

# Problemy implementacji prawa europejskiego do prawa krajowego w postępowaniu przed organami podatkowymi

## 1. Wstęp

Organy podatkowe stoją obecnie przed niezwykle trudnym zadaniem. Oprócz obowiązującego i stosowanego dotychczas prawa podatkowego krajowego, na horyzoncie pojawiły się nowe porządki prawne: prawo podatkowe europejskie oraz prawo podatkowe międzynarodowe. Skomplikowanemu procesowi inkorporacji do wewnętrznego systemu prawa podatkowego „obcych” porządków prawnych nie sprzyjają: dynamicznie zmieniające się ustawodawstwo krajowe, brak dostatecznego wykształcenia urzędników państwowych (którzy nie są merytorycznie przygotowani, aby podczas interpretowania zdarzeń prawnych zmierzyć się z trzema porządkami prawnymi) oraz często nieprecyzyjna implementacja dyrektyw unijnych.

Wszystko to może prowadzić do istotnych problemów podczas procesu wykładni prawa podatkowego. Należy pamiętać, że błędna interpretacja prawa „obcego” lub też jej brak, mogą prowadzić często do wydania decyzji pozornie zgodnej z prawem wewnętrznym, lecz sprzecznej z prawem europejskim lub międzynarodowym.

Tematem niniejszego komentarza będzie przedstawienie głównych zagadnień związanych z prawem podatkowym europejskim oraz w mniejszym stopniu z prawem międzynarodowym, zarys relacji pomiędzy tymi porządkami prawnymi a prawem polskim oraz główne problemy związane ze stosowaniem „zewnętrznych” przepisów podczas procesu wykładni wewnętrznego prawa podatkowego.

## 2. Europejskie prawo podatkowe – pojęcie, przesłanki i cele harmonizacji

Nie budzi wątpliwości, że z dniem 1 maja 2004 r. Polska, przystępując do Unii Europejskiej, poszerzyła swój system prawa o prawo unijne. Na porządek prawny UE

(*acquis communautaire*) składają się tzw. prawo pierwotne oraz prawo wtórne (pochodne). Źródłem prawa pierwotnego są traktaty ustanawiające Wspólnotę Europejską, a także traktaty zmieniające i uzupełniające, zawierane pomiędzy państwami należącymi do Wspólnoty. Co do zasady, charakteryzują się one bezpośrednią stosowalnością<sup>1</sup>.

Głównym zadaniem Wspólnoty Europejskiej jest zapewnienie harmonijnego, zrównoważonego i trwałego rozwoju gospodarczo-społecznego. Zadanie to jest realizowane przez wiele działań, między innymi poprzez ustanowienie wspólnego rynku oraz unii gospodarczej i walutowej<sup>2</sup>. Jako że prawo wspólnotowe ma ścisły związek z urzeczywistnianiem idei rynku wspólnotowego, konieczna jest harmonizacja na tym polu. Prawo wspólnotowe nie reguluje bowiem systemu podatkowego Unii Europejskiej – odnosi się ono jedynie do poszczególnych jego kwestii i w tym znaczeniu ma charakter regulacji szczątkowej<sup>3</sup>. Ponieważ prawo europejskie nie ma charakteru prawa wyłącznego oraz kompletnego, państwa członkowskie nie zrezygnowały ze swoich regulacji prawnych, lecz inkorporowały do nich „obcy” porządek prawny, zobowiązując się przy tym do dokonywania wykładni prawa wewnętrznego w zgodzie z prawem unijnym.

W związku z powyższym należy stwierdzić, że poziom harmonizacji poszczególnych rodzajów podatków jest uzależniony od realizacji celów Unii Europejskiej. Przesądza to o tym, że proces ten jest mniej zaawansowany w odniesieniu do podatków bezpośrednich aniżeli pośrednich.

Generalnie, harmonizację można określić jako swojego rodzaju kompromis między stanem pożądanym a tym, co dało się rzeczywiście osiągnąć bez nadmiernego naruszania kompetencji narodowych w sferze podatkowej. Zgodnie z art. 93 traktatu ustanawiającego Unię Europejską, harmonizacja ustawodawstw może odnosić się tylko do podatków obrotowych, akcyzy i innych podatków pośrednich. Istotne jest przy tym, że harmonizacja ta może być realizowana tylko w zakresie niezbędnym do ustanowienia i funkcjonowania rynku wewnętrznego<sup>4</sup>. Działania harmonizacyjne powinny być oparte na zasadzie subsydiarności (powinny być podejmowane wyłącznie wtedy, gdy cele w inny sposób nie mogłyby być przez państwa członkowskie osiągnięte) i proporcjonalności (poprzez stosowanie właściwych środków harmonizacyjnych, które będą konieczne do osiągnięcia zamierzonego celu i jak najmniej uciążliwe).

Spełnieniu powyższych zasad w harmonizacji prawa podatkowego służą przyjęte metody: legislacyjne UE oraz działania państw członkowskich (z własnej inicjatywy),

---

<sup>1</sup> W. Wójtowicz, *Prawo podatkowe – część ogólna i szczegółowa*, C.H. Beck, Warszawa 2009, s. 365.

<sup>2</sup> *Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską* (Dz.U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/2 ze zm.).

<sup>3</sup> W. Wójtowicz, *op. cit.*, s. 365.

<sup>4</sup> L. Oręziak, *Finanse Unii Europejskiej*, Wydawnictwo Naukowe PWN Warszawa 2009, s. 259.

a także wspólne działania państw członkowskich, nawet jeśli nie mają formalnego charakteru<sup>5</sup>.

Podsumowując, stopień harmonizacji poszczególnych podatków jest immanentnie związany z głównymi celami realizowanymi przez Unię Europejską. To właśnie przesądza o tym, że o wiele bardziej zaawansowany jest proces ujednolicania przepisów regulujących transgraniczne zdarzenia prawa handlowego (a zatem podatków pośrednich) niż podatków bezpośrednich.

W związku z obowiązkiem uwzględniania przez organy podatkowe porządku prawnego Unii Europejskiej oraz prawa międzynarodowego, powstają problemy dotyczące relacji tych porządków prawnych do prawa krajowego.

### 3. Prawo europejskie i międzynarodowe a prawo krajowe

Prawo Unii Europejskiej, mimo że często postrzegane jako autonomiczne, nie jest prawem znajdującym się w całkowitej izolacji w stosunku do innych porządków prawnych (w tym do prawa międzynarodowego). Poniżej postaram się przedstawić różnice w oddziaływaniu na porządek krajowy prawa unijnego oraz międzynarodowego.

Rozpocząć należy od stwierdzenia, że międzynarodowe prawo podatkowe jest dziedziną, której granice nie są zbyt jasno określone. Jego jądrem jest niewątpliwie problematyka unikania podwójnego opodatkowania – dotyczy jej chyba absolutna większość aktów prawnych, jak i opracowań z tej dziedziny. Niejako drugą stroną medalu jest kwestia zwalczania unikania i uchylania się od opodatkowania. Te dwa aspekty są ze sobą ściśle powiązane, chociażby z tego powodu, że są regulowane zazwyczaj tymi samymi umowami międzynarodowymi<sup>6</sup>.

Wyróżniającą cechą umów o unikaniu podwójnego opodatkowania jest ich podwójny charakter prawny. Stanowią one zarówno instrument międzynarodowego prawa publicznego, jak i prawa wewnętrznego<sup>7</sup>.

Dychotomiczny charakter umów wyraża się zakorzenieniem postanowień międzynarodowych umów w regulacjach prawa wewnętrznego państw-stron tych umów. Istotną cechą norm zawartych w umowach jest to, że nie określają one właściwości prawa podatkowego jednego z państw, uznając, że każda z umawiających się stron ma suwerenne prawo do kształtowania obowiązku podatkowego w swoim prawie wewnętrznym<sup>8</sup>.

---

<sup>5</sup> W. Wójtowicz, *op. cit.*, s. 367.

<sup>6</sup> K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Dom organizatora, Toruń 2009, s. 475.

<sup>7</sup> W. Wójtowicz, *op. cit.*, s. 392.

<sup>8</sup> *Tamże*.

Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarte przez Polskę opierają się zasadniczo na wzorcu wypracowanym przez OECD, czyli tzw. konwencji modelowej OECD. Stanowi ona swego rodzaju wzór umowy, z którego państwa mogą korzystać przy negocjowaniu umów, co z resztą z reguły czynią.

Odnosząc się do różnic pomiędzy prawem międzynarodowym a unijnym, należy rozpocząć przede wszystkim od analizy celów prawa międzynarodowego i prawa unijnego. Podstawową zasadą prawa międzynarodowego w pierwszym rzędzie jest „suwerenna równość wszystkich członków” (art. 2 nr 1 *Karty Narodów Zjednoczonych*)<sup>9</sup>. Od klasycznego prawa międzynarodowego prawo unijne odróżnia się tym, że jego celem jest przede wszystkim integracja europejska<sup>10</sup>.

Kolejną różnicą jest moc wiążąca tych porządków prawnych. Umowa międzynarodowa (w przeciwieństwie do prawa unijnego) składa się z wzajemnych zgodnych oświadczeń woli państw, które wiążą jedynie partnerów traktatowych.

W prawie międzynarodowym, w odróżnieniu od prawa UE, brak reguł, instytucji i procedur, za pomocą których wspólnota międzynarodowa miałaby moc tworzenia norm bezwzględnie wiążących i których wykonywanie podlegałoby kontroli. Prawo międzynarodowe jest (zwłaszcza na tle prawa Unii) słabo zorganizowane<sup>11</sup>.

Ponadto należy wskazać także na odmienności pomiędzy prawem międzynarodowym a unijnym w zakresie kontroli stosowania prawa. W stosunkach międzynarodowych nie ma bowiem zinstytucjonalizowanego systemu egzekwowania tego prawa. Międzynarodowy Trybunał Sprawiedliwości i inne sądy międzynarodowe mogą rozwiązywać tylko i wyłącznie te spory, które państwa zgodziły się im dobrowolnie przekazać. Natomiast w przypadku europejskiego systemu prawnego, Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej jest instytucją sądowniczą, której głównym zadaniem jest kontrola legalności aktów prawnych UE i zapewnienie jednolitej wykładni stosowania prawa unijnego<sup>12</sup>.

Odmienne są także cele prawa podatkowego międzynarodowego oraz unijnego. Podatki pośrednie wywierają bezpośredni wpływ na wymianę handlową państw członkowskich, głównie z uwagi na to, że obciążają czynności faktyczne i prawne, w wyniku których następuje przesunięcie towarów i usług w poszczególnych fazach obrotu oraz

---

<sup>9</sup> *Karta Narodów Zjednoczonych* sporządzona w San Francisco z 26 czerwca 1945 r. (Dz.U. z 1947 r. Nr 23, poz. 90 z późn. zm.).

<sup>10</sup> P. Selera, *Międzynarodowe a unijne prawo podatkowe w kontekście opodatkowania zysków przedsiębiorstw*, Lex Warszawa 2010, s. 63-66.

<sup>11</sup> *Tamże*.

<sup>12</sup> *Tamże*.

płaszczyźnie terytorialnej<sup>13</sup>. Dlatego też proces harmonizacji podatków pośrednich służyć powinien usuwaniu przeszkód dla nieskrępowanego przepływu towarów i usług. Z kolei podatki bezpośrednie, szczególnie w zakresie opodatkowania dochodu przedsiębiorców, odgrywają coraz większą rolę z punktu widzenia wyboru miejsca prowadzenia działalności gospodarczej i wpływają na przekształcenia strukturalne przedsiębiorców czy też wielkość angażowanego kapitału. To powoduje, że za cel harmonizacji podatków dochodowych w UE stawia się eliminowanie ich negatywnego wpływu na treść stosunków gospodarczych w odniesieniu do transakcji transgranicznych, związanych z transferem kapitału pomiędzy spółkami macierzystymi a ich filiami (spółkami zależnymi) w innych państwach członkowskich<sup>14</sup>.

Istotne różnice wynikają także ze sposobu oddziaływania prawa europejskiego oraz międzynarodowego na prawo krajowe. Prawo europejskie bowiem (zgodnie z zasadą bezpośredniego oddziaływania), o ile jest wystarczająco skonkretyzowane, nie wymaga wprowadzania przez ustawodawcę krajowego reguł pozwalających na stosowanie tego prawa. Podatnik ma zatem prawo powołać się bezpośrednio na normę prawa unijnego. Prawo międzynarodowe natomiast nie zawiera wytycznych dotyczących sposobu inkorporacji jego norm do porządku krajowego. Aby móc powołać się na normę prawa międzynarodowego podatkowego (a dokładniej na umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania), musi istnieć podstawa prawna w prawie wewnętrznym.

W świetle powyższego należy stwierdzić, że choć prawo międzynarodowe i europejskie to odrębne porządki prawne, oddziałują one w równym stopniu na prawo wewnętrzne. Organ podatkowy nie ma możliwości powołania się na przepisy prawa krajowego w przypadku, gdy te porządki prawne traktują dane zdarzenie prawne inaczej niż prawo wewnętrzne. Wykładnia przepisów prawa podatkowego w zgodzie z prawem „obcym” rodzi bardzo duże problemy praktyczne, co postaram się przedstawić poniżej.

## 4. Główne problemy praktyczne

Zgodnie z zasadą bezpośredniego obowiązywania (skutku) prawa wspólnotowego, normy tego prawa stają się automatycznie, od momentu ich wejścia w życie, częścią porządku prawnego państw członkowskich, bez potrzeby ich inkorporacji i funkcjonują obok norm prawa krajowego. Konsekwencją tego jest bezpośrednie stosowanie ich przez sądy i organy administracyjne państw członkowskich, które obowiązane są działać na podstawie norm krajowych i unijnych przy wydawaniu aktów indywidualnych

<sup>13</sup> A. Gomulowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2004, s. 92.

<sup>14</sup> *Tamże*.

i normatywnych<sup>15</sup>. Bezpośredni skutek oznacza, że normy prawa wspólnotowego mogą stanowić samodzielne źródło praw lub obowiązków jednostek i w postępowaniu przed organami państwowymi jednostki uprawnione są do powoływania norm prawa wspólnotowego.

Podkreślić należy, że nie wszystkie jednak normy prawa wspólnotowego posiadają walor bezpośredniej skuteczności. Aby przyznać danym normom wspólnotowym bezpośrednią skuteczność, wymagane jest, by przepisy, w których te normy są zawarte, były wystarczająco precyzyjne i bezwarunkowe, a możliwość ich zastosowania nie była uzależniona od dalszych działań ze strony instytucji wspólnotowych albo organów państw członkowskich<sup>16</sup>.

Biorąc pod uwagę powyższe, nie tylko organy podatkowe, ale także i ustawodawca zobowiązani są do implementacji i wykładni prawa krajowego w zgodzie z prawem unijnym. Poniżej przedstawię dwa etapy, podczas których, moim zdaniem, organy podatkowe oraz ustawodawca napotykać szczególne trudności.

*1) Etap stanowienia prawa podatkowego (przygotowanie założeń, jakie się chce osiągnąć, realizacja zakładanych celów w postaci przygotowania konkretnych zapisów aktu normatywnego)*<sup>17</sup>.

W Polsce podstawową rolę w procesie wdrażania prawa unijnego pełni ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o współpracy Rady Ministrów z Sejmem i Senatem w sprawach związanych z członkostwem Rzeczypospolitej w Unii Europejskiej<sup>18</sup>.

Dla porządku należy też zaznaczyć, że projektowanie założeń ustaw postawiono służbom resortowym, natomiast opracowanie projektów legislacyjnych powierzono Rządowemu Centrum Legislacyjnemu. Instytucja ta ma również za zadanie analizować orzecznictwo TSUE, w szczególności w zakresie wpływu na polski system prawa, a także współdziałać z ministrem właściwym do spraw członkostwa Rzeczypospolitej Polskiej w Unii Europejskiej w sprawie dostosowania prawa polskiego do prawa UE i jego wykonania.

W związku z tym (oraz z wcześniej poczynionymi rozważaniami) prawo międzynarodowe podatkowe nie wymaga implementacji do wewnętrznego porządku krajowego. Prawo europejskie natomiast, jeśli nie jest wystarczająco skonkretyzowane, wymaga

<sup>15</sup> R. Lipniewicz, *Docelowy system VAT w Unii Europejskiej*, Oficyna Warszawa 2009, s. 47.

<sup>16</sup> S. Biernat, *Prawo Unii Europejskiej a parwo państw członkowskich* [w:] J. Barcz (red.) *Prawo Unii Europejskiej. Zagadnienia systemowe*, Warszawa 2003, s. 245.

<sup>17</sup> [www.razemkuprzedsiebiorczosci.powiatleczynski.pl/pobierz.php?id=3076](http://www.razemkuprzedsiebiorczosci.powiatleczynski.pl/pobierz.php?id=3076).

<sup>18</sup> Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o współpracy Rady Ministrów z Sejmem i Senatem w sprawach związanych z członkostwem Rzeczypospolitej w Unii Europejskiej (Dz.U. Nr 52, poz. 515 ze zm.).

wydania aktu krajowego. W tym momencie rolę nadrzędną odgrywają organy ustawodawcze, których zadaniem jest ustanowienie aktu będącego nie tylko zwykłym przetłumaczeniem aktu unijnego, lecz zaprojektowanie regulacji, które mają na celu osiągnięcie takich samych (lub przynajmniej podobnych) skutków do tych zamierzonych przez dyrektywę. Organy ustawodawcze nie zawsze sobie zdają z tego sprawę i pomimo dobrze przygotowanych merytorycznie organów pomocniczych nie radzą sobie z transpozycją prawa unijnego do porządku krajowego. To wszystko wywołuje problemy podczas stosowania prawa podatkowego, a adresaci przepisów w związku z niską ich jakością mają bardzo często trudności z jego interpretacją.

## **2) Etap stosowania prawa.**

Na etapie stosowania prawa podatkowego przez organy zdecydowanie największym problemem jest, oprócz niejasnych regulacji, brak dostatecznego wykształcenia urzędników państwowych. Brak obowiązkowego systemu szkoleń czy obowiązku stałego podnoszenia kompetencji skutkuje często bardzo niską jakością wydawanych decyzji. Nie jest także obce zjawisko wydawania aktów administracyjnych w oparciu o przepisy krajowe, które są sprzeczne z prawem europejskim (i międzynarodowym). Często także, pomimo pozornej zgodności z „zewnątrznymi” porządkami prawnymi, skutek osiągnąony decyzją jest inny aniżeli zamierzenie ustawodawcy unijnego.

Biorąc pod uwagę powyższe, niemożliwym jest stosowanie prawa unijnego oraz podatkowego bez „pomocy” ze strony ustawodawcy. Nie można bowiem wymagać od urzędnika, aby podczas procesu wykładni prawa podatkowego musiał niejako przy okazji dokonywać transpozycji prawa unijnego do porządku krajowego. Jednakże w przypadku umów międzynarodowych oraz dyrektyw posiadających bezpośredni skutek, dla zaniechania stosowania czy też niewłaściwego stosowania prawa nie można znaleźć usprawiedliwienia.

W celu pomocy urzędnikom oraz podatnikom w zrozumieniu porządków prawa podatkowego Unii Europejskiej oraz międzynarodowego powołano instytucje, które w skrócie przedstawiam poniżej.

## **5. Instytucje pomocnicze**

Niewątpliwie najistotniejszą rolę podczas procesu interpretacji prawa podatkowego pełni orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Kompetencje TSUE są bardzo rozległe i niezależne od kompetencji sądów krajowych. W szczególności Trybunał jest właściwy do orzekania w kwestii wykładni wspólnotowych przepisów prawnych w trybie prejudycjalnym. Należy podkreślić, że działalność Trybunału (w tym



wprowadzanie zasad ogólnych prawa unijnego), zapewnia spójność w stosowaniu prawa podatkowego. W związku w powyższym można stwierdzić, że w tym znaczeniu Trybunał jest instytucją nie tylko stosującą prawo wspólnotowe, ale także współstanowiącą to prawo.

Na poziomie krajowym instytucją pomocniczą mającą na celu zagwarantowanie pewności wykładni prawa podatkowego podatnikom są interpretacje indywidualne wydawane przez Ministra Finansów. Choć wiążą one jedynie w konkretnych przypadkach, są one *sui generis* drogowskazem w stosowaniu oraz interpretacji prawa podatkowego. Choć jest to instytucja niezwykle dla podatników (oraz organów) przydatna, należy zwrócić uwagę na to, że często jakość wydawanych interpretacji jest bardzo niska. Duża powtarzalność wydawanych aktów, niskie koszty ewentualnej przegranej (podczas sporu w sądzie) i przede wszystkim profiskalne podejście organów podatkowych sprawiają, że nierzadko sądy administracyjne uchylają interpretacje indywidualne, zwracając uwagę na błędy w stosowaniu prawa.

Kolejną przydatną (tym razem dla organów) instytucją jest możliwość wymiany informacji pomiędzy organami administracji podatkowej. Związana ona jest zarówno z prawidłowym funkcjonowaniem umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, jak i harmonizacją podatków w ramach UE. Jest ona także jednym z instrumentów zapobiegania zjawiskom, takim jak uchylanie się od opodatkowania oraz unikanie opodatkowania w skali międzynarodowej. Tryb i zasady wymiany informacji podatkowych uregulowane są zarówno w umowach międzynarodowych (dwustronnych) jak i w wielostronnych (np. *Konwencja o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych*), a także w prawie wspólnotowym<sup>19</sup>. Możliwość wymiany informacji pomiędzy organami podatkowymi zapewnia zatem szybkie przekazywanie informacji pomiędzy krajami, co pozwala na całościowe zbadanie stanów faktycznych, które w dalszej kolejności będą przeanalizowane pod kątem umów o unikaniu podwójnego opodatkowania czy też dyrektyw unijnych.

Instytucja wzajemnego porozumiewania się jest instytucją ustanowioną przez niemal wszystkie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania oparte na konwencji modelowej OECD. Przewidują one procedurę wzajemnego porozumiewania, której celem jest przezwyciężenie trudności powstających w toku ich stosowania. Przepisy te zawierają postępowania prowadzące do realizacji tego celu. Pierwsze z nich to postępowanie porozumiewawcze *sensu stricto*, którego celem jest eliminacja niezgodnego z postanowieniami umów opodatkowania. Druga procedura ma charakter konsultacyjny, ale odnosi się do rozstrzygania problemów dotyczących interpretacji lub stosowania

---

<sup>19</sup> W. Wójtowicz, *op. cit.*, s. 422.



postanowień umownych. Trzecia procedura ma również charakter konsultacyjny, ale jest stosowana jedynie w przypadkach nieuregulowanych w umowach międzynarodowych<sup>20</sup>.

Procedura wzajemnego porozumiewania stwarza możliwość polubownego rozstrzygnięcia zaistniałych nieprawidłowości bez względu na to, na jakim etapie postępowania wewnętrznego znajduje się dana sprawa. Jeżeli wynik zakończonej procedury ma wpływ na treść prawomocnej decyzji, jest to podstawa do wznowienia postępowania<sup>21</sup>.

## 6. Podsumowanie

Biorąc pod uwagę powyższe rozważania, należy stwierdzić, że pomimo wprowadzenia szeregu instytucji mających na celu poprawę poziomu wykładni prawa podatkowego organy w dalszym ciągu dokonują wykładni prawa podatkowego nie zważając na regulacje „zewnątrzne”.

Moim zdaniem, o ile stosowanie prawa międzynarodowego podatkowego, z racji mniej skomplikowanych regulacji, odbywa się w sposób bardziej sprawny, prawo unijne w dalszym ciągu pozostaje często błędnie interpretowane lub nie jest interpretowane w ogóle. Przyczyn tej sytuacji należy upatrywać w niskich kompetencjach urzędników, błędnych implementacjach dyrektyw czy też w zbyt dynamicznie zmieniającym się stanie prawnym wewnętrznym. To wszystko powoduje powstanie stanu niepewności co do prawa i bez wątpienia ma fatalne skutki tak dla obrotu gospodarczego, jak i dla oceny działalności organów podatkowych (oraz szeroko pojmowanej administracji) przez podatników.

---

<sup>20</sup> W. Wójtowicz, *op. cit.*, s. 412.

<sup>21</sup> Art. 240 § 1 pkt 10 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tj.: Dz.U. z 2005 r., Nr 8, poz. 60 ze zm.).

