

Umowa o współdziałanie na tle umów w administracji

Agreements within the framework of public administration

Streszczenie

Przedmiotem analizy niniejszego artykułu jest próba odpowiedzi na pytanie dotyczące charakteru umowy o współdziałanie, badanej z perspektywy umów zawieranych w administracji publicznej. W tym celu autorka przeanalizowała umowy w administracji, stanowiące jedną z form działania administracji publicznej. W tym zakresie przedstawione zostały występujące poglądy doktryny nauki administracji co do miejsca i kwalifikacji umów zawieranych w prawie administracyjnym. Wskazane na ich tle wątpliwości w zakresie cech charakterystycznych umów w administracji zostały następnie poddane rozważaniom w odniesieniu do umowy o współdziałanie. Dokonanie charakterystyki nowej umowy wprowadzonej do polskiego prawa podatkowego, finalnie doprowadza autorkę do przyjęcia publicznoprawnego charakteru umowy o współdziałanie.

Słowa kluczowe: umowy w administracji, umowa o współdziałanie, współdziałanie w prawie podatkowym

Abstract

The object of the analysis carried out in this paper is formed by the attempt to make a finding on the issue of the nature of the co-operative compliance agreement, reviewed from the point of view of agreements concluded within the framework of public administration. To that end,

the author has reviewed the agreements concluded within the framework of administration that constitute one of the forms through which the public administration operates. In that regard, the extant views of the learned writing in administrative sciences on the place and the nature of agreements concluded within the remit of administrative law have been recalled here. Against the background of those views, the discrepancies regarding the features of the agreements within the framework of administration have been subjected to further study as regards the co-operative compliance agreement. Finally, making a finding on the nature of the new agreement introduced in the Polish tax law has led the author to declare a public-law nature of the co-operative compliance agreement.

Keywords: agreements within the framework of public administration; co-operative compliance agreement; co-operative compliance in the scope of tax law

1. Wstęp

Umowa w polskim porządku prawnym, co do zasady, kojarzy się ze sferą prawa prywatnego. Jednakże coraz częściej, w gałęzi prawa publicznego, ustawodawca podejmuje próby wprowadzania form konsensualnych. Umowy te charakteryzują się innymi cechami niż umowy ze sfery prawa prywatnego, niezmiennie jednak ich budowa czy charakter prawny są porównywane i odnoszone do tradycyjnych umów ze sfery cywilnoprawnej. Takie działania wynikają z przyjętego powszechnie kryterium podziału na prawo prywatne i prawo publiczne.

Od dłuższego czasu silniejszy akcent kładzie się na takie formy działania administracji, pozwalające na zmianę dotychczasowych ról, w których współwystępują strony stosunków administracyjnoprawnych. Ich głównym skutkiem ma być zwiększenie efektywności wykonania wypracowanego przez strony rozwiązania. Dobrym przykładem tzw. miękkiej formy działania jest wprowadzona do Kodeksu postępowania administracyjnego mediacja administracyjna¹.

¹ Art. 96a-art. 96n ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. - Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 735 ze zm.), dalej: k.p.a.

Powodem podjęcia tematyki określonej w tytule stało się wprowadzenie do ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa² Działu II B zatytułowanego „Współdziałanie”, który w rozdziale I reguluje umowę o współdziałanie. Obowiązujące współdziałanie, jako *novum* w polskim porządku prawnym, wymaga podjęcia próby określenia jej charakteru prawnego, w tym odpowiedzi na pytanie, czy umowa o współdziałanie to umowa o charakterze bardziej cywilno- czy bardziej publicznoprawnym. Rozważania nad charakterem umowy o współdziałanie będą stanowiły główny cel niniejszego opracowania. Jest to tym bardziej uzasadnione, że umowa o współdziałanie uregulowana w ordynacji podatkowej jest zawierana między podatnikiem a organem podatkowym, a dotychczas umowy o takim przedmiocie i między tymi stronami nie były zawierane.

Dokonanie charakterystyki umowy o współdziałanie będzie poprzedzone prześledzeniem dotychczasowych poglądów doktryny i orzecznictwa odnoszących się do umów występujących na gruncie prawa publicznego-administracyjnego, tzw. umów publicznoprawnych. Z uwagi na to, że ustawodawca posługuje się formą umowy, zostaną wskazane także cechy umów cywilnoprawnych, oraz zasady stosowane w czasie powstawania i realizacji zobowiązania wynikających z gałęzi prawa cywilnego. Dotychczas mimo jasnych głosów doktryny nie została skodyfikowana przez ustawodawcę umowa publicznoprawna, a i w tej materii co do jej charakteru poglądy wyrażane w literaturze nie są jednolite, podjęta w niniejszym opracowaniu próba zakotwiczenia umowy o współdziałanie będzie dodatkowo utrudniona, bowiem sprawa podatkowa nie jest typową sprawą administracyjną.

2. Umowa w prawie administracyjnym

Umowa w administracji jako forma działania administracji, a także możliwość jej zastosowania w doktrynie znalazła swoje miejsce stosunkowo dawno³. W dotychczasowej literaturze wykształciło się kilka kierunków rozumienia umowy w administracji i określenia jej statusu.

² T.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm., dalej: o.p.

³ J.S. Langrod, *Instytucje prawa administracyjnego, Zarys części ogólnej*, Kraków 2003, s. 313-314.

Pierwszy z nich sprowadza się do stwierdzenia, że umowy zawierane w obszarze administracji są nadal umowami prawa cywilnego, z tym że jedną ze stron umowy pozostaje organ administracji publicznej⁴. W tym kierunku wprost wskazuje się, że stosunki zobowiązaniowe w administracji mają charakter prywatnoprawny, tym samym negując istnienie w polskim prawie administracyjnym umów innych niż cywilnoprawne. W opozycji do powyższego pojawiają się stanowiska odmienne. J. Wyporska-Frankiewicz w umowach cywilnoprawnych zawieranych w administracji dostrzega tak znaczny nacisk prawa publicznoprawnego, że *de facto* powstaje nowy model umowy, jaką jest umowa administracyjnoprawna⁵. Drugi kierunek to istnienie umowy publicznoprawnej *sensu stricto*, w sytuacji gdy regulacja kontraktu jest zupełna w tym sensie, że nie wymaga odwołania się wprost do pojęć z zakresu prawa cywilnego, tj. gdy wszystkie nieuregulowane w umowie kwestie, od zdolności prawnej i zdolności do czynności prawnych, na wadach oświadczeń woli i zasadach wykonywania zobowiązań będą regulowane poza kodeksem cywilnym⁶. Trzeci kierunek to ujęcie umowy w administracji jako umowy mieszanej, regulowanej zarówno przez elementy prawa cywilnego, jak i prawa administracyjnego⁷. Do chwili obecnej umowa publicznoprawna nie doczekała się uregulowania ustawowego i nadal znajduje swoje miejsce jedynie w poglądach doktryny, które bazując na rozwiązaniach wprowadzonych w innych państwach, poszukują umów publicznoprawnych funkcjonujących w praktyce w polskim porządku prawnym⁸.

⁴ Tak W.J. Jaworski, *Nauka prawa administracyjnego. Zagadnienia ogólne*, Warszawa 1924, s. 174 [za:] L. Staniszevska, *Zagadnienia konstrukcyjne umów publicznoprawnych*, „Studia Prawa Publicznego” 2019, nr 3, s. 142.

⁵ J. Wyporska-Frankiewicz, *Publicznoprawne formy działania administracji o charakterze dwustronnym*, Warszawa 2010, s. 237 i n.

⁶ P. Stec, *Umowy w administracji. Studium cywilnoprawne*, Warszawa 2013, s. 114.

⁷ Z. Cieślak, *Umowa administracyjna w państwie prawa*, Kraków 2004, s. 83-84.

⁸ W prawie niemieckim w § 54 ustawy o postępowaniu administracyjnym zawarta jest definicja umowy publicznej: „Stosunek prawny z zakresu prawa publicznego może być w drodze umowy zawarty, zmieniony lub zniesiony (umowa publicznoprawna), o ile nie stoją temu na przeszkodzie przepisy prawa. W szczególności organ administracyjny może zamiast wydawania aktu administracyjnego zawrzeć umowę publicznoprawną z podmiotem, do którego kierowany

Pojęcie umowy publicznoprawnej dla zdecydowanej większości autorów opracowań związane jest ze wspólnym wykonywaniem zadań lub też przekazywaniem albo powierzaniem wykonywania zadań z zakresu administracji publicznej. Wskazuje się na przepisy prawa administracyjnego jako podstawę prawną do ich zawarcia, a także miejsce regulacji zasad i trybu ich zawierania. Stroną tych umów są z reguły organy administracji publicznej, zaś realizacja postanowień jest zagwarantowana środkami administracyjnoprawnymi. Istotnym elementem pozostaje wyłączona kognicja sądów powszechnych do rozpatrywania ewentualnych sporów wynikłych na tle realizacji zawartej umowy⁹.

Z powyższego, krótkiego przeglądu stanowisk wyrażanych przez przedstawicieli doktryny wynika brak jednolitości, tak w wyodrębnieniu umowy publicznoprawnej jako instytucji odrębnej od umowy cywilnoprawnej, jak i samego rozumienia, jakie działania administracji publicznej takimi umowami będą. W tym miejscu należy również zauważyć, że w obrębie dwustronnych form działania administracji występują obok siebie pojęcia umowy publicznoprawnej oraz umowy administracyjnej. W literaturze przedmiotu został sformułowany pogląd, według którego umowy administracyjne są umowami publicznymi w sensie węższym, ich stroną jest np. jednostka samorządu terytorialnego czy przedsiębiorstwo, w przeciwieństwie do szerokiego ujęcia umowy publicznoprawnej, do której zalicza się umowy międzynarodowe¹⁰. Płynność dwustronnych form działania administracji, tj. porozumień, umów publicznych i umów administracyjnych, powoduje trudność w jednoznacznej kwalifikacji wskazanych form. W literaturze przedmiotu można wyróżnić stanowiska,

były akt administracyjny” (tłumaczenie za B. Dolnickim, *Umowa publicznoprawna w prawie niemieckim*, „Państwo i Prawo” 2001, z. 3 s. 79). „Umowa publiczna w prawie niemieckim polega zatem na tym, że tworzy, przekształca bądź też znosi stosunki zaliczane do prawa publicznego, oddziałując tym samym na porządek publiczny, w celu zrealizowania zadań publicznych, albo w celu zobowiązania organu do wydania aktu administracyjnego w zamian za zobowiązanie się do świadczenia, albo w celu określenia uprawnień lub obowiązków obywatela” (J. Wyporska-Frankiewicz, *op. cit.*, s. 235).

⁹ A. Błaś, J. Boć, *Umowy publicznoprawne*, [w:] J. Boć, *Prawo administracyjne*, Wrocław 2005, s. 362-366.

¹⁰ Tak Z. Cieślak, *op. cit.*, s. 101-102.

które do umów administracyjnych zaliczają zarówno porozumienia administracyjne, jak i ugody administracyjne. W sposób ścisły umowy w administracji i porozumienia administracyjne kwalifikuje B. Dolnicki¹¹. Z kolei M. Wierzbowski wskazuje na podobieństwo umowy i porozumienia, jednak wyraźnie porozumienia od umów odcina¹². Niezależnie od wskazanych odmiennych stanowisk trzeba przyznać rację J. Zimmermannowi, że rozwój form dwustronnego lub wielostronnego działania jawi się jako kwestia przyszłości i istnieją obszary, w których formy te powinny mieć duże znaczenie¹³.

W prawie administracyjnym funkcjonują również tzw. „czyste” umowy cywilnoprawne stosowane przez organy administracji publicznej, które w takim wypadku występują jako podmiot prawa cywilnego, w szczególności jako podmiot praw majątkowych, wykonujący zadania w zakresie zarządu majątkiem, odpowiednio państwowym lub samorządowym. Umowa cywilna, będąca jednocześnie prawną formą działania administracji, różni się zatem od umów cywilnych, które nie mają takiego charakteru, przede wszystkim tym, że regulowana jest nie tylko przepisami prawa cywilnego, ale także przepisami prawa administracyjnego¹⁴. Umowa cywilna jako prawna forma działania administracji wykazuje swoją przydatność dla działań administracji dopiero, gdy jest doprecyzowana przepisami prawa administracyjnego, które stanowią jej ukierunkowanie na realizację zadań publicznych¹⁵. Ta forma działania administracji będzie stanowić tło prowadzonych rozważań, wespół z wypracowaną doktrynalnie umową administracyjną, a to poprzez wykazanie odmienności i cech wspólnych występujących wobec umowy o współdziałanie.

¹¹ B. Dolnicki, *op. cit.*, s. 86.

¹² M. Wierzbowski, A. Wiktorowska, *Prawne formy działania administracji*, [w:] M. Wierzbowski, Z. Cieślak, J. Jagielski, J. Lang, M. Szubiakowski, A. Wiktorowska, *Prawo administracyjne*, Warszawa 2006, s. 289.

¹³ J. Zimmermann, *Prawo administracyjne*, Warszawa 2016, s. 429.

¹⁴ J. Lemańska, *Umowa administracyjnoprawna a umowa cywilnoprawna*, [w:] I. Skrzydło-Niżnik, P. Dobosz, D. Dąbek, M. Smaga (red.), *Instytucje współczesnego prawa administracyjnego. Księga jubileuszowa prof. J. Filipka*, Kraków 2001, s. 421-422.

¹⁵ J. Wyporska-Frankiewicz, *op. cit.*, s. 231.

3. Cechy umów w administracji

Wyodrębnienie umów w administracji związane jest z poszukiwaniem niewładczych form działania administracji, które same w sobie mają doprowadzić do realizacji zadań publicznych. Jedną z takich form działania administracji jest umowa znana z prawa cywilnego, z tym że jej treść i sposób wykorzystania jest w znacznym stopniu normowany przepisami prawa administracyjnego. Niezależnie jednak od stopnia tej ingerencji umowy te będą zawsze umowami cywilnymi, a nie administracyjnymi¹⁶. Umowa cywilnoprawna nie może zastąpić umowy administracyjnej, gdyż jej istota nie odpowiada stosunkom administracyjnym. Czasem jednak w działaniach ustawodawcy można odnotować tak daleką ingerencję umów cywilnoprawnych na potrzeby prawa administracyjnego, że faktycznie czyni z takiej umowy namiastkę umowy administracyjnej¹⁷. Umowy publicznoprawne służą bowiem realizacji celu publicznego, a podmiot, który zostanie włączony w ich realizację, na podstawie zawartej umowy ma gwarantować ich odpowiednią jakość. Źródła umów zawieranych w administracji poszukujemy w przepisach powszechnie obowiązującego prawa i to zarówno samej możliwości jej zawarcia, jak i przedmiotu umowy. Umowa publicznoprawna jako odmienna od prawnej formy działania administracji – umowy cywilnej – znalazłaby swój wyraz w sytuacji, gdy podmiot administrujący wraz z administrowanym mocą umowy określiliby wzajemne uprawnienia i obowiązki, czy też jej mocą organ byłby zobowiązany do wydania aktu administracyjnego określonej treści¹⁸.

Zgodnie z poglądem J. Lemańskiej, będącej zwolenniczką jednolitego wyodrębnienia kategorii działania administracji w postaci umowy administracyjnej, jej przedmiotem pozostaje realizacja zadań publicznych. Ta sama autorka wskazuje na wysoki stopień uregulowania elementów umowy administracyjnej przepisami prawa administracyjnego, z występującą przewagą elementów publicznoprawnych, które stanowią pierwsze namacalne cechy odróżniające umowę publicznoprawną od

¹⁶ *Ibidem*, s. 243.

¹⁷ *Ibidem*, s. 432-433.

¹⁸ *Ibidem*, s. 244.

umowy cywilnoprawnej¹⁹. Patrząc przez pryzmat źródła prawa tworzącego umowę, należy rozdzielić normy bezwzględnie obowiązujące przypisane prawu administracyjnemu i normy dyspozycyjne, charakterystyczne dla prawa cywilnego. Z umową zawieraną przez administrację będziemy mieli zatem do czynienia wtedy, gdy przepis prawa na to zezwala. To z kolei powoduje konieczność pochylenia się nad pojęciem właściwej prawu cywilnemu autonomii woli stron.

Autonomia woli stron jest naczelną zasadą prawa cywilnego. W powszechnym rozumieniu oznacza się swobodą ukształtowania treści łączących strony stosunków prawnych. Rozumiana jest jako możliwość „przyznanej przez prawo kompetencji dokonywania czynności prawnych, która obejmuje nie tylko możliwość decydowania o dokonaniu czynności prawnej (...) ale także o wyborze rodzaju czynności (...), wyborze formy czynności, określeniu jej treści, a w stosunkach umownych także wyborze kontrahenta”²⁰. Autonomia woli stron wyraża się również w prawie do podjęcia inicjatywy podmiotu zmierzającego do zawarcia umowy, która na gruncie prawa prywatnego przysługuje w równym stopniu każdej ze stron.

W tak określonym rozumieniu autonomia przede wszystkim daje możliwość stronom dowolnego kształtowania stosunku prawnego, którego inicjatorem pozostaje sama strona. Ta ostatnia kwestia jest inaczej ukształtowana w prawie publicznym, bowiem sama inicjatywa stron nie będzie wystarczająca do podjęcia działania przez organ. W literaturze wskazuje się, że w przypadku umów w administracji zasadniczo uprawnienie do skutecznego prawnie zainicjowania procedury zmierzającej do zawarcia umowy należy do podmiotu publicznego²¹. Oczywiście istnieją również umowy, w których z inicjatywą może wystąpić jednostka, czy też takie, w których ustawodawca wprost nie wskazuje inicjatora.

¹⁹ J. Lemańska, *op. cit.*, s. 422.

²⁰ M. Safjan, *Zasady prawa cywilnego*, [w:] *idem* (red.), *System Prawa Prywatnego*, t. 1. *Prawo cywilne część ogólna*, Warszawa 2012, s. 277-280.

²¹ P. Stec, *Umowa w administracji publicznej a zasada autonomii woli*, [w:] M. Thorz, E. Halavach (red.), *W kierunku sprawnego państwa. Publicznoprawne instrumenty kształtowania polityki społecznej i gospodarczej*, Częstochowa 2008, s. 118.

W prawie publicznym strony nie mają wyboru w zakresie kształtu umowy, do zawarcia której dążą. Kształtowanie treści umowy jest z kolei wyrazem zasady swobody umów. Treść umowy, jej zawartość, jest bowiem niejako założona, czy też narzucona w ramach norm bezwzględnie obowiązujących. Zatem swoboda ta podlega znacznemu ograniczeniu. W tym miejscu zaznaczyć należy, że swoboda umów powinna być również rozpatrywana w zakresie możliwości modyfikacji zawartej już umowy. O ile taka możliwość w prawie cywilnym nie budzi wątpliwości i jest wprost uregulowana, o tyle nie ma jednoznacznej odpowiedzi co do możliwości takiej modyfikacji i jej zakresu w prawie publicznym.

Charakteryzując umowy w administracji, należy również zwrócić uwagę na ich zakres podmiotowy. Po jednej ze stron zawsze musi występować organ administracji publicznej. Podmiot ten ma zdecydowanie silniejszą pozycję. W przypadku umów publicznoprawnych wskazuje się, że układ podmiotowy powinien dotyczyć jedynie tych umów, w których stroną jest podmiot administracji wspólnie ze stroną toczącego się postępowania²². Podsumowując tę część rozważań, należy przyjąć, że umowa publicznoprawna (administracyjna), żeby móc uzyskać taki status, powinna przede wszystkim w zakresie przedmiotu zmierzać do realizacji zadań publicznych wynikających z prawa administracyjnego. Powinna być zawierana przez organ administracji jako jedna ze stron umowy, a nadto spory z niej wynikające winny być poddane pod kognicję sądów administracyjnych.

Przedstawiony powyżej wybrany katalog cech umów zawieranych w administracji wskazuje, że w każdym przypadku braku jednoznacznego wskazania przez ustawodawcę problematyczne będzie określenie charakteru zawieranej umowy. Zbieżność obu regulacji, umowy cywilnoprawnej i umowy administracyjnej, zawsze będzie rodziła pytania o dopuszczalne granice ingerencji organu, dopuszczalną treść umowy, czy też środki prawne służące ochronie strony niebędącej organem administracji. Podobnych problemów nie unikną strony umowy o współdziałanie.

²² J. Wyporska-Frankiewicz, *op. cit.*, s. 246.

4. Umowa o współdziałanie w prawie podatkowym

Ukazanie prawnych dwustronnych form działania w obrębie prawa administracyjnego miało na celu ukazanie problemów związanych z zarówno z klasyfikacją, jak i zastosowaniem tych niewładczych form, a także z opisaniem potrzeb, które doprowadziły do wykształcenia się w pokrewnej gałęzi prawa konsensualnych form działania administracji. Umowa o współdziałanie jest uregulowana w odrębnej gałęzi prawa, jaką jest prawo podatkowe.

Prawo podatkowe do jakiegoś czasu było traktowane jako filar prawa finansowego. Jednakże z uwagi na przedmiot normowania budowę norm, cechy stosunków społecznych regulowanych przez te normy, sposób regulacji tych stosunków, cel, w jakim zostały ustanowione, wyodrębnienie osobnej gałęzi prawa podatkowego stało się niezaprzeczalne. Wyodrębnienie do osobnej gałęzi prawa jest również widoczne w procesach stosowania prawa podatkowego z uwagi na wyszczególniony system organów czy procedurę podatkową. Prawo podatkowe należy do prawa publicznego i jest powiązane z prawem administracyjnym, z którego się wywodzi, jego celem jest realizacja interesu publicznego, wyrażającego się w celach fiskalnych opodatkowania. Z uwagi na korzenie prawa podatkowego proceduralnie prawo to należy do grupy procedur administracyjnych, charakteryzujących się nierównorzędnością podmiotów stosunku podatkowoprawnego. Dominującą rolę odgrywa organ administracji podatkowej, który dodatkowo w procesie stosowania prawa podatkowego występuje w podwójnej roli – jest podmiotem materialnoprawnego stosunku zobowiązaniowego, a równocześnie podmiotem kształtującym sytuację prawną podatnika lub innego podmiotu w drodze władczej i jednostronnej. Z kolei w stosowaniu prawo podatkowe ma za zadanie ustalenie konsekwencji prawnych ustalonego stanu faktycznego, gdy tymczasem w prawie administracyjnym, co do zasady, chodzi o regulowanie stanów faktycznych mających nastąpić w przyszłości. Warto zaznaczyć odmiennością jest również technika ustalania należności podatkowej, która w przypadku prawa podatkowego

nie zawsze kończy się wydaniem decyzji podatkowej - w przypadku dokonywania samowymiaru decyzja ta może w ogóle nie zostać wydana²³.

Przedmiot prawa podatkowego, jakim są stosunki zachodzące między władzą publiczną a jednostką, przesądza jednocześnie o metodzie regulacji prawnej. „W prawie podatkowym, inaczej niż w wielu innych gałęziach prawa nie ma możliwości dokonania wyboru metody regulacji prawnej – administracyjno- bądź cywilnoprawnej. Ze względu na nieekwiwalentność świadczenia podatkowego zastosowanie znajduje wyłącznie administracyjnoprawna metoda regulacji oparta na władztwie i podporządkowaniu. Metoda regulacji determinuje pozycję podmiotów stosunków prawnych w prawie podatkowym, w szczególności zaś stosunków zobowiązaniowych”²⁴.

Tych kilka uwag natury ogólnej pozostaje niezbędnych, żeby właściwie określić odmienności, które miały wpływ na ukształtowanie umowy o współdziałanie. Odmienności te wynikają właśnie z samej gałęzi prawa, w której umowa funkcjonuje. Porównując umowy w administracji z umową o współdziałanie, już w tym miejscu wskazać należy, iż rozbieżności wynikają z samego źródła regulacji. Inne pozostają zadania do realizacji wynikające z każdej gałęzi prawa. W aspekcie procesowym sprawa podatkowa kończy się wydaniem rozstrzygnięcia związanego z daniną publiczną i zawsze jest sprawą bezsporną. Spór podatkowy ma charakter wertykalny, gdyż dotyczy relacji między stroną lub stronami postępowania podatkowego a organem podatkowym prowadzącym to postępowanie²⁵, w przeciwieństwie do sprawy administracyjnej, która może być sporna lub bezsporna. W obu rodzajach spraw widać wyraźnie zróżnicowanie pozycji prawnej uczestników, ze zdecydowaną dominacją organu administracji i organu podatkowego. Ta jednostronność ma być łagodzona właśnie za pomocą dwustronnych działań, w których organy stają się partnerami dla stron postępowania, zamiast zachowywać pozycję zależności.

²³ R. Mastalski, [w:] R. Mastalski, E. Fojcik-Mastalska (red.), *Prawo finansowe*, Warszawa 2013, s. 164.

²⁴ R. Mastalski, *op. cit.*, s. 163.

²⁵ A. Gorgol, *Prawne aspekty kodyfikacji procedur podatkowych*, [w:] P. Smoleń, W. Wójtowicz (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2015, s. 142.

Umowa o współdziałanie została wprowadzona ustawą z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych²⁶. Jest ona elementem programu współdziałania (*co-operative compliance*), którego wdrożenie według OECD może odbywać się w trzech różnych formach²⁷. Najpopularniejszą z nich jest umowa – porozumienie zawarte pomiędzy organem administracji podatkowej i podatnikiem. Głównym filarem, na którym została osadzona ta forma współpracy, jest jej dobrowolność. Innymi słowy obie strony w ramach przyznanych przez prawo uprawnień mogą współpracować, czy też – jak to określił ustawodawca – współdziałać jedynie wtedy, gdy obie będą wyrażały taką wolę.

W pierwszej kolejności należy zastanowić się, czy umowa o współdziałanie odpowiada współdziałaniu, w językowym rozumieniu tego słowa. Współdziałanie jest formą rzeczownikową czasownika współdziałać, które oznacza działać, pracować wspólnie z kimś, wspólnie z kimś brać udział w jakiejś akcji²⁸. Z prawnego punktu widzenia współdziałanie można określić jako zespół czynności mających na celu osiągnięcie określonej sytuacji, którą może być wspólne przedsięwzięcie lub czynność prawna kształtująca treść stosunku prawnego między stronami²⁹. Pierwszą i naczelną zasadą określającą współdziałanie jest zasada dobrowolności. W założeniu współdziałanie zakłada równorzędną sytuację prawną jego podmiotów – a więc brak stosunku nadrzędności i podległości organizacyjnej³⁰. W podobny sposób jest rozumiane współdziałanie we wprowadzonej regulacji, tj. „pogłębiona współpraca pomiędzy podatnikiem i Krajową Administracją Skarbową mająca na celu podjęcie wspólnego wysiłku dla zapewniania prawidłowości rozliczeń

²⁶ Dz. U. z 2019 r., poz. 2200.

²⁷ Pierwszą jest jednostronne oświadczenie lub deklaracja organu administracji, drugą karta przyjęta wspólnie przez lub w imieniu wszystkich interesariuszy lub formalne lub nieformalne indywidualne porozumienie między organem podatkowym a podatnikiem.

²⁸ W. Doroszewski (red.), *Słownik języka polskiego*, <https://sjp.pwn.pl/doroszewski/wspoldzialac;5518239.html> [dostęp 13.12.2021 r.].

²⁹ Zob. L. Kieres, *Związki i porozumienia komunalne*, „Samorząd Terytorialny” 1991, nr 10, s. 4.

³⁰ Zob. Z. Leoński, *Formy współdziałania w samorządzie terytorialnym*, „Samorząd Terytorialny” 1995, nr 4, s. 56.

podatkowych³¹. Istota umowy o współdziałanie została określona w treści art. 20s § 2 o.p., zgodnie z którym umowa o współdziałanie służy zapewnieniu przestrzegania przez podatnika przepisów prawa podatkowego w warunkach przejrzystości podejmowanych działań oraz wzajemnego zaufania i zrozumienia między organem podatkowym a podatnikiem, przy uwzględnieniu charakteru prowadzonej przez podatnika działalności. Ustawodawca, określając cele programu, wskazuje na zapewnienie wsparcia największym podatnikom, zainteresowanym prawidłowym realizowaniem obowiązków podatkowych, którego skutek ma przejawiać się w postaci pewności i stabilności wpływów do budżetu państwa poprzez zapewnienie terminowej wpłaty należności podatkowych, w prawidłowej wysokości, bez konieczności prowadzenie długotrwałych i kosztownych sporów.

Przedstawiając w pierwszej części niniejszego artykułu formy działania administracji, czy to w postaci umów cywilnoprawnych, czy umów administracyjnych, zaznaczyć trzeba, że w tych przypadkach obie strony stosunku prawnego miały względnie zbliżony wpływ na treść podejmowanego aktu, czy też treści podejmowanych działań, dodatkowo nie było pomiędzy nimi stosunku zależności. Przedstawione umowne formy działań administracji miały, co do zasady, na celu w ramach współdziałania dwóch samodzielnych podmiotów wypracować rozwiązanie, które zastąpi jednostronny akt administracyjny. W przypadku umowy o współdziałanie wprowadzonej do Ordynacji podatkowej, która również pozostaje dwustronną formą działania, jej celem jest nadal nie tyle ingerencja w wynik ewentualnego postępowania podatkowego, co próba braku jego całkowitej inicjacji poprzez współpracę, która doprowadzi do prawidłowych rozliczeń podatkowych. W prawie podatkowym ustawodawca zdecydował się na wprowadzenie formy konsensualnej daleko wcześniej niż etap postępowania podatkowego. Ustawodawca wychodzi z propozycją możliwości ustalenia i rozwiązania spornych

³¹ Druk nr 3788, Rządowy projekt ustawy o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych, <https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/druk.xsp?nr=3788> [dostęp 13.12.2021 r.].

kwestii na etapie ich powstawania. Dopiero gdy współpraca stron nie przyniesie pożądanego efektu, strony ze stosunku równorzędności wejdą w stosunek podległości. Instrumentem zapewniającym ustalenie rozwiązania w kwestiach spornych pozostają porozumienia podatkowe. Przy użyciu tej formy organ zdecydowanie szybciej będzie wyrażał swoje stanowisko, a podatnik będzie mógł je przyjąć lub, w razie prezentowania stanowiska odmiennego, będzie mógł skorzystać z powszechnych instytucji uregulowanych przez Ordynację podatkową. Katalog spraw, w których możliwe jest zawarcie porozumienia, pozostaje otwarty i został określony w art. 20zb o.p. Na ich podstawie organ i podatnik będą uzgadniali wszelkie kwestie związane ze stosowaniem prawa podatkowego.

5. Umowa o współdziałanie – charakterystyka

Zakres podmiotowy umowy o współdziałanie jest ograniczony. Po jednej stronie – organu – występuje Szef Krajowej Administracji Skarbowej, a po drugiej stronie – podatnik. Jednakże nie każdy podatnik będzie miał możliwość zawarcia umowy o współdziałanie. Ustawodawca na chwilę obecną zdecydował się na ograniczenie podmiotowe jedynie do podatników, u których wartość przychodu wykazana w zeznaniu, o którym mowa w art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, w poprzednim roku podatkowym przekroczyła równowartość 50 000 000 euro, przeliczonych na złote według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski w ostatnim dniu roboczym roku kalendarzowego poprzedzającego rok złożenia wniosku. Zawężenie podmiotowe jest przez ustawodawcę uzasadniane w ten sposób: „że to właśnie te podmioty dokonują najczęściej agresywnej optymalizacji podatkowej, ponieważ ekonomiczna «opłacalność» optymalizacji podatkowej wzrasta wraz z kwotą dochodów, których ma ona dotyczyć. Wynika to przede wszystkim z konieczności poniesienia, często znacznych, kosztów obsługi całego procesu. Na ich poniesienie mogą sobie pozwolić przede wszystkim duże przedsiębiorstwa. Stawia to je tym samym w uprzywilejowanej pozycji w stosunku do pozostałych podatników pod względem możliwości realizowania

agresywnej optymalizacji podatkowej. Natomiast Program pozwala na zmniejszenie lub nawet zniwelowanie opłacalności agresywnego planowania podatkowego poprzez zapewnienie gwarancji pewności prawa podatkowego w czasie rzeczywistym, co w długoterminowej perspektywie czasowej może być dla podatnika bardziej opłacalne niż ryzykowny udział w optymalizacji³². Z uwagi na schemat procedury zawarcia umowy i warunki, jakie musi spełnić podmiot ubiegający się o zawarcie umowy, zawężenie kręgu podmiotowego pozostaje uzasadnione. Nadto wskazać trzeba, iż przyjęta regulacja jest programem pilotażowym. W zależności od osiągniętych efektów może stać się przyczyną rozszerzenia tej formy współpracy również na inne grupy podatników. W tym miejscu zaznaczyć również należy, że wola zawarcia umowy występująca po stronie podatnika nie będzie wystarczająca do możliwości żądania jej zawarcia. Jak wskazuje sam ustawodawca w uzasadnieniu do projektu ustawy: „podatnikom nie będzie przysługiwać uprawnienie do zawarcia umowy, tj. nie będą mogli w oparciu o przepisy prawa domagać się od organu podatkowego jej zawarcia. To, czy organ podatkowy wejdzie w szczególną relację z podatnikiem, czy też nie, pozostawać będzie w sferze władzy dyskrecjonalnej organu. Jednocześnie na zasadach ogólnych – po to, by nie naruszać zaufania podatników do władzy publicznej oraz by zachować zasadę bezstronności i równego traktowania – organ powinien kierować się spójną polityką w zakresie traktowania podatników, także w odniesieniu do decyzji, czy i z kim (z jakim podmiotem) zostanie zawarta umowa o współdziałanie. Symetrycznie, organ podatkowy nie będzie mógł domagać się od podatnika wstąpienia w tę relację oraz przyjęcia na siebie szczególnych obowiązków z tym związanych. Nie będzie mógł także wywodzić negatywnych dla podatnika konsekwencji z faktu, że ten nie jest zainteresowany zawarciem umowy o współdziałanie³³. Z wnioskiem o zawarcie umowy może wystąpić sam podatnik, co wprost wynika z art. 20s § 1 o.p., ale mimo braku wyraźnego wskazania w ustawie z wnioskiem

³² Druk nr 3788; Rządowy projekt ustawy o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych, <https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/druk.xsp?nr=3788.y> [dostęp 13.12.2021 r.].

³³ *Ibidem*.

tym wystąpić może również organ. W tym ostatnim wypadku, jak wskazano w uzasadnieniu do ustawy, podatnik musi wyrazić zgodę na rozpoczęcie wstępnego audytu podatkowego, która w takim wypadku jest traktowana jako wniosek o podpisanie umowy³⁴.

Warunkiem ustawowo określonym do spełnienia wymagany po stronie podatnika, który może rozpocząć proces inicjowania procedury zawarcia umowy, jest uzyskanie pozytywnej opinii z audytu wstępnego, ale tylko w sytuacji, gdy wstępna ocena podatnika dokonana przez Szefa KAS wykaże konieczność jego przeprowadzenia. W innym wypadku, tj. gdy ocena ryzyka podatkowego będzie na poziomie zadowalającym, audyt wstępny nie będzie przeprowadzany. Procedura audytowa opisana jest w art. 20 zg i nast. o.p. Wynikiem audytu jest opinia pozytywna albo zalecenia wskazujące, jakie czynności podatnik powinien podjąć w celu usunięcia stwierdzonych w ramach tego audytu nieprawidłowości, wraz z uzasadnieniem, albo opinia negatywna. Wynik audytu warunkuje zawarcie umowy. W przypadku negatywnego wyniku audytu następuje odmowa zawarcia umowy, a od wydanej odmowy podatnikowi nie będzie przysługiwało odwołanie. W tym miejscu należy zauważyć, że przepis stanowi, iż umowa o współdziałanie może być zawarta z podatnikiem, który otrzymał pozytywną opinię z audytu wstępnego. Takie sformułowanie przepisu pozwala również organowi na brak zawarcia umowy o współdziałanie, mimo wydania pozytywnej opinii. Po stronie podatnika owa możliwość powinna być szczególnie rozważona. Podatnik decydując się na rozpoczęcie procedury prowadzącej do zawarcia umowy o współdziałanie, musi wykazać się pełną transparentnością podatkową. Zainicjowanie procedury prowadzącej do zawarcia umowy rodzi po stronie podatnika obowiązek ujawnienia istotnych dla niego informacji. Organ na etapie audytu wstępnego może żądać wszystkich dokumentów, które jego zdaniem będą potrzebne do oceny sytuacji podatkowej podatnika objętego umową o współdziałanie. Natomiast mimo uzyskania pozytywnej opinii z audytu istnieje prawdopodobieństwo

³⁴ *Ibidem.*

odmowy zawarcia umowy. Ustawodawca wprowadzonym zapisem nie wykluczył takiej możliwości. Z uwagi na formę sporządzenia odmowy – na piśmie wraz z uzasadnieniem – założył również, że w ten sposób wypełni nierówność, jaka pojawia się w aspekcie autonomii woli stron, czy też osłabi dyskrecjonalność władzy organu podatkowego, w przypadku gdy podatnik ma wolę zawarcia umowy, a druga strona – organ – z przyczyn dla niej uzasadnionych takiej woli nie ma. W tym aspekcie przejawia się władztwo organu podatkowego i zależność, która wypacza istotę równości stron stosunku cywilnoprawnego i tym samym w znaczącym stopniu wpływa na przypisanie publicznoprawnego charakteru umowy o współdziałanie. Powyższe stanowisko znajduje również oparcie w poglądach doktryny: „Przepis ten (art. 20s § 5 o.p. przypis własny) jednocześnie można zakwalifikować jako dodatkowe potwierdzenie charakteru prawnego umowy o współdziałanie. Jest to niewątpliwie czynność będąca umową, jednakże charakterystyczna dla stosunków cywilnoprawnych zasada swobody kontraktowej została zastąpiona kompetencją do odmowy zawarcia tej umowy przez Szefa KAS. (...) Sformułowanie ogólnie kompetencji do odmowy zawarcia umowy dla Szefa KAS jedynie z obowiązkiem wskazania przyczyn takiej odmowy jest rozwiązaniem odbiegającym nieco od charakteru czynności nazwanej umowa o współdziałanie”³⁵.

Podatnik wnioskując o zawarcie umowy musi wykazać się transparentnością bez gwarancji zawarcia umowy. Brak pewności co do zawarcia umowy jest dodatkowo potęgowany brakiem możliwości odwołania się od wydanej odmowy. W zakresie nieuregulowanym przepisami Działu II B zgodnie z odesłaniem z art. 20zr o.p. stosuje się odpowiednio wybrane przepisy z postępowania podatkowego. W odesłaniu tym ustawodawca wprost wyłączył zasadę dwuinstancyjności. Jak wskazywano w pierwszej części niniejszego opracowania, kryterium poddania rozstrzygnięciu sporów powstałych na tle realizacji umów zawieranych przez organy administracyjne, czy to sądowi powszechnemu,

³⁵ P. Borszowski, A. Halasz, K. Kopyściańska, M. Kopyściański, *Umowa o współdziałanie i porozumienia podatkowe*, Warszawa 2021, s. 36.

czy administracyjnemu, było jedną z determinant określających charakter prawny umów zawieranych na gruncie prawa administracyjnego. Stosując ten sam wyznacznik na gruncie prawa podatkowego, należy się zastanowić, z jakiej instytucji ochronnej będzie mógł skorzystać podatnik w takim wypadku, ale również w innych sytuacjach spornych wynikłych na etapie realizacji umowy o współdziałanie. W tym zakresie ustawodawca milczy. Posiłkując się wypracowaną praktyką prawa administracyjnego, czy też finansowego, można próbować poszukiwać środków ochrony na podstawie treści art. 3 § 2 pkt 4 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi³⁶. W literaturze przykładowo wskazuje się na możliwość zastosowania katalogu sytuacji stanowiących podstawę odmowy zawarcia umowy przez Szefa KAS, czy też w przyszłości posłużenie się środkiem legislacyjnym będącym określeniem nieostrym czy nawet klauzulą generalną dla szerokiego wskazania sytuacji stanowiących podstawę do zastosowanie kompetencji do odmowy zawarcia takiej umowy³⁷.

Odkodowując status prawny umowy o współdziałanie, należy również przyrzeć się, jak kształtowana jest autonomia woli stron i stanowiąca jej składnik zasada swobody umów na tle umowy o współdziałanie. Jak wyżej wskazano, ograniczona jest swoboda wyboru kontrahenta, a ograniczenie wyboru kontrahenta odnosi się do obu stron umowy. Istotnym ograniczeniem poddana jest również swoboda w wyborze formy zawarcia umowy, czy też czasu jej trwania. Zgodnie z art. 20t o.p. umowa o współdziałanie jest obligatoryjnie zawierana w formie pisemnej na czas nieokreślony. W zakresie swobody ukształtowania treści umowy ustawodawca zdecydował się jedynie na ogólne sformułowanie, że jej treść zawierać będzie „ustalenia stron niezbędne dla prawidłowej realizacji warunków umowy, w tym szczegółowe określenie praw i obowiązków stron wynikających z zawartej umowy, oraz sposób informowania się o osobach upoważnionych do kontaktu między stronami tej umowy”. Katalog obowiązków nałożonych na podatnika został określony w art.

³⁶ T.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 2325.

³⁷ P. Borszowski (*et al.*), *op. cit.*, s. 37.

20u o.p. Po stronie organu podatkowego – Szefa KAS – ustawodawca nie posługuje się wprost słowem „obowiązki”, a jedynie w art. 20v o.p. stanowi o czynnościach Szefa KAS w ramach umowy o współdziałanie, co również wskazuje na nierównorzędność pozycji stron umowy. Wzór umowy o współdziałanie został określony i udostępniony potencjalnym zainteresowanym³⁸. Zawarte w nim szczegółowe zapisy niewynikające wprost z przepisów omawianego rozdziału II B o.p., ukazują, jak zdaniem administracji skarbowej współpraca ta ma przebiegać. Na gruncie prawa administracyjnego funkcjonujące wzorce umowne wydawane są co do zasady na podstawie rozporządzenia, które w treści zawiera określony wzorzec³⁹. W przypadku umowy o współdziałanie brak podstawy normatywnej do wydania przyjętego wzorca, a mimo to treść umowy została w sposób jednostronny ukształtowana i niejako narzucona kontrahentowi umowy. W chwili obecnej są prowadzone procedury związane z weryfikacją podmiotów, które zgłosiły chęć przystąpienia do programu, dopiero w następstwie ich przejścia będzie można ustalić, w jakim zakresie dopuszczalna będzie modyfikacja przyjętego wzorca. W tym miejscu warto również zwrócić uwagę, że zakres treści umowy o współdziałanie został określony w art. 20t § 2 o.p. z którego wynika, że umowa ma zawierać uregulowania niezbędne dla prawidłowej realizacji warunków umowy. W tym kontekście należy się zatem zastanowić, czy uregulowania wskazanego wzorca wypełniają pojęcie niezbędności i na ile są one elastyczne. W odniesieniu do tego ostatniego zwraca uwagę zawarta klauzula o możliwości dokonywania zmian w umowie, co jak wskazywano wyżej, wpływa na zwiększenie swobody w kształtowaniu treści umowy. Nie mniej istotne, a warte odnotowania są również klauzule, które w ogóle nie wynikają z przepisów Działu II B, jak choćby określony termin wypowiedzenia umowy po stronie organu podatkowego. Wskazane okoliczności mogą być odczytywane jako obraz

³⁸ <https://www.podatki.gov.pl/media/6200/za%C5%82%C4%85cznik-nr-3-wz%C3%B3r-umowy-o-wsp%C3%B3l%C5%82dzianie.pdf> [dostęp 13.12.2021 r.].

³⁹ Przykład takiego wzorca zawiera ustawa z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, t.j. Dz. U. z 2020 poz. 1057 ze zm.

jednostronności w działaniu organu podatkowego. W tym zakresie przyjąć należy, że takie rozwiązanie powoduje, iż swoboda kształtowania umowy o współdziałanie pozostaje ograniczona, nie tylko przez przepisy ustawowe tworzące ramy współdziałania, ale również przez zapisy zaproponowanego wzorca.

W sprawach nieuregulowanych do umowy stosuje się wybrane przepisy z działu IV rozdziału 1 z wyłączeniem art. 127, rozdziałów 5 i 10, oraz art. 168, art. 172, art. 173 i art. 175-177 o.p. Zarówno w ustawie, jak i w zaproponowanym wzorcu brak jakiegokolwiek odesłania do przepisów Kodeksu cywilnego, co jednak nie przesądza o braku możliwości posługiwania się posiłkowo wybranymi regulacjami prawa prywatnego. W tym miejscu należy zasygnalizować, że wymaga rozważenia, które instytucje prawa cywilnego mogłyby znaleźć zastosowanie, bądź też do których instytucji kodeksu cywilnego należałoby sięgnąć, dokonując wykładni, czy rozstrzygając kwestie sporne, np. w zakresie sposobu liczenia terminów wypowiedzenia umowy. Z uwagi jednak na ramy niniejszego artykułu poruszane zagadnienia staną się przedmiotem osobnej publikacji.

6. Podsumowanie

Zaproponowany przez ustawodawcę model współdziałania jawi się jako idealny model współpracy, w którym organ podatkowy staje się partnerem dla podatnika, a jego głównym zadaniem pozostaje wspomaganie drugiej strony umowy w należyтым wykonywaniu zobowiązań podatkowych. Ukształtowany w ten sposób obraz współdziałania występującego w Ordynacji podatkowej odpowiada jego językowej istocie. Jednakże wymaga to zmiany i odejścia od dotychczasowej roli, w której występował organ podatkowy. Jego zaangażowanie i doradztwo winno być na tyle znaczące, aby podatnik, który decyduje się na pełną transparentność w zakresie podejmowanych działań, odczuwał realne wsparcie w prowadzeniu działalności. „Umowa o współdziałanie wprowadza do polskiego systemu prawa podatkowego innowacyjną formę relacji z podatnikiem opartą na dobrowolności i współpracy, gdzie nie są

potrzebne środki przymusu ani dodatkowe gwarancje przestrzegania praw obu stron, dlatego nie ma konieczności stosowania standardowych procedur przewidzianych do rozstrzygania różnych kwestii mogących budzić wątpliwości na gruncie prawa podatkowego⁴⁰. Przyjęty model z założenia ma mieć charakter odformalizowany, jednak określone przez ustawodawcę ramy wyraźnie sugerują, że ten „luz” jest sztywno ujęty w ramy ustawowe. W związku z dokonaną analizą przyjęć należy publicznoprawny model zaproponowanej umowy o współdziałanie. W analizowanym przypadku forma jest przyjęta jedynie na potrzeby prawa podatkowego, a użycie pojęcia umowy czy porozumienia nie powinno być decydujące. Istotą przyjętej kwalifikacji charakteru publicznoprawnego są strony i cel zawarcia umowy – realizacja celu fiskalnego, co jednak nie wyklucza odwołań czy porównań do prawa prywatnego.

Umowa, jako akt dwustronny, wiążący interesy stron w ramach określenia wzajemnych zobowiązań, pozostaje wciąż instytucją, dodo sięgania po którą organy podatkowe nie są przyzwyczajone. Rosnąca popularność form konsensualnych szczególnie w pokrewnych gałęziach prawa powoduje, że instytucji umowy jako formy współpracy między organem podatkowym i podatnikiem należy poświęcać coraz więcej uwagi, wypracowując modele, które będą odpowiedzią na potrzeby zmieniającego się rynku, w tym rosnącej chęci prawidłowego i pozbawionego przymusu wypełniania zobowiązań podatkowych.

Określając cechy umowy o współdziałanie i wskazując na różnice w stosunku do tradycyjnej umowy cywilnoprawnej, trzeba przyjąć, iż zaproponowana przez ustawodawcę umowa jest umową, w którą zdecydowanie ingeruje ustawodawca poprzez przepisy Działu II B ustawy Ordynacja podatkowa. Wykazane różnice konstrukcyjne nie pozwalają przyjąć, iż na gruncie umowy o współdziałanie mamy do czynienia tożsamością co do formy cywilnoprawnej. Dlatego też próbując odkodować charakter prawny umowy, przyjęto dominację elementów

⁴⁰ Druk nr 3788; Rządowy projekt ustawy o rozstrzygnięciu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych <https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/druk.xsp?nr=3788> [dostęp 13.12.2021 r.].

publicznoprawnych. Pomimo swobody przyznanej stronom, choćby w zakresie przystąpienia do współpracy, widać wyraźnie silniejszą pozycję po stronie organu podatkowego. Praktyczny wymiar nowej instytucji jest w fazie kształtowania, w jaki sposób do nowej roli podejść organy podatkowe i czy postulaty wzajemnego zaufania i otwartości obu stron zostaną zrealizowane, praktyka pokaże.

BIBLIOGRAFIA

Literatura

Błaś A., Boć J., *Umowy publicznoprawne*, [w:] J. Boć (red.), *Prawo administracyjne*, Wrocław 2005.

Borszowski P., Halasz A., Kopyściańska K., Kopyściański M., *Umowa o współdziałanie i porozumienia podatkowe*, Warszawa 2021.

Cieślak Z., *Umowa administracyjna w państwie prawa*, Kraków 2004.

Dolnicki B., *Umowa publicznoprawna w prawie niemieckim*, „Państwo i Prawo” 2001, z. 3.

Gorgol A., *Prawne aspekty kodyfikacji procedur podatkowych*, [w:] P. Smoleń, W. Wójtowicz (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2015.

Jaworski W.J., *Nauka prawa administracyjnego. Zagadnienia ogólne*, Warszawa 1924.

Kieres L., *Związki i porozumienia komunalne*, „Samorząd Terytorialny” 1991, nr 10.

Langrod J.S., *Instytucje prawa administracyjnego. Zarys części ogólnej*, Kraków 2003.

Lemańska J., *Umowa administracyjnoprawna a umowa cywilnoprawna*, [w:] I. Skrzydło-Niżnik, P. Dobosz, D. Dąbek, M. Smaga (red.), *Instytucje współczesnego prawa administracyjnego. Księga jubileuszowa prof. J. Filipka*, Kraków 2001.

Leoński Z., *Formy współdziałania w samorządzie terytorialnym*, „Samorząd Terytorialny” 1995, nr 4.

Mastalski R., [w:] R. Mastalski, E. Fojcik-Mastalska (red.), *Prawo finansowe*, Warszawa 2013.

Safjan M., *Zasady prawa cywilnego*, [w:] M. Safjan (red.), *System Prawa*

Prywatnego, t. 1. *Prawo cywilne część ogólna*, Warszawa 2012.

Staniszewska L., *Zagadnienia konstrukcyjne umów publicznoprawnych*, „*Studia Prawa Publicznego*” 2019, nr 3.

Stec P., *Umowa w administracji publicznej a zasada autonomii woli*, [w:] M. Thorz, E. Halavach (red.), *W kierunku sprawnego państwa. Publicznoprawne instrumenty kształtowania polityki społecznej i gospodarczej*, Częstochowa 2008.

Stec P., *Umowy w administracji. Studium cywilnoprawne*, Warszawa 2013.

Wierzbowski M., Wiktorowska A., *Prawne formy działania administracji*, [w:] M. Wierzbowski, Z. Cieślak, J. Jagielski, J. Lang, M. Szubiakowski, A. Wiktorowska, *Prawo administracyjne*, Warszawa 2006.

Wyporska-Frankiewicz J., *Publicznoprawne formy działania administracji o charakterze dwustronnym*, Warszawa 2010.

Zimmermann J., *Prawo administracyjne*, Warszawa 2016.

Akty prawne

ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz. U. z 2021 r., poz. 735 ze zm.)

ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2020 r., poz. 1325 ze zm.)

ustawa z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (Dz. U. z 2019 r., poz. 2200)

ustawa z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (t.j. Dz. U. z 2020 poz. 1057 ze zm.)

Inne materiały

W. Doroszewski (red.), *Słownik języka polskiego*, <https://sjp.pwn.pl/doroszewski/lista>
Druk nr 3788; Rządowy projekt ustawy o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych
<https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/druk.xsp?nr=3788>

<https://www.podatki.gov.pl/media/6200/za%C5%82%C4%85cznik-nr-3-wz%C3%B3r-umowy-o-wsp%C3%B3l%C5%82dzia%C5%82anie.pdf>