

## UŻYCIE PIECZĘCI URZĘDOWEJ PRZEZ ORGANY PODATKOWE

Organy administracji podatkowej jako organy administracji niezespólonej stanowią aparat, przez który działa Skarb Państwa w sprawach wynikających z przepisów prawa podatkowego<sup>1</sup>. Jest to administracja rządowa wyspecjalizowana w ściąganiu danin publicznych tj. podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych. Wykaz organów administracji niezespólonej<sup>2</sup> stanowi załącznik do ustawy o administracji rządowej w województwie<sup>3</sup>.

Zgodnie z art. 16c ustawy o godle, barwach i hymnie Rzeczypospolitej Polskiej oraz o pieczęciach państwowych<sup>4</sup> pieczęcią urzędową jest metalowa, tłoczona pieczęć okrągła zawierająca pośrodku wizerunek orła ustalony dla godła Rzeczypospolitej Polskiej, a w otoku napis odpowiadający nazwie podmiotu uprawnionego do używania urzędowej pieczęci. Określając katalog tych podmiotów ustawa odsyła do katalogu podmiotów zobowiązanych do używania godła. Podmiotami tymi są m.in. organy władzy państwowej, organy administracji rządowej oraz jednostki samorządu terytorialnego i ich organy. Organy administracji podatkowej jako niezespólonej administracji rządowej są zatem uprawnione i zobowiązane do używania pieczęci urzędowych.

Organy podatkowe co do zasady orzekają w formie decyzji, która rozstrzyga sprawę co do jej istoty lub w inny sposób kończy postępowanie w danej instancji, np. decyzja o umorzeniu postępowania. W poszczególnych sprawach wпадkowych, w toku postępowania wydaje się postanowienia. Akty te wydaje się w toku tzw. jurysdykcyjnego postępowania podatkowego. Odrębnym postępowaniem, tzw. uproszczonym jest postępowanie w sprawie wydawania zaświadczeń. Szczególną formą zaświadczenia jest certyfikat rezydencji potwierdzający miejsce zamieszkania lub siedzibę podatnika dla celów podatkowych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Organy podatkowe działają zatem poprzez postanowienia, decyzje oraz zaświadczenia.

Treść decyzji determinuje art. 210 OP, są to: oznaczenie organu podatkowego, data wydania decyzji, oznaczenie strony, powołanie podstawy prawnej, rozstrzygnięcie, uzasadnienie faktyczne i prawne, pouczenie o trybie odwoławczym, jeśli przysługuje oraz podpis z podaniem imienia, nazwiska oraz stanowiska służbowego. Decyzja może także zawierać inne składniki, o ile tak stanowią przepisy prawa podatkowego. Decyzję doręcza się stronie na piśmie. Oznaczenie organu, oznaczenie strony, osnowa decyzji oraz podpis stanowią o byciu prawnym decyzji, a brak któregokolwiek z nich pozbawia pismo charakteru decyzji administracyjnej<sup>5</sup>, to brak pozostałych elementów może stanowić wadę prawną decyzji – istotną lub nieistotną. Wady istotne skutkują możliwością wzruszenia tego aktu w

---

<sup>1</sup> Zgodnie z art. 3 pkt 2) ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja Podatkowa, t.j. Dz. U. z 2005 r. nr 8, poz. 60, z późn. zm., zw. dalej OP, przepisami prawa podatkowego są przepisy ustaw podatkowych, postanowienia ratyfikowanych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz ratyfikowanych przez Rzeczypospolitą Polską innych umów dotyczących problematyki podatkowej, a także przepisy aktów wykonawczych wydanych na podstawie ustaw podatkowych.

<sup>2</sup> Dawniej administracja specjalna.

<sup>3</sup> Por. pkt 2 załącznika do ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o administracji rządowej w województwie, t.j. Dz. U. z 2001 r. nr 80, poz. 872

<sup>4</sup> Ustawa z dnia 31 stycznia 1980 r. o godle, barwach i hymnie Rzeczypospolitej Polskiej oraz o pieczęciach państwowych, t.j. Dz. U. z 2005 r. nr 7, poz. 18, zw. dalej u.g.h. lub ustawą o pieczęciach.

<sup>5</sup> Por. wyrok NSA z 30 lipca 1982 r. (I SA 547/82, niepubl.)

drodze extraordinaryjnych trybów postępowania, nieistotne zaś poprzez rektyfikację (art. 213 OP) i sprostowanie (art. 215 OP) decyzji.

Elementy postanowienia są podobne do elementów decyzji. Inaczej jednak niż w przypadku decyzji – postanowienie może być skierowane do każdego uczestnika postępowania, nie tylko do strony, podstawę prawną stanowi przepis ustawy procesowej, a treść osnowy zawsze dotyczy jakiejś kwestii proceduralnej. Podobnie jak w przypadku decyzji, przepisy prawa podatkowego mogą określać inne elementy postanowienia.

Zaświadczenie wydaje się, jeżeli urzędowego potwierdzenia określonych stanów faktycznych lub stanu prawnego wymaga przepis prawa, a osoba ubiegająca się o zaświadczenie ma w tym interes prawny. Zaświadczenie wydaje się w granicach żądania wnioskodawcy. Potwierdza ono stan faktyczny lub prawny istniejący w dniu jego wydania. Zaświadczenie jest zatem dokumentem urzędowym, o którym mowa w art. 194 § 1 OP. Dokumenty urzędowe sporządzone w formie określonej przepisami prawa przez powołane do tego organy władzy publicznej stanowią dowód tego, co zostało w nich urzędowo stwierdzone. Zauważyć przy tym należy, iż zaświadczenie jest formą, w której może zostać sporządzony dokument urzędowy, przepisy prawa nie określają jednak, jakie elementy powinno ono zawierać.

Ustawa o pieczęciach nakłada na organy administracji rządowej obowiązek posługiwania się pieczęciami urzędowymi, z drugiej strony jednak przepisy proceduralne nie określają, w jakich okolicznościach odciski pieczęci mają być tłoczone – w tym zakresie odsyłają do przepisów szczególnych prawa materialnego, które mogą określać dodatkowe elementy aktu stosowania prawa. Obecnie brak jest takich norm prawa materialnego, które uznawałyby odcisk pieczęci za obligatoryjny element decyzji.

Organy administracji podatkowej zobowiązane są zatem do używania pieczęci na podstawie przepisów prawa administracyjnego ustrojowego, które nie może wywoływać skutków prawnych na zewnątrz aparatu administracji. Brak zamieszczenia odcisku pieczęci na akcie administracyjnym nie może rozstrzygać o jego bycie, ani wpływać na kształtowanie praw i obowiązków podatnika.

Inaczej jest w przypadku zaświadczeń wydawanych według określonego wzoru – w przepisanej przez prawo formie. Jeżeli wzór zawiera tzw. miejsce pieczęci (m.p.), to brak jej odcisku stanowi jego wadę. Z uwagi na funkcję jaką pełni pieczęć – znaku autentyfikacyjnego i poświadczenia wiarygodności dokumentu, zaświadczenie wydane bez odcisku pieczęci nie powinno wywierać skutku prawnego. Również decyzja wydawana wg określonego wzoru bez wymaganego prawem odcisku pieczęci będzie zawierała wadę. W przypadku decyzji jednak będzie to wada nieistotna, o tym czy dany akt jest decyzją i jakie są podstawy jego wzruszenia wyraźnie rozstrzygają przepisy prawa. Decyzja zatem będzie ważna nawet mimo braku wspomnianego odcisku i jako taka może funkcjonować w obrocie prawnym.

Przystawienie pieczęci jest czynnością materialno-techniczną. W tym kontekście należy patrzeć na uzupełnienie braku jej odcisku na zaświadczeniu. Organ wezwany do zaniechania naruszenia prawa ustrojowego winien po sprawdzeniu treści wadliwego zaświadczenia brak ten uzupełnić lub wydać nowe zaświadczenie. Inaczej następuje uzupełnienie decyzji – służą temu rektyfikacja oraz sprostowanie.

Rektyfikacja następuje w drodze decyzji. Może jej żądać strona w ciągu 14 dni od dnia doręczenia. Odmowa uzupełnienia decyzji następuje w drodze postanowienia. Organ podatkowy z urzędu dokonuje sprostowania lub uzupełnienia decyzji w każdym czasie. Zakres przedmiotowy rektyfikacji został jednak ograniczony do rozstrzygnięcia, prawa do odwołania, wniesienia co do decyzji powództwa do sądu powszechnego lub skargi do sądu administracyjnego i sprostowania co do zamieszczonego w decyzji pouczenia w tych kwestiach. Katalog ten stanowi enumeratywne wyliczenie przypadków w których może być

zastosowany ten tryb. Nie jest zatem możliwe uzupełnienie decyzji o odcisk pieczęci w drodze rektyfikacji.

Również tryb, o którym mowa w art. 215 OP zdaje się nie być właściwym do uzupełnienia braku odcisku pieczęci. Organ podatkowy bowiem może, z urzędu lub na żądanie strony, prostować w drodze postanowienia błędy rachunkowe oraz inne oczywiste omyłki w wydanej przez ten organ decyzji. O ile oczywistym jest, że odcisk pieczęci nie może być uznany za błąd rachunkowy, to wątpliwości nasuwa zakwalifikowanie wskazanej wady do oczywistych omyłek. Wątpliwości rozstrzyga jednak orzecznictwo. W wyroku z 24 września 1998 r. Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że przez błędy pisarskie i rachunkowe oraz inne oczywiste omyłki w decyzji należy rozumieć takie wadliwości, jak zastosowanie w sposób oczywisty mylnej pisowni, opuszczenie liter w wyrazie, błąd w działaniu matematycznym lub inne tego rodzaju omyłki<sup>6</sup>. Interpretacja tych pojęć powinna brać pod uwagę ich potoczne znaczenie<sup>7</sup>. Trudno uznać, iż nieprzystawienie pieczęci przez urzędnika na wydawanej decyzji jest omyłką, stanowi to raczej jego niedopatrzenie. Omyłka odnosi się do treści decyzji, a nie do czynności materialno-technicznych związanych z jej wydawaniem.

Stwierdzić zatem należy, iż postępowanie podatkowe nie przewiduje trybu właściwego do uzupełnienia braku odcisku pieczęci na decyzji. Nie przewiduje prawnych konsekwencji takiego braku. *In dubio pro reo*, nie może wada ta nieść ze sobą ujemnych skutków dla adresata decyzji.

Naczelnik urzędu skarbowego jest także organem właściwym do prowadzenia egzekucji z obowiązków o charakterze pieniężnym zgodnie z art. 19 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji<sup>8</sup>, szczególnie zaś do prowadzenia postępowań w sprawach niewykonania zobowiązań podatkowych. Czynności egzekucyjne podejmowane są przez urząd skarbowy lub działającego w jego imieniu poborcę skarbowego<sup>9</sup>. Wierzycielem w tym postępowaniu może być w odniesieniu do obowiązków wynikających z decyzji lub postanowień organów administracji rządowej i samorządowej właściwy do orzekania organ I instancji (wójt, burmistrz, prezydent miasta, naczelnik urzędu skarbowego, naczelnik urzędu celnego i in.).

Jeżeli organ egzekucyjny jest jednocześnie wierzycielem, a obowiązek ma charakter pieniężny, postępowanie jest prowadzone wyłącznie w oparciu o tytuł wykonawczy i ewentualnie decyzję podatkową. W pewnych sytuacjach nie ma obowiązku doręczania podatnikowi decyzji przed wszczęciem postępowania egzekucyjnego, o czym mowa w art. 35 § 2 pkt 2) Ordynacji podatkowej. Zakres i treść egzekucji określa właśnie tytuł wykonawczy, będący dokumentem urzędowym<sup>10</sup>. Katalog elementów, które powinien zawierać tytuł wykonawczy zawiera art. 27 EgzAdmU, który w pkt. 7 wskazuje na obowiązek umieszczenia daty wystawienia tytułu, podpisu z podaniem imienia, nazwiska i stanowiska służbowego podpisującego oraz odcisk pieczęci urzędowej wierzyciela. Wierzyciele, którzy na mocy odrębnych przepisów nie zostali upoważnieni do korzystania z pieczęci urzędowej, mogą jej używać dla oznaczenia tytułów wykonawczych oraz zarządzeń zabezpieczenia.

---

<sup>6</sup> I SA 1521/97 – LEX 44599

<sup>7</sup> Wyrok NSA OZ w Lublinie z 13 marca 1998 r. I SA/Lu 1091/96 – LEX 33532

<sup>8</sup> Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, **Dz. U. nr poz., zw. dalej EgzAdmU**

<sup>9</sup> Art. 1a pkt 9 EgzAdmU

<sup>10</sup> Wyrok NSA OZ we Wrocławiu z 25 października 1996 r. I SAB/Wr 1/96, niepubl.: „Tytuł wykonawczy, będący podstawą egzekucji administracyjnej jest jedynie dokumentem urzędowym niezbędnym do wszczęcia i prowadzenia tegoż postępowania. Dokument ten nie jest zatem decyzją administracyjną w rozumieniu przepisów kodeksu postępowania administracyjnego, jak i nie staje się taką decyzją nawet w sytuacji, gdy przed wszczęciem postępowania nie wykonano decyzji (...)”.

Organ egzekucyjny bada z urzędu dopuszczalność egzekucji administracyjnej, nie jest natomiast legitymowany do badania jej zasadności i wymagalności obowiązku. Oznacza to, iż organ egzekucyjny bada jedynie pod kątem formalnym tytuł wykonawczy. Jeżeli natomiast jest on jednocześnie wierzycielem i wystawia tytuł wykonawczy, z oczywistych względów organ nie sprawdza, czy tytuł ten spełnia wymogi określone w art. 27 § 1 i 2 EgzAdmU.

Postępowanie egzekucyjne daje zobowiązanemu (egzekutowi) możliwość obrony w drodze środka prawnego o szczególnej charakterystyce, właściwego dla tego właśnie postępowania<sup>11</sup>, jakim jest zarzut. Zarzut może być oparty wyłącznie na podstawach określonych w art. 33 EgzAdmU, a zatem także na wskazaniu braków formalnych tytułu wykonawczego, czyli na uchybieniach z art. 27 wskazanej ustawy. Brak któregośkolwiek z elementów tytułu, określonych we wskazanym przepisie stanowi jego nieusuwalny brak formalny. Zarzut jako niedewolutywny środek prawny rozpoznaje organ egzekucyjny, nie powoduje on także zawieszenia postępowania. Po otrzymaniu ostatecznego postanowienia wierzyciela w sprawie jego stanowiska lub postanowienia o niedopuszczalności zgłoszonego zarzutu, organ egzekucyjny wydaje postanowienie w sprawie zgłoszonych zarzutów – jeżeli zarzuty są uzasadnione – o umorzeniu postępowania egzekucyjnego albo o zastosowaniu mniej uciążliwego środka egzekucyjnego. W przypadku braków formalnych tytułu wykonawczego wydanie postanowienia o zastosowaniu środka mniej uciążliwego wydaje się być bezzasadne. Organ egzekucyjny ma zatem obowiązek umorzyć postępowanie egzekucyjne, które miałyby być prowadzone w oparciu o wadliwy tytuł wykonawczy. W takiej sytuacji, dla prowadzenia egzekucji niezbędne jest wydanie nowego tytułu wykonawczego, nie zawierającego braków formalnych, w wszczętym na nowo postępowaniu.

Znaczenie pieczęci urzędowej w funkcjonowaniu administracji podatkowej w Polsce nie jest jednolite i jest zależne od prowadzonego postępowania. O ile w przypadku postępowania jurysdykcyjnego brak odcisku pieczęci co do zasady jest wadą nieistotną aktu stosowania prawa, to w przypadku postępowania uproszczonego skutkuje nieważnością zaświadczenia, w egzekucji administracyjnej zaś jest już na tyle istotną wadą formalną, że prowadzi do umorzenia postępowania. Mimo iż podstawa prawna tłoczenia może wynikać z przepisu prawa procesowego lub materialnego, to jednak ustrojowe prawo administracyjne nakłada na organy administracji podatkowej obowiązek używania pieczęci. Zdaje się, iż obowiązek ten istnieje w stosunku do każdego aktu o władczym charakterze podejmowanym przez organy podatkowe.

---

<sup>11</sup> Por. M. Szubiakowski, *Postępowanie administracyjne – ogólne, podatkowe, egzekucyjne i przed sądami administracyjnymi*, pr. zbior. pod red. M. Wierzbowskiego, Warszawa 2006, s. 370