celu. Urzędnik będzie w szczególności unikać ograniczania praw obywateli lub nakładania na nich obciążeń, jeżeli ograniczenia te lub obciążenia byłyby niewspółmierne do celu prowadzonych działań”. Art. 8 ust. 1 stanowi natomiast, że:

²⁸ Sygn. akt I SA/Wr 1341/16, LEX nr 2352603.

²⁹ Decyzja w sprawie *Kodeksu Dobrej Praktyki Administracyjnej*, Dz. U. UE. C. z 2011 r. Nr 285, s. 3.

„Urzędnik jest bezstronny i niezależny. Urzędnik powstrzymuje się od jakichkolwiek arbitralnych działań, które mogłyby mieć negatywny wpływ na sytuację jednostek, jak również od wszelkich form uprzywilejowanego traktowania, bez względu na motywy takiego postępowania”. Podobne regulacje można odnaleźć również w art. 3, art. 4 i art. 5 rekomendacji CM/Rec(2007)7 Komitetu Ministrów dla Państw Członkowskich w sprawie *Dobrej Administracji* z dnia 20 czerwca 2007 r.³⁰

Obowiązek działania organów władzy publicznej w sposób budzący zaufanie ma swoje źródło także w art. 2 Konstytucji RP, wedle którego Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej. Zasada ochrony zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa ma podstawowe znaczenie dla normatywnej treści klauzuli państwa prawnego. Chodzi o to, „aby państwo w stosunku do obywatela zachowywało pewne reguły uczciwości” [Oniszczyk 2000, 47]. Zasada ta oznacza przede wszystkim konieczność ochrony i respektowania praw słusznie nabytych i ochrony interesów w toku³¹, ale obejmuje jednocześnie zakaz tworzenia przez ustawodawcę takich konstrukcji normatywnych, które są niewykonalne, stanowią złudzenie prawa i w konsekwencji jedynie pozór ochrony tych interesów majątkowych, które są funkcjonalnie związane z treścią ustanowionego prawa podmiotowego³². Zasada ochrony zaufania nazywana jest także zasadą lojalności państwa względem obywateli, która wyraża się w takim stanowieniu i stosowaniu prawa, „[...] by nie stawało się ono swoistą pułapką dla obywatela i aby mógł on układać swoje sprawy w zaufaniu, iż nie naraża się na prawne skutki, których nie mógł przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i działań oraz w przekonaniu, iż jego działania podejmowane zgodnie z obowiązującym prawem będą także w przyszłości uznawane przez porządek prawny”³³.

³⁰ „Polski Rocznik Praw Człowieka i Prawa Humanitarnego” 2 (2011), s. 362-72.

³¹ Por. m.in. Wyrok TK z dnia 2 marca 1993 r., sygn. akt K 9/92, OTK 1993, Nr 1, poz. 6.

³² Wyroki TK: z dnia 19 grudnia 2002 r., sygn. akt K 33/02, OTK-A 2002, Nr 7, poz. 97; z dnia 25 listopada 1997 r., sygn. akt K 26/97, OTK 1997, Nr 5-6, poz. 64; z dnia 13 kwietnia 1999 r., sygn. akt K 36/98, OTK 1999, Nr 3, poz. 40.

³³ Wyrok TK z dnia 14 czerwca 2000 r., sygn. akt P 3/00, OTK 2000, Nr 5, poz. 138.

4. Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców jako organ ochrony praw przedsiębiorcy

Konstytucja Biznesu wprowadziła instytucję Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców. Zgodnie z art. 1 ust. 1 u.r.m.ś.p. Rzecznik „stoi na straży praw mikroprzedsiębiorców oraz małych i średnich przedsiębiorców, w szczególności poszanowania zasady wolności działalności gospodarczej, pogłębiania zaufania przedsiębiorców do władzy publicznej, bezstronności i równego traktowania, zrównoważonego rozwoju oraz zasady uczciwej konkurencji i poszanowania dobrych obyczajów oraz słuszych interesów przedsiębiorców”. Na podstawie art. 9 ust. 1 pkt 2, 3, 7 i 9 u.r.m.ś.p., w celu ochrony praw przedsiębiorców, Rzecznik może m.in.:

- 1) występować do właściwych organów z wnioskiem o wydanie objaśnień prawnych, o których mowa w art. 33 u.p.p., jeśli przepisy będące przedmiotem wniosku budzą wątpliwości w praktyce lub ich stosowanie wywołało rozbieżności w rozstrzygnięciach wydawanych przez właściwy organ administracji publicznej;
- 2) informować właściwe organy nadzoru lub kontroli o dostrzeżonych nieprawidłowościach w funkcjonowaniu organów administracji publicznej;
- 3) występować do Naczelnego Sądu Administracyjnego z wnioskami o podjęcie uchwały mającej na celu wyjaśnienie przepisów prawnych, których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych;
- 4) zwrócić się o wszczęcie postępowania administracyjnego, wnieść skargi i skargi kasacyjne do sądu administracyjnego, a także uczestniczyć w tych postępowaniach – na prawach przysługujących prokuratorowi.

Udział Rzecznika w postępowaniach ogólnych administracyjnych oraz podatkowych regulują przepisy działu IV k.p.a.³⁴ Przedsiębiorca może kierować do Rzecznika wnioski o przystąpienie do jego sprawy. Jeśli Rzecznik zdecyduje o udziale w postępowaniu, będą mu przysługiwać prawa strony w postępowaniu ogólnym administracyjnym oraz podatkowym, w szczególności prawo wniesienia odwołania. Rzecznik jest uprawniony do wniesienia sprzeciwu od decyzji ostatecznych, jeżeli przepisy k.p.a. lub przepisy szczególne przewidują wznowienie po-

³⁴ Art. 3 § 1 pkt 2 k.p.a. stanowi, że przepisów k.p.a. nie stosuje się do spraw uregulowanych w o.p. z wyjątkiem m.in. działu IV „Udział prokuratora”.

stępowania, stwierdzenie nieważności decyzji albo jej uchylenie lub zmianę (art. 184 k.p.a.).

5. Ochrona przed zmianą praktyki orzeczniczej organów administracyjnych oraz podatkowych

Dla przedsiębiorcy istotne jest, aby otoczenie prawne było na tyle stabilne, aby mógł on planować i rozwijać swoją działalność gospodarczą. Koncepcja państwa prawnego zakłada konieczność przyjęcia, że działania organów władzy publicznej będą przewidywalne i zgodne z prawem niezależnie od skomplikowania sprawy. Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 10 października 2002 r. zauważył m.in., że ustawodawca powinien tak kształtować normy prawa podatkowego, aby ciężar opodatkowania był możliwy do przewidzenia³⁵. Z tych względów w art. 14 u.p.p. przyjęto, że organ bez uzasadnionej przyczyny nie odstępuje od utrwalonej praktyki rozstrzygnięcia spraw w takim samym stanie faktycznym i prawnym. Taka sama zasada obowiązuje w postępowaniu administracyjnym (art. 8 § 2 k.p.a.). Utrwalona praktyka powinna być zgodna z prawem, akceptowana przez sądy, stabilna, jednolita, ustandaryzowana [Jaśkowska i Wróbel 2018, 159n.]. W *Ordynacji podatkowej* zasada pewności prawa nie została wprost wyrażona. Da się ją jednak wywieść z zasady budzenia zaufania do organów podatkowych (art. 121 § 1 o.p.). Organ podatkowy powinien uwzględnić swoją dotychczasową praktykę orzeczniczą przy wydawaniu decyzji administracyjnych. Uzasadnionym oczekiwaniem podatnika jest bez wątplenia, że jego sprawa zostanie potraktowana w tożsamy sposób jak sprawy innych podatników. W wyroku z dnia 15 maja 2018 r. Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że, „[...] organ nie może odstąpić od utrwalonej praktyki wyłącznie w celu załatwienia jednej sprawy, a równocześnie kontynuować tę praktykę w innych sprawach o takim samym stanie faktycznym i prawnym. Jeżeli natomiast istnieją uzasadnione przyczyny dla odmiennego załatwienia jednej sprawy, to istnienie owych uzasadnionych przyczyn wskazuje na odmienność stanu faktycznego lub prawnego takiej sprawy. Nie można wówczas mówić o związaniu ustaloną

³⁵ Sygn. akt P 6/02, OTK–A 2002, Nr 7, poz. 91.

praktyką załatwiania spraw przez organ, skoro ta praktyka dotyczy spraw o podobnym, ale jednak nie tożsamym stanie faktycznym i prawnym³⁶.

Na gruncie u.p.p. środkami zabezpieczającymi przedsiębiorcę przed zmianami prawa są objaśnienia prawne oraz interpretacje indywidualne. W art. 33 ust. 1 u.p.p. ustawodawca zobowiązał organy władzy publicznej do zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa z zakresu działalności gospodarczej m.in. przez wydawanie objaśnień prawnych. Przedmiotowym obowiązkiem objęci zostali właściwi ministrowie oraz organy, które na podstawie odrębnych przepisów są upoważnione do opracowywania i przedkładania Radzie Ministrów aktów prawnych. W myśl art. 33 ust. 2 u.p.p. organy uprawnione do wydawania objaśnień prawnych mogą zmienić wydane objaśnienia prawne, jeżeli stwierdzą ich nieprawidłowość (np. z orzecnictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej). Zmiana wydanych objaśnień prawnych nie ma jednak wpływu na sytuację przedsiębiorców, którzy wcześniej zastosowali się do objaśnień prawnych w brzmieniu przed ich zmianą. Przedsiębiorca ma prawo również zabezpieczyć swój interes prawny przez wystąpienie z wnioskiem o wydanie interpretacji w sprawie obowiązku świadczenia daniny publicznej lub składek na ubezpieczenia społeczne lub zdrowotne (art. 34 ust. 1 u.p.p.). Wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej może dotyczyć zaistniałego stanu faktycznego, a także zdarzenia przyszłego (art. 34 ust. 2 u.p.p.). Udzielenie interpretacji indywidualnej następuje w drodze decyzji administracyjnej. W treści interpretacji organ musi zawrzeć wyczerpujący opis przedstawionego w treści złożonego przez przedsiębiorcę wniosku stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego oraz wskazanie prawidłowego stanowiska w poddanej pod ocenę organu sprawie (art. 34 ust. 5 u.p.p.). Interpretację indywidualną wydaje się bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 30 dni od dnia wpływu do organu lub państwowej jednostki organizacyjnej kompletnego i opłaconego wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej. Niezrealizowanie obowiązku wydania interpretacji indywidualnej skutkuje uznaniem, że została wydana interpretacja indywidualna stwierdzająca prawidłowość stanowiska przedsiębiorcy przedstawionego we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej. W takim przypadku zastosowanie

³⁶ Sygn. akt II OSK 1105/18, LEX nr 2525972.

będą miały przepisy działu II rozdziału 8a k.p.a. określające instytucję milczącego załatwiania spraw przez organy administracji publicznej (art. 34 ust. 12 u.p.p.).

W art. 35 u.p.p. ustawodawca uregulował konsekwencje prawne wydania objaśnień prawnych oraz interpretacji indywidualnych. Interpretacja nie jest wiążąca dla przedsiębiorcy, niemniej zastosowanie się do niej przez przedsiębiorcę nie może skutkować obciążeniem go sankcjami administracyjnymi, finansowymi lub karami, ani daninami w wysokości wyższej niż wynikające z uzyskanej interpretacji indywidualnej (art. 35 ust. 1 u.p.p.). Podobną ochronę uzyskuje przedsiębiorca poprzez zastosowanie się do objaśnień prawnych lub utrwalonej praktyki interpretacyjnej (art. 35 ust. 4 u.p.p.). Interpretacja indywidualna jest natomiast wiążąca dla organów lub państwowych jednostek organizacyjnych właściwych dla przedsiębiorcy i może zostać zmieniona jedynie w drodze wznowienia postępowania (art. 35 ust. 2 u.p.p.).

Instytucja objaśnień prawnych i interpretacji indywidualnych uregulowana jest także w prawie podatkowym. Zgodnie z art. 14a § 1 o.p.: „Minister właściwy do spraw finansów publicznych dąży do zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe, w szczególności: 1) dokonując ich interpretacji, z urzędu lub na wniosek (interpretacje ogólne), 2) wydając z urzędu ogólne wyjaśnienia przepisów prawa podatkowego dotyczące stosowania tych przepisów (objaśnienia podatkowe) – przy uwzględnieniu orzecznictwa sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej”. Według art. 14b § 1 o.p.: „Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, na wniosek zainteresowanego, wydaje, w jego indywidualnej sprawie, interpretację przepisów prawa podatkowego (interpretację indywidualną)”. Zastosowanie się do objaśnień lub interpretacji nie może szkodzić podatnikowi (art. 14k o.p.) i skutkuje zwolnieniem z obowiązku zapłaty w zakresie wynikającym ze zdarzenia będącego przedmiotem interpretacji (art. 14m o.p.). Podobne skutki wywołują objaśnienia po-

datkowe oraz utrwalona praktyka interpretacyjna organów Krajowej Administracji Skarbowej (art. 14n § 4 o.p.)³⁷.

Zakończenie

Konstytucja Biznesu stanowi normatywne potwierdzenie szczególnej i istotnej roli przedsiębiorcy w polskim demokratycznym państwie prawnym. Stąd istotne stało się zagwarantowanie przedsiębiorcy szczególnej ochrony prawnej. W postępowaniu ogólnym administracyjnym oraz podatkowym ochrona ta przejawia się w przyjęciu przez ustawodawcę szczególnego katalogu zasad ogólnych, który stanowi uzupełnienie obowiązujących już zasad ogólnych w k.p.a. oraz o.p. Z uwagi na normatywny charakter tych zasad organy administracyjne oraz podatkowe obowiązane są do ich respektowania na każdym etapie postępowania ogólnego administracyjnego lub podatkowego. Z perspektywy przedsiębiorcy najważniejsze znaczenie ma uregulowanie zasady orzekania na korzyść co do prawa i stanu faktycznego. Oznacza to, że obecnie w toku postępowania ogólnego administracyjnego oraz podatkowego organy obowiązane są uwzględniać nie tylko interes publiczny, ale także interes prawny przedsiębiorcy. Przestrzeganie praw przedsiębiorcy przez organy administracyjne oraz podatkowe ma zapewnić Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców. Natomiast instytucje objaśnień prawnych oraz interpretacji indywidualnych, będące wyrazem zasady pewności prawa, mają dać podstawy do stabilnego wykonywania działalności gospodarczej.

PIŚMIENNICTWO

- Adamiak, Barbara, i Janusz Borkowski. 2016. *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*. Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck.
- Bigo, Tadeusz. 1960. „Ochrona interesu indywidualnego w projekcie kodeksu postępowania administracyjnego.” *Państwo i Prawo* 3:459-71.

³⁷ Wypada zauważyć, że w sprawach podatkowych krzyżują się kompetencje Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców i Ministra Finansów co do wydawania objaśnień prawa podatkowego. Analizując treść art. 14a § 1 o.p. oraz art. 33 ust 1 u.p.p. należy zatem stwierdzić, że ustawodawca przewidział dwa tryby prawne. Oznacza to, że objaśnienia prawne mogą zostać wydane zarówno na wniosek Rzecznika, jak i z urzędu przez Ministra Finansowa.

- Blicharz, Rafał, i Mirosław Pawełczyk. 2004. „Przedsiębiorca, czyli kto?” *Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego* 3:5-11.
- Dawidowicz, Waclaw. 1983. *Postępowanie administracyjne. Zarys wykładu*. Warszawa: Państwowe Wydawnictwo Naukowe.
- Hauser, Roman, Zygmunt Niewiadomski, i Andrzej Wróbel, red. 2018. *System Prawa Administracyjnego. Publiczne prawo gospodarcze*. T. 8a. Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck, Instytut Nauk Prawnych PAN.
- Iserzon, Emanuel, i Jerzy Starościk. 1970. *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, teksty, wzory i formularze*. Warszawa: Wydawnictwo Prawnicze.
- Jaśkowska, Małgorzata, i Andrzej Wróbel. 2018. *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Kieres, Leon. 2009. „Pojęcie działalności gospodarczej.” W *Administracyjne prawo gospodarcze*, red. Andrzej Borkowski, Adam Chełmoński, Maciej Guziński, i in., 28-92. Wrocław: Kolonia Limited.
- Knysiak-Molczyk, Hanna. 2004. *Uprawnienia strony w postępowaniu administracyjnym*. Kraków: Kantor Wydawniczy Zakamycze.
- Koroluk, Sławomir. 2005. „Cechy działalności gospodarczej w świetle ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.” W *Podjęmowanie działalności gospodarczej w świetle regulacji prawnych*, red. Andrzej Powalowski, i Sławomir Koroluk, 25-41. Bydgoszcz–Gdańsk: Oficyna Wydawnicza Branta.
- Kosikowski, Cezary. 2001. „Pojęcie przedsiębiorcy w prawie polskim.” *Państwo i Prawo* 4:15-32.
- Lang, Wiesław, Jerzy Wróblewski, i Sylwester Zawadzki. 1979. *Teoria państwa i prawa*. Warszawa: Państwowe Wydawnictwo Naukowe.
- Oniszczyk, Jerzy. 2000. *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*. Kraków: Kantor Wydawniczy Zakamycze.
- Powalowski, Andrzej, red. 2007. *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej. Komentarz*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Szydło, Marek. 2002. „Pojęcie przedsiębiorcy w prawie polskim.” *Przegląd Sądowy* 7-8:72-105.
- Włodyka, Stanisław. 1963. „Interes prawny jako przesłanka dopuszczalności zaskarżenia orzeczeń w procesie cywilnym.” *Nowe Prawo* 9:838-937.
- Zdyb, Marian. 1997. *Komentarz do ustawy o działalności gospodarczej*. Bydgoszcz: Oficyna Wydawnicza Branta.

Ochrona przedsiębiorcy w ogólnym postępowaniu administracyjnym i podatkowym

Streszczenie

Niniejszy artykuł porusza zagadnienie ochrony praw przedsiębiorców w toku postępowania ogólnego administracyjnego oraz podatkowego. Konstytucja Biznesu wprowadziła szczególny katalog zasad ogólnych. Dodatkowo została powołana instytucja Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców. W opinii Autora, przyjęte regulacje wskazują wyraźnie na szczególną rolę przedsiębiorcy w demokratycznym państwie prawnym.

Słowa kluczowe: przedsiębiorca, postępowanie administracyjne, postępowanie podatkowe, zasady ogólne

Protection of the Entrepreneur in General Administrative and Tax Proceedings

Summary

This article deals with the issue of protection of entrepreneurs' rights in the course of administrative and tax proceedings. The Constitution of Business has introduced a special catalogue of general principles. Additionally, the institution of the Small and Medium Enterprises Ombudsman has been established. In the opinion of the Author, the adopted regulations clearly indicate the special role of an entrepreneur in a democratic rule of law.

Key words: entrepreneur, administrative proceedings, tax proceedings, general rules

Information about Author: RADOŚLAW BULEJAK, Ph.D., attorney-at-law; Al. Jerozolimskie 93, 02-001 Warszawa, Poland; e-mail: radoslawbulejak@gmail.com; <https://orcid.org/0000-0003-1240-526X>

