

Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu

Wydział Prawa i Administracji

Artur Podsiadły

ROZPRAWA DOKTORSKA

*KONTROLA CELNO-SKARBOWA – INSTYTUCJA BADANIA
PRZESTRZEGANIA PRAWA PODATKOWEGO*

Praca doktorska przygotowana
w Zakładzie Prawa Finansowego
pod opieką naukową:
prof. dr. hab. Tomasza Nieboraka

POZNAŃ, 2023

SPIS TREŚCI

WSTĘP	5
ROZDZIAŁ I PRZESTRZEGANIE I STOSOWANIE PRAWA PODATKOWEGO	15
1. Wprowadzenie.....	15
2. Specyfika wybranych elementów systemu podatkowego.....	19
2.1. Pojęcie systemu podatkowego – istota problematyki.....	19
2.2. Udział podatnika w określeniu i ustaleniu zobowiązania podatkowego	21
2.3. Zasada samoobliczania jako podstawa realizacji prawa podatkowego	25
3. Przestrzeganie prawa podatkowego	31
3.1. Zagadnienia dotyczące przestrzegania prawa.....	31
3.2. Postawy wobec opodatkowania i ich determinanty.....	36
3.3. Sprawiedliwość dystrybucyjna i proceduralna.....	39
4. Stosowanie prawa podatkowego.....	43
4.1. Zagadnienia związane ze stosowaniem prawa.....	43
4.2. Specyfika stosowania prawa podatkowego	47
5. Podsumowanie.....	53
ROZDZIAŁ II KONTROLA PRZESTRZEGANIA PRAWA PODATKOWEGO....	58
1. Wprowadzenie.....	58
2. Pojęcie „kontroli” i „stosunku kontrolnoprawnego”	62
2.1. Kontrola – istota i geneza pojęcia	62
2.2. Stosunek kontrolnoprawny.....	66
2.3. Funkcje kontroli na gruncie prawa podatkowego	69
3. Model kontroli w ramach systemu podatkowego w Polsce.....	73
3.1. Wielotorowość systemu kontroli przestrzegania prawa podatkowego	73
3.2. Kontrola podatkowa a kontrola skarbową – podstawy dualizmu.....	82
3.3. Kierunki rozwoju kontroli w zakresie prawa podatkowego	96
4. Podsumowanie.....	106

ROZDZIAŁ III PRZEBIEG KONTROLI CELNO-SKARBOWEJ	112
1. Wprowadzenie.....	112
2. Intertemporalne zagadnienia reformy systemu kontroli	117
2.1. Problematyka międzyczasowa towarzysząca zmianie prawa	117
2.2. Krajowa Administracja Skarbowa – zagadnienia intertemporalne	119
3. Wszczęcie i prowadzenie kontroli celno-skarbowej.....	131
3.1. Zakres przedmiotowy oraz podmiotowy.....	131
3.2. Wszczynanie kontroli celno-skarbowej	135
3.3. Prowadzenie kontroli celno-skarbowej.....	138
4. Zakończenie kontroli celno-skarbowej i dalsze postępowanie	147
5. Podsumowanie.....	157
ROZDZIAŁ IV KONTROLA CELNO-SKARBOWA A POZYCJA PROCESOWA I BEZPIECZEŃSTWO PRAWNE KONTROLOWANEGO	166
1. Wprowadzenie.....	166
2. Pojęcie pozycji procesowej na gruncie procesowego prawa podatkowego	168
3. Szczególne elementy kontroli celno-skarbowej a pozycja procesowa kontrolowanego	175
3.1. Zawiadamanie o zamiarze wszczęcia kontroli	175
3.2. Wynik kontroli a brak możliwości podważania ustaleń kontroli	180
3.3. Właściwość miejscowa organów oraz jej konsekwencje.....	189
3.4. Wpływ procedury kontrolnej na przebieg postępowania podatkowego i sądowno-administracyjnego	196
3.5. Specyficzne uprawnienia kontrolujących i regulacje je ograniczające	203
4. Bezpieczeństwo prawne kontrolowanego a zasady konstytucyjne.....	212
4.1. Pojęcie bezpieczeństwa prawnego.....	212
4.2. Konstytucyjna zasada równości a kontrola celno-skarbowa	214
4.3. Konstytucyjna zasada proporcjonalności a środki stosowane w kontroli celno-skarbowej	221
5. Podsumowanie.....	230
WNIOSKI.....	240
BIBLIOGRAFIA	249

WYKAZ ORZECZNICTWA.....	265
AKTY PRAWNE I INNE ŹRÓDŁA	269
STRESZCZENIE.....	274
ABSTRACT	275

WSTĘP

Wejście w życie przepisów dotyczących kontroli celno-skarbowej stanowi element jednej z największych i najdalej idących nowelizacji procesowego prawa podatkowego ostatnich 25 lat. W ramach reformy uchylono szereg aktów prawnych i zniesiono organy, które stanowiły podstawę systemu kontroli na gruncie prawa podatkowego. Przestało zatem obowiązywać wiele przepisów regulujących dotychczasowe procedury weryfikacji rozliczeń dokonywanych dla celów podatkowych, w tym postępowanie kontrolne i kontrolę celną, a w ich miejsce wprowadzono instytucję kontroli celno-skarbowej – przemodelowanej procedury kontrolnej, której przebieg znacznie różni się od znanych dotąd kontroli i postępowań.

Do marca 2017 r. kontrola rozliczeń dokonywanych dla celów podatkowych mogła być prowadzona przez organy podatkowe w ramach dwóch niezależnych od siebie procedur przez odrębne organy, tj. w ramach kontroli podatkowej prowadzonej przez organ podatkowy pierwszego stopnia oraz postępowania kontrolnego realizowanego przez organ kontroli skarbowej. Dodatkowo w czasie obowiązywania wspomnianej regulacji kontrola podatkowa istotnie różniła się od postępowania kontrolnego. Przede wszystkim nie prowadziła do określenia wysokości podatku (wydania decyzji co do istoty sprawy), a jedynie do zidentyfikowania nieprawidłowości / ustalenia stanu faktycznego w badanym zakresie, podczas gdy postępowanie kontrolne mogło zakończyć się wydaniem decyzji określającej, czemu na gruncie Ordynacji podatkowej służyło i dalej służy postępowanie podatkowe. Oprócz różnic między tymi procedurami dotyczących ich zasadniczego celu (sposobu zakończenia) występowały też różnice w wielu innych kwestiach proceduralnych, poczynając od **możliwości korygowania deklaracji w toku danej procedury**, a kończąc na **możliwości kontestowania ustaleń kontrolujących w ich toku**. Prawa i obowiązki podmiotu kontrolowanego były w dużej mierze zależne od tego, który z organów prowadził procedurę weryfikacji rozliczeń dokonywanych dla celów podatkowych. Jednocześnie brakowało norm regulujących sytuacje, w których można wszcząć

kontrolę podatkową lub postępowanie kontrolne – zależało to bowiem wyłącznie od uznania organu.

We wprowadzeniu do uzasadnienia do projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej wskazano wprost, że rozproszenie i powielanie zadań związanych z kontrolą prawidłowości realizacji obowiązków podatkowych i celnych powoduje, iż nie jest możliwe realizowanie ich w sposób spójny i jednolity. Negatywnie oceniono funkcjonowanie regulacji, które w odmienny sposób regulują kwestie kontroli przeprowadzanych przez organy kontroli skarbowej, organy podatkowe oraz organy celne. Działanie tych zbliżonych w swych celach organów według niejednorodnych procedur wywierało zdaniem projektodawcy negatywny wpływ na stopień ściągalności należnych zobowiązań podatkowych. Dodatkowo, jak wskazuje uzasadnienie do projektu omawianej ustawy, projektodawcy we wprowadzeniu nowej instytucji kontroli w miejsce postępowania kontrolnego upatrywali szansy na spełnienie istotnych postulatów, w tym zniwelowanie rozproszenia i powielanie zadań związanych z kontrolą prawidłowości realizacji obowiązków podatkowych¹. Zresztą dualistyczny model procedur kontrolnych z zakresu prawa podatkowego był już wcześniej przedmiotem krytyki ze strony doktryny, jego wady wskazywali m.in. A. Melezini i D. Zalewski w monografii pt. *Kontrola podatkowa przedsiębiorców*² czy P. Stolarski w rozprawie pt. *Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych w Polsce*, gdzie postulował zastąpienie dwóch procedur jedną³.

Mając na uwadze, że z powodu dominacji zasady samoobliczania kontrola stanowi bardzo ważny element systemu prawa podatkowego, a w ramach kontroli celno-skarbowej całkowicie zmieniono model prowadzenia kontroli oraz zastosowano wiele nieznanymi dotychczas rozwiązań procesowych, można

¹ Uzasadnienie do projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, druk sejmowy nr 826, s. 1, gdzie oceniono, iż: „Takie rozwiązanie powoduje, że podatnicy podlegają różnym reżimom kontrolnym, tj. zarówno prowadzonym na podstawie ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (t.j. Dz.U. z 2015 r., poz. 553 ze zm.), ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2015 r., poz. 613 ze zm.) oraz kontroli prowadzonej przez organy celne”.

² A. Melezini, D. Zalewski, *Kontrola podatkowa przedsiębiorców*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2012.

³ P. Stolarski, *Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych w Polsce*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2016.

przedstawić **główny problem badawczy: ustalenie, jak rozwiązania te odpowiadają na problemy dualistycznego modelu kontroli w ramach prawa podatkowego oraz w jaki sposób wpływają na pozycję procesową kontrolowanego i jego bezpieczeństwo prawne.** Jest to problem wielowątkowy. W pierwszej kolejności skłania on do rozważań na temat wpływu regulacji procesowego prawa podatkowego na przestrzeganie materialnego prawa podatkowego oraz jego późniejsze stosowanie. Teorie psychologiczne wykazują bowiem pewien wpływ sprawiedliwości proceduralnej na zachowania podatników⁴. Można zatem uznać, że przebieg procedury kontrolnej ma w tym zakresie duże znaczenie. Uwzględniając przy tym historyczny aspekt funkcjonowania polskiego systemu kontroli przestrzegania prawa podatkowego, nie sposób pominąć jego szeroko komentowanej cechy dualizmu czy wielotorowości. W tym kontekście rozprawa skupia się na rozwoju systemu kontroli przestrzegania prawa podatkowego w Polsce po 1992 r. Istotna jest zatem analiza kontroli celno-skarbowej z perspektywy tego, jak regulacja tej nowej instytucji odpowiada na problemy istniejącego wcześniej modelu procedur kontrolnych. **Podstawą oceny kontroli celno-skarbowej jest więc porównanie jej do poprzednio obowiązujących procedur kontrolnych, w szczególności postępowania kontrolnego. Rozważania te stanowią z kolei płaszczyznę do analizy zagadnień związanych z ukształtowaniem systemu kontroli prawa podatkowego oraz charakterem poszczególnych procedur kontrolnych.** W tym względzie należy wskazać, że dzięki zastosowanym rozwiązaniom **kontrola celno-skarbowa zyskała charakter procedury „twardej”**. Przez poszerzenie uprawnień organu w toku tej kontroli pozycja kontrolowanego uległa bowiem pogorszeniu. Do przebiegu kontroli celno-skarbowej wprowadzono natomiast elementy władcze, bez ustanowienia ram odpowiednich do ich stosowania. Ponadto przez wzgląd na pionowy charakter relacji łączącej podmioty uczestniczące w kontroli jako strony stosunku kontrolnoprawnego dla oceny nowej regulacji, oprócz określenia jej charakteru i kwestii związanych z prowadzeniem jej przez organ, istotne jest spojrzenie na tę procedurę przez

⁴ M. Niesiobędzka, *Relacje podatnik – państwo jako predyktory moralności podatkowej*, „Psychologia Społeczna” t. 4, nr 3(11), 2009, s. 123-132.

pryzmat praw i obowiązków kontrolowanego. Istotne jest także zwrócenie uwagi na zachowanie gwarancji konstytucyjnych w ramach wdrożonych rozwiązań dotyczących kontroli przestrzegania prawa podatkowego. Dopiero rozważenie tych wszystkich zagadnień pozwoli w pełni odpowiedzieć na postawione pytanie, a tam, gdzie uznano to za celowe, sformułować postulaty *de lege ferenda*.

Reforma administracji skarbowej dokonana wraz z wprowadzeniem kontroli celno-skarbowej polega na połączeniu wcześniejszej administracji skarbowej z administracją celną. Instytucjonalny aspekt zmian przekłada się jednak również na kwestie proceduralne, w ramach reformy zastąpiono bowiem dotychczasowe postępowanie kontrolne nową procedurą w postaci kontroli celno-skarbowej. Jednocześnie organ prowadzący kontrolę celno-skarbową koncentruje uprawnienia dostępne dla obu tych administracji – w ramach badania przestrzegania prawa podatkowego organ ten dysponuje szerszymi uprawnieniami zarezerwowanymi dotychczas dla administracji celnej. Na tym kończy się jednak ujednocianie procedur, ponieważ oprócz pozostawienia w zasadzie niezmienionej regulacji dotyczącej kontroli podatkowej (która funkcjonuje obok kontroli celno-skarbowej) sam przebieg kontroli celno-skarbowej różni się w zależności od jej przedmiotu. Inaczej przebiega zatem procedura badania przestrzegania prawa celnego, a inaczej prawa podatkowego, choć prowadzona jest przez ten sam organ w ramach tak samo nazwanej procedury. W porównaniu do wspomnianej kontroli podatkowej kontrola celno-skarbowa oprócz rozszerzenia katalogu uprawnień kontrolujących zawiera regulacje, które ułatwiają organowi jej prowadzenie i wskazują na jej represyjny charakter. Przykładowo, w kontroli celno-skarbowej odstępuje się od zawiadamiania o zamiarze jej wszczęcia – instytucji nieodzownie związanej z procedurami kontrolnymi, od której odstępstwa obwarowane były szczególnymi warunkami, a dodatkowo nie znajdują w niej zastosowania gwarancje dotyczące czasu trwania kontroli. Co więcej, regulacja w zakresie kontroli celno-skarbowej istotnie zmienia wydźwięk takich instytucji prawa podatkowego, jak korekta deklaracji, wprowadzając wymóg jej uwzględniania, uzależniając od tego skuteczność korekty czy ustanawiając jej nieodwracalność. Szczególny przebieg kontroli celno-skarbowej wyłącza też całkowicie polemikę z ustaleniami kontroli

oraz nie uwzględnia żadnych konsensualnych elementów w ramach jej przebiegu.

Analiza zagadnień szczegółowych składających się na podjęty problem pozwala na sformułowanie podstawowej tezy rozprawy doktorskiej, iż **utrzymanie procedury „twardej” pogłębia problemy dualizmu procedur kontrolnych, zatem nie odpowiada współczesnym tendencjom w zakresie oparcia kontroli na współpracy i wzmacnianiu zaufania w relacji między podatnikiem a organami podatkowymi, a tym samym narusza bezpieczeństwo prawne kontrolowanego podmiotu.**

Na przedmiot rozprawy składa się zbiór zagadnień, które w różnym stopniu znajdują odzwierciedlenie w prowadzonych badaniach oraz stanowiskach doktryny. W pierwszej kolejności należy wskazać, że rozważania dotyczą proceduralnego prawa podatkowego⁵ i zasadzają się na regulacji dotyczącej kontroli celno-skarbowej (jako wprowadzonej w miejsce postępowania kontrolnego), odrębnej od kontroli podatkowej procedurze, której celem jest badanie wywiązywania się podmiotów z przepisów materialnego prawa podatkowego. W tym kontekście można zauważyć, że monografie skupiają się głównie na problematyce kontroli celno-skarbowej. Przykładem jest publikacja M. Łobody i D. Strzelca pt. *Kontrola przestrzegania przepisów prawa podatkowego*⁶, gdzie w sposób wyczerpujący autorzy przytaczają i komentują regulacje dotyczące wspomnianej procedury. Podobny zakres rozważań zawiera komentarz do przepisów dotyczących kontroli celno-skarbowej autorstwa K. Różyckiego⁷. Publikacje te, choć niezwykle wartościowe, to ze względu na swój charakter nie zawierają refleksji nad wpływem zastosowanych rozwiązań na proces przestrzegania i stosowania prawa, pozycję procesową kontrolowanego i jego bezpieczeństwo prawne czy skuteczność realizacji założonych celów

⁵ Kategoria ta jest wskazywana przez doktrynę jako element odrębnej gałęzi prawa, tj. prawa podatkowego: tak np. Ł. Sygut, *Zasady postępowania podatkowego a gwarancje praw podatnika na przykładzie wybranych orzeczeń sądów administracyjnych*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” t. CVII, 2018, s. 127-154.

⁶ D. Strzelec, M. Łoboda, *Kontrola przestrzegania przepisów prawa podatkowego*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2017.

⁷ K. Różycki, *Kontrola celno-skarbowa. Komentarz. Wzory, zestawienia i procedury kontrolne*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2018.

ustawodawcy chociażby na płaszczyźnie ujednolicania procedur kontrolnych. Dostępne opracowania ogniskują się wokół kwestii praktycznych i sprowadzają się do komentarzy mających na celu ułatwienie stosowania obowiązujących przepisów. Należy przy tym zaznaczyć, że kontrola jako instytucja badania przestrzegania prawa jest rozumiana w niniejszej rozprawie przede wszystkim jako zespół czynności zmierzających do ustalenia istniejącego stanu rzeczy, zestawieniu go z tym, co przewidują odpowiednie wzorce i normy postępowania, ustaleniu ewentualnych rozbieżności i wyjaśnieniu ich przyczyn, a następnie sformułowaniu zaleceń pozwalających na ich uniknięcie w przyszłości⁸. W tym sensie analiza przebiegu kontroli nie skupia się na badaniach empirycznych mających na celu poznanie opinii uczestników danej kontroli na temat rozwiązań zastosowanych w ramach danej procedury. Istotą prowadzonej analizy jest porównanie kontroli celno-skarbowej do innych procedur kontrolnych oraz wyciągnięcie wniosków na temat zasadności funkcjonowania tej procedury oraz jej wpływu na kontrolowany podmiot. Zagadnieniem poruszonym w rozprawie jest także dualistyczny model procedur kontrolnych, tj. zbieg kompetencji dwóch organów w kwestii kontroli przestrzegania obowiązków wynikających z norm prawa podatkowego. Model ten był przedmiotem krytyki przedstawicieli doktryny, przykładowo wskazywali na to A. Melezini i D. Zalewski w monografii pt. *Kontrola podatkowa przedsiębiorców*⁹ czy P. Stolarski w rozprawie pt. *Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych w Polsce*¹⁰. Wniosków tych autorów nie da się jednak przenieść bezpośrednio na grunt kontroli celno-skarbowej, której przebieg i rozwiązania procesowe nie odpowiadają postępowaniu kontrolnemu, tj. regulacji obowiązującej na moment prowadzenia wyżej wymienionych analiz. **Podjęcie zagadnienia oceny instytucji kontroli celno-skarbowej oraz ujęcie jej z niestosowanej dotąd perspektywy powinno zatem pozwolić na pogłębioną analizę z zakresu procesowego prawa podatkowego.** To z kolei będzie prowadziło do zidentyfikowania problemów omawianej procedury oraz systemu kontroli przestrzegania przepisów prawa podatkowego w Polsce, a ostatecznie

⁸ W. Dawidowicz, *Zagadnienia ustroju administracji państwowej w Polsce*, PWN, Warszawa 1970, s. 3.

⁹ A. Melezini, D. Zalewski, *Kontrola podatkowa przedsiębiorców*, Warszawa 2012.

¹⁰ P. Stolarski, *Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych w Polsce*, Warszawa 2016.

umożliwi sformułowanie wniosków na temat możliwości zniwelowania negatywnych skutków w zaobserwowanych obszarach w ramach postulatów *de lege ferenda*.

Udowodnienie prawdziwości tezy głównej w ramach niniejszej rozprawy doktorskiej wymaga zastosowania odpowiednich metod badawczych, tj. metody językowo-logicznej i dogmatycznej oraz uzupełniająco metody historycznej. Podstawowa metoda badawcza odwołuje się przede wszystkim do analizy tekstu prawnego, przy czym w odniesieniu do kontroli celno-skarbowej chodzi głównie o ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej oraz przepisy wprowadzające tę ustawę. Istotą metody historycznej jest natomiast badanie genezy instytucji prawnych i zmian prawa w czasie. Metoda ta jest niezbędna do przeprowadzenia pełnej oceny kontroli celno-skarbowej, gdyż istotny wpływ na aktualny kształt analizowanej procedury kontrolnej ma historia rozwoju polskiego systemu kontroli w ramach prawa podatkowego, po 1992 r., ze szczególnym uwzględnieniem stanu prawnego obowiązującego tuż przed wprowadzeniem kontroli celno-skarbowej, czyli marcem 2017 r. Tło historyczne stanowi także materiał porównawczy dla badanej procedury. Zastosowanie wskazanych wyżej metod pozwala na przeprowadzenie kompleksowej analizy kontroli celno-skarbowej, a także na udowodnienie prawdziwości tezy głównej. Celem rozważań jest więc dokonanie oceny rozwiązań zastosowanych w ramach kontroli celno-skarbowej. W konsekwencji możliwe jest wykazanie rozwiązań niecelowych, nieprzystających do założeń czy oczekiwań formułowanych wobec nowej procedury kontrolnej, jak również sformułowanie propozycji zmian obecnego stanu prawnego i przedstawienie wniosków o charakterze praktycznym, takich jak modyfikacja elementów procedury, które mogłyby pozytywnie wpłynąć na proces przestrzegania i stosowania prawa podatkowego.

Rozprawa dzieli się na cztery rozdziały. Rozdział I („Przestrzeganie i stosowanie prawa podatkowego”) stanowi teoretyczny wstęp do zagadnień związanych z pojęciem przestrzegania i stosowania prawa podatkowego. W tej części rozprawy określona zostanie specyfika funkcjonowania systemu podatkowego, ze szczególnym uwzględnieniem zagadnień dotyczących przekształcania się obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe (w tym

zasady samoobliczania). Rozdział ten zawiera też omówienie postaw podatnika wobec obowiązku podatkowego. Zagadnienia te pozwolą ukazać szczególną rolę instytucji kontroli w procesie badania przestrzegania, a także stosowania prawa podatkowego. W dalszej części rozdziału rozróżnione zostaną pojęcia przestrzegania prawa podatkowego oraz jego stosowania. W końcowej części zostaną natomiast przedstawione rozważania dotyczące wieloetapowości procesu oceny przestrzegania prawa podatkowego, a także procesu stosowania prawa wobec kontrolowanego podmiotu. Przywołanie tych zagadnień ma służyć jako wstęp do analizy tego, jak formuła, w której prowadzona jest kontrola celno-skarbowa, oddziałuje na system prawa podatkowego.

W rozdziale drugim („Kontrola przestrzegania prawa podatkowego”) omówiona zostanie problematyka organizacji kontroli przestrzegania prawa podatkowego. W pierwszej kolejności zostanie przeanalizowana klasyczna instytucja kontroli i podjęta próba jej zdefiniowania. Cechy klasycznej kontroli będzie można wówczas odnieść do kontroli celno-skarbowej w ramach dalszej analizy tej instytucji. W rozdziale tym wskazane zostanie również istnienie w ramach kontroli specyficznego rodzaju stosunku prawnego łączącego kontrolującego z kontrolowanym podmiotem. Rozważone zostaną także specyficzne cele i funkcje kontroli prowadzonych w zakresie prawa podatkowego. Rozdział będzie zawierać analizę modelu kontroli w obszarze polskiego systemu podatkowego ze wskazaniem jego genezy, historii rozwoju oraz omówieniem istoty stosowanych rozwiązań. **Krytyka tego systemu stanowi bowiem jedną z podstaw uchwalenia przepisów dotyczących kontroli celno-skarbowej, a tym samym podstawę jej oceny.** Skoro kontrola celno-skarbowa miała zgodnie z założeniami odpowiadać na wady systemu kontroli przestrzegania prawa podatkowego w Polsce, jego analiza jest konieczna do oceny tej instytucji z tej perspektywy. Pozwoli to w dalszej części na analizę kontroli celno-skarbowej z uwzględnieniem cech klasycznej kontroli w ramach prawa administracyjnego oraz innych procedur kontrolnych na gruncie prawa podatkowego. W omawianym rozdziale przedstawione zostaną ponadto kierunki ostatnich zmian proceduralnych dotyczących monitoringu horyzontalnego (także w innych jurysdykcjach) oraz planowanej regulacji w postaci nowej Ordynacji podatkowej.

Umożliwi to analizę i skonfrontowanie tego kierunku zmian prawa z wprowadzeniem kontroli celno-skarbowej. Rozdział daje zatem podstawę historyczną do oceny rozwiązań zastosowanych w ramach kontroli celno-skarbowej, ale także ukazuje, jak te rozwiązania mają się do perspektyw rozwoju instytucji procesowego prawa podatkowego w przyszłości.

W rozdziale trzecim („Prowadzenie kontroli celno-skarbowej”) analizie zostanie poddana problematyka przebiegu kontroli celno-skarbowej z uwzględnieniem jej poszczególnych etapów. Należy wskazać, że rozdział ten nie ogranicza się jedynie do przywołania regulacji dotyczących prowadzenia kontroli celno-skarbowej. Niemal każdy z elementów przebiegu tej procedury stanowi bowiem odstępstwo od dotychczasowej regulacji, do której w ramach tego rozdziału jest przyrównywany. Dla każdego z kluczowych elementów kontroli celno-skarbowej zostanie wskazana jego szczególna geneza oraz wpływ, jaki wywiera on na charakter kontroli celno-skarbowej. Celem rozdziału jest wnikliwa analiza każdego z elementów kontroli celno-skarbowej z perspektywy prowadzenia jej przez organ. To z kolei pozwoli na sformułowanie ocen instytucji kontroli celno-skarbowej, wykazanie jej cech władczych, oddalających tę procedurę od klasycznej instytucji kontroli w prawie administracyjnym, a w konsekwencji ukazanie wpływu takiego ukształtowania procedury na dotychczasowe problemy modelu procedur kontrolnych w ramach prawa podatkowego.

Rozdział czwarty („Pozycja procesowa kontrolowanego w kontroli celno-skarbowej”) koncentruje się na problematyce pozycji procesowej kontrolowanego oraz bezpieczeństwie prawnym tego podmiotu w toku kontroli. Oprócz omówienia elementów, które składają się na pozycję procesową kontrolowanego na gruncie procesowego prawa podatkowego, rozważania zawarte w tej części rozprawy będą dotyczyły różnic w ramach tej pozycji w obowiązujących równolegle procedurach kontrolnych. Podobnie jak w rozdziale trzecim należy zwrócić uwagę, że niemal każdy z elementów kontroli celno-skarbowej kształtuje pozycję kontrolowanego odmiennie od obowiązującej kontroli podatkowej czy dotychczas obowiązującego postępowania kontrolnego. Pozycja kontrolowanego jest w tej procedurze niemal w każdym aspekcie gorsza, a zastosowane rozwiązania

negatywnie wpływają na przebieg kontroli i dalszego postępowania. Dodatkowo umiejscowienie kontroli celno-skarbowej jako elementu dualistycznego modelu procedur kontrolnych bez uregulowania warunków do stosowania tej procedury uzależnia pozycję procesową kontrolowanego wyłącznie od tego, który z organów postanowi przeprowadzić procedurę kontrolną. Skłania to do rozważań na temat naruszania przez obecny stan prawny podstawowych zasad konstytucyjnych, jak zasada proporcjonalności czy zasada równości. Analiza wpływu poszczególnych rozwiązań zastosowanych w ramach kontroli celno-skarbowej na pozycję kontrolowanego wraz z wynikami wcześniejszej analizy będzie stanowić podstawę oceny tej instytucji przez pryzmat procesu przestrzegania i stosowania prawa podatkowego, a także bezpieczeństwa prawnego kontrolowanego podmiotu. Szczególny charakter kontroli celno-skarbowej powoduje, że zaciera się granica między badaniem przestrzegania prawa podatkowego a stosowaniem go wobec kontrolowanego podmiotu. Po zidentyfikowaniu niekorzystnych, niespójnych i niecelowych rozwiązań podjęta zostanie próba sformułowania postulatów, które powinny przełożyć się na ograniczenie negatywnego wpływu kontroli celno-skarbowej na pozycję kontrolowanego bez istotnej ingerencji w pozycję organu, a tym samym ograniczyć dualizm procedur kontrolnych i pozytywnie wpłynąć na przestrzeganie i stosowanie prawa podatkowego.

Niniejsza rozprawa doktorska uwzględnia stan prawny na dzień 31 stycznia 2023 r.

ROZDZIAŁ I

PRZESTRZEGANIE I STOSOWANIE PRAWA PODATKOWEGO

1. Wprowadzenie

Pierwszych form opodatkowania można poszukiwać już w społecznościach plemiennych¹¹, jednak za początek uporządkowanych systemów podatkowych uznaje się czasy starożytne. Wiele przykładów i zasad opodatkowania można odnaleźć już w Starym Testamencie¹². Kształt systemu podatkowego i jego poszczególnych elementów to efekt długotrwałej ewolucji, w której duże znaczenie mają czynniki społeczne, gospodarcze i polityczne. Pomimo że podstawę polskiego systemu podatkowego stanowią głównie reformy wprowadzone po 1989 r. oraz proces harmonizacji polskiego prawa podatkowego z prawem Unii Europejskiej¹³, to w analizie zagadnień dotyczących obecnie obowiązujących instytucji nie sposób pominąć historii opodatkowania, które towarzyszy nam co najmniej od początków państwowości.

Obowiązujący system podatkowy, powstały w wyniku procesu historycznego, określany jest mianem systemu historycznego, w odróżnieniu od racjonalnych systemów podatkowych, które stanowią pewien model, wzór systemu doskonałego¹⁴. Historyczne ujęcie, które uwzględnia cel i znaczenie poszczególnych instytucji systemu, pozwala na lepsze zrozumienie oraz ocenę zmian dokonywanych w ramach poszczególnych instytucji prawa podatkowego. Co więcej, spojrzenie na odpowiedniki dzisiejszych instytucji bądź analiza ich wcześniejszego ukształtowania daje obraz zmian, jakie zachodziły w założeniach całego systemu podatkowego. Dalsze rozważania w ramach niniejszej rozprawy będą koncentrować się na tym, **czy procesowe prawo podatkowe może**

¹¹ Tak przykładowo: F.H.M. Grapperhaus, *Opowieści podatkowe drugiego milenium*, TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń 2000, s. 1.

¹² Por. ks. K. Dynarski (red.), *Biblia Tysiąclecia*, wyd. IV, Pallottinum, Poznań 1991, s. 155, fragmenty Księgi Liczb dotyczące dziesięciny.

¹³ L. Bylicki, *Polski system podatkowy – zagadnienia ogólne*, „Zeszyty Naukowe PWSZ w Płocku. Nauki Ekonomiczne” t. XXIII, 2016, s. 289-309.

¹⁴ B. Pahl, *Podatki i opłaty lokalne. Teoria i praktyka*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2017, s. 54-57.

oddziaływać na realizację i postrzeganie norm materialnego prawa podatkowego. W tym kontekście ważna jest także odpowiedź na **pytania: Czy zmieniające się instytucje prawa podatkowego procesowego wpływają na cały system podatkowy? Jakie są skutki tego oddziaływania?**

W systemie podatkowym istnieją bowiem normy nie tylko dotyczące powstania obowiązku podatkowego, ale także obejmujące weryfikację przestrzegania przez podmioty obowiązujących ich norm prawa podatkowego. Funkcjonowanie tych norm w ramach spójnego systemu oznacza ich wzajemne oddziaływanie i współzależności. Mając zatem na uwadze założenie o spójności systemu podatkowego¹⁵, nie sposób analizować instytucji będących jego elementami w oderwaniu od ich miejsca w systemie i roli, jaką w nim pełnią.

W związku z tym należy zwrócić uwagę, że zmiany zachodzące w danej instytucji prawa podatkowego mogą wpływać na funkcjonowanie całego systemu. Stosowane rozwiązania, w szczególności obejmujące procesowe prawo podatkowe, nie mogą bowiem funkcjonować w oderwaniu od pozostałych elementów systemu. Te ścisłe związki i zależności między instytucjami dają podstawę do analizy takich zagadnień, jak przestrzeganie prawa podatkowego przy badaniu problematyki instytucji kontroli, oraz rozwiązań stosowanych w jej ramach. Zasadne jest więc podjęcie rozważań, **czy w ramach specyfiki prawa podatkowego jego proceduralne elementy, takie jak przebieg procedur kontrolnych, mogą oddziaływać na przestrzeganie i stosowanie prawa podatkowego.** Jeżeli takie oddziaływania zachodzą, to należy zastanowić się, **jakie rozwiązania są w tej kwestii pożądane oraz do jakich konstrukcji prawnych należy dążyć.**

Stosowanie prawa, rozumiane jako formułowanie przez organ normy indywidualnej i konkretnej wobec na przykład podatnika, w większości przypadków wiąże się ze zidentyfikowaniem sytuacji, w której podatnik tego prawa nie przestrzega, a zatem takiej, w której zachowanie danego podmiotu

¹⁵ W analizie poszczególnych zagadnień często jednak się jej temu systemowi odmawia. Przykładowo, M. Pelikan-Krupińska, *Zasada wewnętrznej i zewnętrznej spójności systemu podatkowego i jej realizacja w praktyce polskiej*, „Studia Prawnicze: Rozprawy i Materiały” nr 5, 2007, s. 285-299.

stanowi przekroczenie norm materialnego prawa podatkowego. Przestrzeganie prawa podatkowego w zestawieniu z jego stosowaniem stanowi złożone zagadnienie, jednak pojęcia te oraz ich realny kształt na gruncie prawa podatkowego determinowane są przez elementy systemu podatkowego, a przede wszystkim przez jego elementy proceduralne.

Przestrzeganie prawa to realizowanie określonej normy wynikającej z przepisów prawa. Biorąc jednak pod uwagę skomplikowany charakter przepisów z zakresu prawa podatkowego oraz typ adresatów zawartych w nich norm, przekonanie o tym, że przestrzega się prawa podatkowego, często okazuje się błędne. Wynika to przede wszystkim z tego, że to podatnik we własnym zakresie musi dokonać wykładni stosownych przepisów i zachować się w sposób, który uzna za zgodny z odczytanymi z nich normami. Uznanie tego postępowania za zgodne z daną normą przez właściwy organ może jednak potrwać kilka lat, obejmując organy pierwszej i drugiej instancji oraz sądy administracyjne.

Pierwszy, wstępny etap poprzedzający stosowanie prawa, tj. zachowanie zmierzające do jego przestrzegania lub nieprzestrzegania, następuje zazwyczaj bez udziału organów podatkowych. Stosowanie prawa przez organ jest wtórne w stosunku do przestrzegania go przez adresata norm. **Procedury kontrolne stanowią tym samym pierwszy etap, w którym adresat norm prawa podatkowego może skonfrontować efekt dokonanej przez siebie wykładni ze stanowiskiem organu podatkowego. Takie umiejscowienie kontroli w systemie prawa podatkowego sugeruje jej istotną rolę w procesach przestrzegania i stosowania prawa.**

Co więcej, podatki i system podatkowy służą również realizacji funkcji pozafiskalnych, wpływając m.in. na realizację różnych celów stymulacyjnych, gospodarczych i społecznych¹⁶. Przepisy prawa są, a przynajmniej powinny być, tworzone w celu wywołania określonych, przewidzianych i oczekiwanych przez prawodawcę skutków¹⁷ – zatem i z tej perspektywy należy patrzeć na elementy

¹⁶ T. Wołowicz, *Ulgi i zwolnienia w podatku od nieruchomości w kontekście celów polityki podatkowej gminy*, „Finanse Komunalne” nr 1, 2020, s. 58-72.

¹⁷ M. Stefaniuk, *Skuteczność prawa i jej granice*, „Studia Iuridica Lublinensia” nr 16, 2011, s. 55-72.

systemu podatkowego. **Formułując zmiany w ramach obowiązującego prawa, prawodawca wywiera na system podatkowy nie tylko bezpośredni wpływ w postaci modyfikacji określonej normy postępowania. Pomijając efekty społeczno-gospodarcze, jakie niesie dana zmiana prawa, istotna jest również zmiana podejścia podmiotów prawa do innych instytucji w ramach danej gałęzi prawa, a także przestrzegania prawa w ogóle.**

Przestrzeganie prawa podatkowego, tj. zachowanie adresatów norm prawnych obiektywnie zgodne z ustanowionymi normami¹⁸, jest zagadnieniem bardzo szerokim, zwłaszcza z uwagi na dzisiejszą złożoność tej gałęzi prawa. Jednakże mając na względzie charakter prawa podatkowego, a w szczególności specyfikę weryfikacji jego przestrzegania, **w ramach niniejszego rozdziału zostanie wykazane, jak istotna dla kwestii przestrzegania prawa podatkowego jest kontrola prowadzona w ramach prawa podatkowego oraz regulacje dotyczące jej przebiegu.**

W rozdziale tym zostanie więc **ukazana specyfika systemu podatkowego, z uwzględnieniem rozróżnienia między przestrzeganiem a stosowaniem prawa podatkowego.** Ponadto analiza relacji między przestrzeganiem a stosowaniem prawa podatkowego na gruncie polskiego systemu podatkowego pozwoli w dalszej części pracy na lepszą i pełniejszą ocenę obowiązujących obecnie instytucji.

Aby przeanalizować, jak poszczególne elementy systemu wpływają na siebie, a także jaki skutek wywierają na przestrzeganie czy stosowanie prawa, a w konsekwencji na pozycję uczestników tej procedury, oprócz sformułowania definicji tych pojęć należy umiejscowić analizowane instytucje w tym systemie. Interakcje między podatnikiem a organem zachodzą przede wszystkim w ramach procedur weryfikujących wywiązywanie się podatnika z jego obowiązków na gruncie prawa podatkowego. Dopiero bowiem weryfikacja przestrzegania prawa podatkowego może prowadzić do jego stosowania. Istotne jest zatem udzielenie odpowiedzi na pytanie: **Jak te interakcje przekładają się na przestrzeganie i**

¹⁸ Z. Ziemiński, *Teoria prawa*, PWN, Warszawa–Poznań 1972, s. 260.

stosowanie prawa podatkowego oraz jakie mechanizmy procedury kontrolnej mogą te interakcje wspierać?

2. Specyfika wybranych elementów systemu podatkowego

2.1. Pojęcie systemu podatkowego – istota problematyki

Prawo podatkowe obejmuje zespół norm o charakterze ustrojowym, materialnoprawnym, proceduralnym, a nawet karnym¹⁹. Jako system podatkowy określa się często ogół podatków pobieranych w danym państwie²⁰, choć z perspektywy zasad podatkowych, którymi powinien rządzić się ten system, a także wymiaru i poboru podatków bardziej trafna jest definicja systemu podatkowego jako całokształtu prawnoorganizacyjnych form opodatkowania²¹. **W założeniu system podatkowy powinien być stabilny, nieskomplikowany i dogodny dla podatników** (zasada pewności oraz dogodności zostały sformułowane już przez Adama Smitha)²². **Realia społeczne, gospodarcze i polityczne często jednak nie pozwalają na pełną realizację wskazanych wyżej zasad**, które muszą być wazone z zasadami pozwalającymi na zrealizowanie podstawowych, fiskalnych funkcji podatków. Budowa systemu podatkowego cechującego się wewnętrzną spójnością stanowi skomplikowany i długotrwały proces, na który wpływają różne czynniki historyczne, polityczne, społeczno-ekonomiczne i administracyjne. Podatki są instrumentem silnie oddziałującym na gospodarkę i społeczeństwo, dlatego obecny system podatkowy w Polsce, mimo ciągłych zmian, jest przedmiotem nieustannej krytyki, w której podkreśla się szczególnie: dużą niestabilność, fiskalizm oraz skomplikowaną konstrukcję większości podatków²³. To decyduje o specyfice

¹⁹ Tak m.in. J. Cholewicki, *Model ochrony karnej skarbowej dochodów podatkowych budżetu państwa* (rozprawa doktorska), Białystok 2017, s. 125 i n.

²⁰ J. Głuchowski, J. Patyk, *Zarys polskiego prawa podatkowego*, wyd. III, LexisNexis, Warszawa 2011, s. 14.

²¹ A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2016, s. 319 i n.

²² A. Smith, *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, PWN, Warszawa 1954, s. 306 i n.

²³ P. Felis, *Wybrane współczesne społeczno-ekonomiczne uwarunkowania reformy systemu podatkowego*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2016, s. 118 i n.

prawa podatkowego, która będzie się przekładać na kwestie jego przestrzegania i stosowania oraz podnosić rangę kontroli przestrzegania prawa podatkowego.

Zakres funkcji i zadań stawianych przed podatkami jest ujmowany w różny sposób, ale przeważa pogląd o konieczności spełnienia przez podatek przede wszystkim funkcji fiskalnych, natomiast wykorzystywanie jego funkcji pozafiskalnych może prowadzić do lepszego wypełniania funkcji fiskalnej²⁴. Należy jednak podkreślić, że **wysokość obciążeń podatkowych nie jest jedynym ważnym elementem systemu podatkowego. Systemu tego nie można zatem traktować wyłącznie jako zbioru podatków w danym kraju, ale należy go postrzegać jako całość obejmującą liczne elementy łączące się ze sobą w logiczny sposób.** Oprócz różnego rodzaju podatków w skład systemu podatkowego wchodzi: organizacja wymiaru, poboru, kontroli, egzekucji i represji w sferze podatków²⁵. Ponadto w doktrynie pojawiają się stanowiska, że zakresem pojęcia „system podatkowy” należałoby objąć także świadczenia i opłaty w ramach systemu zabezpieczeń społecznych²⁶.

Ukształtowanie poszczególnych instytucji prawa podatkowego oraz konstrukcja i sposób ich rozliczania, a w szczególności regulacja udziału samego podatnika w tym procesie, przekładają się na rolę, jaką pełni w tym systemie kontrola rozliczeń podatkowych, oraz wyznaczają narzędzia, jakimi powinny w jej ramach dysponować organy. Przykładem takiej zależności może być obciążenie podatników obowiązkiem rozliczania podatków we własnym zakresie, co będzie implikować zaangażowanie organów administracji rządowej oraz samorządowej w weryfikację poprawności takich rozliczeń.

Warto także zwrócić uwagę, że zróżnicowanie stawek i wynikające z tego skomplikowanie systemu podatkowego oraz przeniesienie ciężaru właściwej interpretacji norm dla zaistniałych stanów faktycznych na podatnika (przez

²⁴ Ibidem.

²⁵ C. Kosikowski, *Potrzeba – zakres – warunki – metody reformy polskiego systemu podatkowego*, [w:] A. Pomorska (red.), *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin 2004, s. 13.

²⁶ T. Lubińska, *Reforma podatkowa czy reforma systemu dochodów fiskalnych – kwestie terminologiczne jako punkt wyjścia do rozważań i propozycji zmian*, [w:] A. Pomorska (red.), *Polski system podatkowy. Założenia a praktyka*, Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin 2004, s. 58.

dominację zasady samoobliczania) może prowadzić do różnego rodzaju nadużyć, np. nieuprawnionego stosowania niższych stawek²⁷. Powoduje to nie tylko straty Skarbu Państwa, ale także zaostrzenie przepisów podatkowych i kontroli organów, a co za tym idzie – zwiększenie roli procedur kontrolnych jako elementu systemu prawa podatkowego²⁸. **Specyfika elementów tego systemu będzie oddziaływać na kształt takich pojęć, jak przestrzeganie i stosowanie prawa.** Konieczne jest zatem przytoczenie wybranych, istotnych dla dalszych rozważań, które nie tylko mają wpływ na proces przestrzegania oraz stosowania prawa, lecz podkreślają także **szczególną rolę procedur kontrolnych w tej gałęzi prawa.**

2.2. Udział podatnika w określeniu i ustaleniu zobowiązania podatkowego

Choć problem opodatkowania towarzyszy ludzkości od tysięcy lat, pewne twierdzenia pozostają powszechne niezależnie od czasów – dla obywateli podatki są zwykle za wysokie, dla rządzących nigdy dość duże, za to sposób ich ściągania wszystkim wydaje się niedoskonały²⁹. Dawniej ustalanie podatków leżało najczęściej w gestii organów państwa bądź upoważnionych przez nie podmiotów. W starożytnym Rzymie o poborcy podatkowym pisano: „wysiada na brzegu rzeki ustalić podatek od zbiorów”³⁰. Trudno jednak w odniesieniu do tak odległych wydarzeń posługiwać się terminologią właściwą współczesnym stosunkom podatkowo-prawnym. Bardziej adekwatne może być odwołanie się do historii nowożytnej w obrębie ziem polskich. **Zakres udziału podatnika w wymiarze zobowiązania podatkowego zmieniał się bowiem znacząco nawet**

²⁷ R. Gwiazdowski, *Korupcyjny charakter przepisów podatkowych*, [w:] A. Kojdera (red.), *Klimaty korupcji*, Semper, Warszawa 2002, s. 122-133.

²⁸ A. Sieroń, *Polski system podatkowy: diagnoza problemów oraz propozycja reform*, „Wrocław Economic Review” nr 21/1, 2015, s. 9-40.

²⁹ A. Krajewski, *Historia podatków jest bezwzględna. Zbyt wysokie, kończą się buntem*, Gazeta prawna, serwis internetowy, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/682429,historia-podatkow-jest-bezwzględna-zbyt-wysokie-koncza-sie-buntem.html> [dostęp: 14.09.2020].

³⁰ F.H.M. Grapperhaus, *Podatki przez wieki – historia wizualna*, TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń 2010, s. 75.

na przestrzeni ostatniego wieku – tendencje w tym zakresie można przedstawić w oparciu o rozwój polskiego prawa podatkowego. W II Rzeczypospolitej, pomijając kwestię ujednoczenia systemów podatkowych na ziemiach, które przed odzyskaniem niepodległości należały do różnych zaborów, **wymierzenie podatku należało przede wszystkim do organów podatkowych**³¹. Podobny stan utrzymał się także po uchwaleniu Ordynacji podatkowej z 1934 r.³² Przepisy art. 96 i art. 98 Ordynacji z 1934 r. wskazywały, że to: „władza wymiarowa obowiązana jest ustalić podstawę wymiaru dla każdego płatnika”³³. Jeśli jednak przy wymiarze podatku dochodowego zebrany przez nią materiał nie wystarczał do obliczenia ogólnego dochodu podlegającego opodatkowaniu, to możliwe było ustalenie dochodu na podstawie „zewnątrznych znamion”, świadczących o jego sytuacji majątkowej³⁴.

Po drugiej wojnie światowej, w okresie Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej zwiększyły się obowiązki podatnika w zakresie przekazywania informacji na potrzeby wymierzenia podatku³⁵. Podmioty, które nie miały statusu państwowych organizacji gospodarczych, były zobowiązane do złożenia zeznania, w którym ujawniana była wielkość podstawy opodatkowania. Jednak w ramach wymiaru organ weryfikował te informacje, a ciężar podatkowy ustalał w ramach decyzji. Z kolei państwowe organizacje gospodarcze dokonywały już samoobliczenia, tj. w składanej deklaracji wskazywały nie tylko wysokość podstawy opodatkowania, ale także kwotę podatku³⁶.

Warto podkreślić, że brak dominacji zasady samoobliczenia nie zdejmował z podatnika odpowiedzialności za nieuiszczenie podatku we

³¹ K. Teszner, *Administracja podatkowa i kontrola skarbowa w Polsce*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2012, s. 90.

³² Ustawa z dnia 15 marca 1934 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. nr 39, poz. 346).

³³ Nie należy mylić tego pojęcia z dzisiejszą instytucją płatnika na gruncie podatków dochodowych.

³⁴ W oryginalnej treści przepisu „położeniu ekonomicznem”.

³⁵ T. Dietrich, *Zasady systemu podatkowego Polski powojennej*, Zakład Skarbowości UMK, Toruń 1947, s. 110.

³⁶ J. Gołąca, *Odpowiedzialność za wymiar i przedawnienie zobowiązań podatkowych*, [w:] H. Dzwonkowski, J. Kulicki (red.), *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2016, s. 211-230. Autorka opisuje dekret o podatku dochodowym z 1946 r., który został zastąpiony dekretem z 1948 r., a następnie dekretem z 1950 r.

właściwej wysokości, które mogło być efektem nieujawnienia danych koniecznych do dokonania prawidłowego wymiaru³⁷. Przykładowo, dekret o zobowiązaniach podatkowych z 1950 r. przewidywał w takim wypadku obowiązek uiszczania odsetek czy dodatku za zwłokę³⁸. Nie można także pominąć regulacji karnych skarbowych z tego okresu³⁹, w ramach których penalizowane było na przykład niezgłoszenie przedmiotu opodatkowania.

Rozwojowi systemu podatkowego, także na ziemiach polskich, towarzyszyło zwiększanie obciążenia podatników obowiązkami w zakresie dokonywania samodzielnej wykładni i uwzględnienia w swoich rozliczeniach norm prawa podatkowego. **Chociaż udział podatnika często już wcześniej był niezbędny do prawidłowego wymiaru i poboru podatków, to można zauważyć dążenie do coraz większego przerzucania ciężaru i odpowiedzialności za prawidłowe dokonanie tych czynności na podatnika**⁴⁰.

Kształtowanie się polskiego systemu podatkowego po 1989 r. to złożony i wieloetapowy proces. Zapoczątkowany on został ustanowieniem dwóch odrębnych podatków dochodowych – od osób fizycznych i od osób prawnych⁴¹. Kolejnym etapem było uchwalenie ustawy o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego, które były później zastępowane odrębnymi aktami – w związku z uzyskaniem przez Polskę członkostwa w Unii Europejskiej, a także wprowadzeniem Ordynacji podatkowej w 1997 r. Z powodu decentralizacji wybranych zadań państwa wzrastały również dochody podatkowe władz

³⁷ Ibidem.

³⁸ Art. 14 dekretu z dnia 26 października 1950 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. nr 49, poz. 452). Terminy „odsetki” i „dodatek za zwłokę” były zróżnicowane w zależności od podmiotu obowiązującego do ich uiszczenia. Te pierwsze dotyczyły jednostek gospodarki uspołecznionej, a drugie – nieuspołecznionej.

³⁹ Mowa tutaj o ustawie karnej skarbowej z dnia 13 kwietnia 1960 r. (Dz.U. nr 21, poz. 123).

⁴⁰ J. Gorąca, *Odpowiedzialność za wymiar i przedawnienie...*, op. cit., s. 211-230.

⁴¹ Mowa tutaj o ustawie z dnia 31 stycznia 1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, która została zastąpiona ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych z dnia 15 lutego 1992 r., a także ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych z dnia 26 lipca 1991 r.

lokalnych⁴². Zasadniczo jednak zmiany zachodzące w polskim systemie podatkowym były zbieżne z ogólnosiwiatową tendencją do zwiększania roli podatków pośrednich w strukturze dochodów państw oraz obniżania stawek podatków bezpośrednich⁴³. Można więc uznać, że polski system podatkowy przeszedł duże zmiany od czasu transformacji ustrojowej i został przystosowany do wymagań gospodarki rynkowej.

W ramach wymienionych wyżej aktów nie sposób ująć całego polskiego systemu podatkowego, na który składa się kilkanaście podatków. Zwykle jednak system podatkowy państwa opiera się na podatku od towarów i usług lub podatków dochodowych, przy czym inne podatki mogą spełniać funkcję drugoplanową i dopełniającą⁴⁴. Potwierdzeniem tej tezy na gruncie Polski może być to, że wpływy do budżetu państwa z tytułu podatku od towarów i usług oraz podatków dochodowych stanowią ponad 80% wszystkich wpływów. Gdyby natomiast włączyć do tej kwoty wpływy z podatku akcyzowego – stanowiłaby ona 97% wpływów⁴⁵. Jest to o tyle istotne, że w ramach wymienionych wyżej podatków co do zasady **dominuje technika samoobliczania (samowymiaru) podatku⁴⁶, która powoduje przerzucenie na podatnika obowiązku dokonania wykładni prawa podatkowego⁴⁷. Z kolei takie rozłożenie ciężaru w ramach dokonywania rozliczeń dla celów podatkowych oraz obowiązku dokonywania wykładni prawa podatkowego przekłada się na rolę kontroli w tym systemie oraz sposób przestrzegania i stosowania tego prawa. Jeżeli bowiem dominuje zasada samoobliczenia, która nakłada na podatnika obowiązek prawidłowego rozliczenia podatków, bez ingerencji organu na tym etapie, konieczne staje się stworzenie mechanizmów, które**

⁴² J. Żyżyński, *Budżet i polityka podatkowa. Wybrane zagadnienia*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2009, s. 143.

⁴³ W. Kurowski, *Funkcja fiskalna podatków w Polsce w latach dziewięćdziesiątych*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” z. 3-4, 1998, s. 279-297.

⁴⁴ A. Drwiłło (red.), *Podstawy finansów i prawa finansowego*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2014, s. 402-403.

⁴⁵ Dane publikowane przez Ministerstwo Finansów, <https://www.gov.pl/web/finanse/2020-r4> [dostęp: 6.07.2021].

⁴⁶ Oczywiście nie jest to jedyna forma powstania zobowiązania podatkowego.

⁴⁷ H. Filipczyk, *Indywidualne interpretacje prawa podatkowego – prawo i praktyka*, Oficyna Prawa Polskiego, Warszawa 2011, s. 10.

pozwalająby na kontrolowanie wywiązywania się podatnika z jego obowiązków.

2.3. Zasada samoobliczania jako podstawa realizacji prawa podatkowego

Dla potrzeb dalszych rozważań należy rozróżnić pojęcia obowiązku i zobowiązania podatkowego. Co do zasady pierwotnie występuje obowiązek podatkowy, a jego następstwem jest zobowiązanie podatkowe, które powinno wynikać z tego obowiązku⁴⁸. Według definicji ustawowej obowiązek podatkowy jest wynikającą z ustaw podatkowych ogólną powinnością zapłaty podatku w związku z zaistnieniem zdarzenia opisanego w ustawie. Z kolei legalna definicja zobowiązania podatkowego stanowi, że jest to wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonym w przepisach prawa podatkowego⁴⁹. Oprócz obowiązku podatkowego podatnik ma również inne obowiązki z nim związane, nazywane „obowiązkami technicznymi”, które zapewniają prawidłową realizację podstawowego obowiązku podatkowego. Do tej kategorii zalicza się m.in.: przekazywanie organom podatkowym informacji, składanie deklaracji, prowadzenie ksiąg podatkowych czy poddanie się kontroli⁵⁰.

Obowiązek podatkowy nie dotyczy zatem ustalonej kwoty należności podatkowej, a jego adresatem jest pewna kategoria podmiotów, a nie ściśle oznaczony i zindywidualizowany podatnik. Zobowiązanie podatkowe jest natomiast skonkretyzowane co do: osoby podatnika, wysokości świadczenia, terminu płatności oraz miejsca spełnienia świadczenia⁵¹. Przekształcenie

⁴⁸ W. Wójtowicz (red.), *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2008, s. 152.

⁴⁹ Art. 4 i 7 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.).

⁵⁰ W. Wójtowicz, P. Smoleń (red.), *Prawo podatkowe*, C.H. Beck, Warszawa 2014, s. 80 i n.

⁵¹ E. Liwanowska, *Powstanie zobowiązań podatkowych*, „Doradztwo Podatkowe” nr 4, 1999, s. 8.

zobowiązania podatkowego w obowiązek podatkowy może nastąpić: z mocy prawa⁵² w związku z zaistnieniem danego zdarzenia albo poprzez doręczenie decyzji ustalającej wysokość tego zobowiązania.

Pierwszy sposób powstawania zobowiązań podatkowych dominuje w polskim systemie podatkowym i związany jest z zasadą samoobliczenia (samowymiaru), w ramach której to podatnik lub płatnik zobowiązany jest do obliczenia i zapłaty właściwej kwoty podatku. Drugi sposób powstawania zobowiązań podatkowych polega na wydaniu decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe, o charakterze konstytutywnym, najczęściej na podstawie danych przedstawionych przez podatnika, dokonanie wymiaru leży jednak po stronie organu podatkowego. **W polskim systemie podatkowym wydawanie i doręczanie decyzji ustalającej jako sposób powstawania zobowiązań podatkowych ma zdecydowanie mniejsze znaczenie i funkcjonuje na przykład w ramach podatku od spadków i darowizn oraz w ograniczonym zakresie w ramach podatku od nieruchomości.**

Na gruncie obowiązującej Ordynacji podatkowej formą konkretyzacji zobowiązania podatkowego jest wymiar, który obejmuje działania polegające na obowiązku wykonania określonych czynności, tj. złożenia deklaracji, albo wydania decyzji w związku z zaistnieniem zdarzeń, które powodują powstanie obowiązku podatkowego⁵³. Zwyczajne formy wymiaru obejmują:

- samowymiar i wymiar płatniczy – dominujące w ramach systemu podatkowego,
- wymiar decyzyjny – dokonywany przez organ podatkowy⁵⁴.

⁵² W doktrynie wskazuje się, że określenie „z mocy prawa” jest pewnym skrótem, który zastępuje określenie opisowe: „zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania”, przy czym skrót ten jest często używany w piśmiennictwie i orzecznictwie sądów, zob. np. M. Wasilenko, *Zobowiązania podatkowe – pojęcie, sposoby powstawania, formy wygasania*, „Doradztwo Prawne i Podatkowe RB Biuletyn” nr 15, 2019, s. 40-50.

⁵³ H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2013, s. 213.

⁵⁴ L. Etel (red.), *System prawa finansowego*, t. III, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2010, s. 644 i n.

Nadzwyczajne formy wymiaru obejmują natomiast m.in.: korektę samowymiaru, szacowanie podstawy opodatkowania i wymiar dodatkowych zobowiązań w podatku od towarów i usług.

W ramach form zwyczajnych podstawowa różnica między samowymiarciem i wymiarem płatniczym a wymiarem decyzyjnym polega na tym, że **w przypadku wymiaru dokonywanego przez organ na podmiocie niedziałającym w ramach administracji podatkowej spoczywa jedynie odpowiedzialność za podanie danych zgodnych ze stanem faktycznym, podczas gdy ciężar zidentyfikowania w tym zakresie właściwych norm prawa podatkowego pozostaje po stronie organu. Z kolei gdy podmiot zobowiązany jest do samoobliczenia, po jego stronie pozostaje nie tylko obowiązek przekazania danych dotyczących zaistniałych zdarzeń, ale także samodzielne uwzględnienie odpowiednich norm prawa podatkowego**⁵⁵.

W ramach polskiego systemu podatkowego dominuje zasada samoobliczenia, przy czym w większości przypadków obowiązek podatkowy powstaje z mocy prawa. W bardziej szczegółowy sposób zasadę samoobliczenia podatku od towarów i usług wyraża art. 103 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁵⁶, zgodnie z którym podatnicy są obowiązani, bez wezwania naczelnika urzędu skarbowego, do obliczania i wpłacania podatku za okresy miesięczne w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy, na rachunek urzędu skarbowego⁵⁷. Podobne regulacje zawiera ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych⁵⁸, która w art. 45 przewiduje, że to podatnicy zobowiązani są składać urzędom skarbowym zeznanie, według ustalonego wzoru, o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) w roku podatkowym, w terminie od 15 lutego do 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym. **Czynność**

⁵⁵ Ibidem.

⁵⁶ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 685 ze zm.).

⁵⁷ J. Martini, Z. Liptak, P. Kowalczyk, P. Skorupka, M. Wojda, *Ustawa o VAT. Komentarz*, Difin, Warszawa 2005, s. 772 i n.

⁵⁸ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 1128 ze zm.).

samoobliczenia podatku realizowana jest zatem przez podatnika samodzielnie, natomiast rezultaty samoobliczenia przedstawiane są właściwemu organowi podatkowemu w formie deklaracji, stanowiącej podstawę do uiszczenia przez podatnika stosownej, a ustalonej w procesie samoobliczenia kwoty podatku.

W podatkach dochodowych odpowiedzialność za wymiar przierzucana jest także często na podmiot, który nie jest podatnikiem ani organem podatkowym, czyli płatnika. Jest to podmiot zobowiązany w szczególnych przypadkach do wykonania obowiązków wymiarowych w zastępstwie podatnika, tj. do obliczenia podatku, pobrania go i wpłacenia⁵⁹. Sytuację tego podmiotu należy jednak ocenić jako znacznie mniej korzystną niż sytuacja podatnika. Płatnik ponosi bowiem odpowiedzialność za wymiar zobowiązania innego podmiotu w przypadku, gdy zostanie on dokonany nieprawidłowo⁶⁰. Odpowiedzialność płatnika ma charakter majątkowy – odpowiada on całym swoim majątkiem. Funkcjonowanie tej instytucji nie zmniejsza odpowiedzialności, jaka spoczywa na podmiotach będących podatnikami, do których kierowane są normy materialnego prawa podatkowego.

Podatnik w procesie stosowania prawa podatkowego jest zatem najczęściej zobowiązany, aby we własnym zakresie dokonać ustalenia należności podatkowej, przy czym rola organów sprowadzona została do wybiórczej kontroli tego procesu⁶¹. Cechą charakterystyczną samoobliczenia podatku jest bierność organów podatkowych, które podejmują działania dopiero w przypadku nieprawidłowości lub zaniechania po stronie podatnika. Samowymiaru podatku dokonuje osoba zobowiązana poprzez ujawnienie organom podatkowym stanu faktycznego podlegającego opodatkowaniu, subsumpcji obowiązku podatkowego oraz

⁵⁹ W. Maruchin, *Odpowiedzialność podatkowa podatnika, płatnika, inkasenta, osób trzecich: wspólników spółek cywilnych, jawnych, komandytowych, członków zarządu spółek z o.o. i akcyjnych oraz spadkobierców*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 2008, s. 73.

⁶⁰ Według art. 30 § 1 Ordynacji podatkowej płatnik odpowiada za podatek niepobrany lub pobrany, a niewpłacony.

⁶¹ R. Mastalski, *Charakter prawny interpretacji prawa podatkowego dokonywanej przez Ministra Finansów*, „Jurysdykcja Podatkowa” nr 1, 2007, s. 5.

zapłatę podatku. To na tym podmiocie ciąży zatem obowiązek prawidłowej oceny zdarzenia faktycznego, a następnie jego subsumpcji pod właściwą normę prawa⁶². Ryzyko nieprawidłowego samoobliczenia bądź jego braku⁶³ spoczywa w dużej mierze na podatniku, który ponosi w tym zakresie nie tylko odpowiedzialność podatkową, włączając odsetki za ewentualną zwłokę, ale także odpowiedzialność karnoskarbową, jeżeli wystąpienie nieprawidłowości wypełni znamiona czynu zabronionego. Choć w ramach obowiązujących podatków część czynności związanych z samoobliczeniem może być realizowana przez organ podatkowy – tak jest w przypadku udostępniania podatnikom podatku dochodowego od osób fizycznych w postaci zeznań podatkowych za pośrednictwem portalu podatkowego, które wymagają jedynie zaakceptowania do ich skutecznego złożenia⁶⁴ – to nie zmienia to zakresu odpowiedzialności podatnika za tak dokonany wymiar podatku. Odpowiedzialność podatkowa ma przy tym charakter obiektywny –nieznajomość przez obowiązany podmiot prawa podatkowego nie jest w żadnej mierze istotna dla ustalenia i oceny istniejącej z mocy prawa, obiektywnej odpowiedzialności podatkowej⁶⁵.

Samowymiar jest przy tym instytucją charakterystyczną dla prawa podatkowego i nie można jej przyrównać do innych instytucji obowiązujących na gruncie innych gałęzi prawa. Przykładowo, Trybunał Konstytucyjny podkreślał, że samowymiar rozumiany jako postanowienie, że podatek wynikający ze złożonej deklaracji jest podatkiem do zapłaty (płyne z takiej deklaracji powinnośc zapłaty), nie może być porównywany z oświadczeniem woli⁶⁶. Jednocześnie weryfikację samowymiaru należy rozpatrywać wyłącznie w kategoriach zabezpieczenia interesu państwa, a nie

⁶² J. Wróbel, *Bezpieczeństwo finansowe w zakresie samoobliczenia podatku przez osobę zobowiązaną – odpowiedzialność karnoskarbową*, „Res Polticae” t. X, 2018, s. 183-193.

⁶³ Na przykład przez nieprawidłową subsumpcję przez zobowiązanego normy prawnej, błędną wykładnię przepisów, nieprawidłowość samoobliczenia, jak również wykazanie nieprawidłowej wartości przedmiotu opodatkowania czy nieujawnienie podstawy opodatkowania.

⁶⁴ Na podstawie art. 45cd ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 1426).

⁶⁵ Tak np. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 maja 1998 r., sygn. akt III SA 147/98, SIP LEX.

⁶⁶ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 maja 2010 r., sygn. akt P/70, SIP LEX.

podatnika – z faktu niedostrzeżenia przez organ podatkowy wadliwości dokonanego rozliczenia nie można wywodzić korzyści, w tym braku odpowiedzialności za nieprawidłowo zadeklarowane podatki⁶⁷. Z drugiej strony należy wskazać, że błędy w samowymiarze podatku niedostrzeżone przez aparat skarbowy wskazywane są jako jedna z głównych przyczyn powstawania luki podatkowej⁶⁸. **Wzmacnianie zasady samoobliczania skutkuje znacznym obciążeniem podatnika – wpływa jednak także na kształt całego systemu podatkowego i funkcjonujących w jego ramach instytucji, konstytuuje bowiem rolę kontroli w tym systemie. Przesunięcie na podatnika ciężaru właściwego wypełnienia obowiązków nałożonych na niego w ramach prawa podatkowego będzie bowiem implikować istotną rolę kontroli w wypełnianiu tych obowiązków.**

Ponadto jeżeli w pierwszej kolejności to podatnik we własnym zakresie dokonuje rozliczenia podatku, a kontrola tego rozliczenia ma wyłącznie charakter wybiórczy, to **istotne jest skłonienie podatnika do przestrzegania prawa podatkowego już na etapie samowymiaru**. Z kolei jeżeli to procedura kontrolna jest pierwszą okazją do skonfrontowania dokonanego przez podatnika samoobliczenia ze stanowiskiem organu, to **procedura, w ramach której właściwy organ powinien zidentyfikować nieprawidłowości i skłonić podatnika do ich naprawienia, jest kluczowa dla funkcjonowania systemu**. Etapowość procesu dochodzenia do właściwego określenia zobowiązania podatkowego (przy czym niektóre z tych etapów, jak kontrola czy wydanie decyzji określającej, nie muszą w tym procesie wystąpić) będzie przy tym decydować o charakterze takich pojęć, jak przestrzeganie i stosowanie prawa podatkowego.

⁶⁷ Tak np. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 9 grudnia 2004 r., sygn. akt III SA/Wa 406/04.

⁶⁸ Luka podatkowa jest rozumiana jako różnica między podatkiem rzeczywiście zapłaconym a podatkiem, który powinien być zapłacony, jeśli wszystkie osoby fizyczne i prawne zadeklarowały swoje czynności i transakcje we właściwy sposób, w zgodzie z literą prawa i intencją prawodawcy – tu w odniesieniu do podatku VAT. Zob. M. Sosnowski, *Realizacja funkcji fiskalnej w zakresie podatku od towarów i usług*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego” nr 864, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 76, t. 1, 2015.

3. Przestrzeganie prawa podatkowego

3.1. Zagadnienia dotyczące przestrzegania prawa

Przestrzeganie prawa definiowane jest jako świadome zachowanie adresatów norm (sankcjonowanych i sankcjonujących) zgodnie z treścią dyspozycji tych norm w warunkach określonych w ich hipotezach⁶⁹. Oczywiście definicja ta zawiera pewne uproszczenie, przyjmując za wzorcową postać normy prawnej mającej strukturę trójczłonową („hipoteza”, „dyspozycja”, „sankcja”), a więc schemat, w którym funkcjonalnie są ze sobą powiązane norma sankcjonowana i norma sankcjonująca. W tym ujęciu norma prawna wyznacza bowiem adresatom nakazy albo zakazy określonego postępowania, jeżeli więc adresat realizuje te nakazy albo zakazy, realizuje tym samym normę prawną, i odwrotnie, jeżeli nie spełnia wyznaczonych mu obowiązków, to narusza normę prawną. Realizowanie normy prawnej odróżnia się od jej przestrzegania według kryterium świadomości podmiotu – jeżeli adresat obejmuje świadomością zakres realizowania określonej normy, tj. ma intencję jej zrealizowania, to można mówić o przestrzeganiu normy prawnej. Z. Ziemiński odróżnia przy tym mocną interpretację od słabej interpretacji przestrzegania prawa. Według interpretacji słabej wystarczy, aby adresat normy wiedział, że obowiązuje go dana norma, i jej przestrzegał, z kolei według interpretacji mocnej o przestrzeganiu prawa mówi się wyłącznie wtedy, gdy realizowanie danej normy jest rezultatem modyfikacji zachowania jej adresata pod wpływem tej normy⁷⁰. Co istotne, w ramach pojęcia przestrzegania prawa podmiot ujmowany jest możliwie szeroko i odnosi się do każdego hipotetycznego adresata danej normy prawnej⁷¹. Niektórzy autorzy wyróżniają także pojęcie wykonywania prawa, w ramach którego uwzględniają zarówno realizowanie, jak i przestrzeganie oraz stosowanie prawa⁷², które

⁶⁹ M. Holzer, E. Eckhardt, *Wstęp do prawoznawstwa*, WSPiA w Przemysłu, Przemysł–Rzeszów 2010, s. 167-173.

⁷⁰ Z. Ziemiński, S. Wronkowska, *Zarys teorii prawa*, Ars boni et aequi, Poznań 2001, s. 197 i n.

⁷¹ J. Helios, W. Jedlecka, *Podstawowe pojęcia prawa i prawoznawstwa dla ekonomistów*, WPAiE Uniwersytetu Wrocławskiego, Wrocław 2015, s. 61.

⁷² L. Leszczyński, *Zagadnienia teorii stosowania prawa. Doktryna i tezy orzecznictwa*, Wolters Kluwer Polska, Kraków 2004, s. 16.

oznacza każde wypełnienie dyspozycji normy prawnej, niezależnie od charakteru tej dyspozycji i niezależnie od sposobu działania, a także niezależnie od tego, jaki podmiot wykonywanie prawa podejmuje.

Przestrzeganie prawa lub jego przekraczanie przez adresatów norm zależy od wielu czynników. Integralną cechą prawa jest jednak przymus, stanowiący zabezpieczenie jego przestrzegania. Przymusem zaś dysponuje państwo, które stwarza w celu jego wykorzystania specjalny aparat. Przestrzeganie prawa nie zależy więc wyłącznie od dobrej woli adresata normy (choć może on aprobować treść normy na gruncie wyznawanego systemu wartości), bowiem w razie potrzeby państwo, działając przez odpowiedni w danej sytuacji organ, fizycznie zmusza do podporządkowania się jego woli, stosując prawo⁷³. Przez przestrzeganie prawa należy zatem rozumieć postępowanie obywateli, ale także organów państwowych, które jest zgodne z obowiązującymi przepisami. Oznacza to, że w praworządnym państwie wszelka działalność władcza wymaga podstaw prawnych, tj. legitymacji w prawie nadanym upoważnieniu do działania⁷⁴. Istotne jest także podejście organów do obowiązujących norm – prawodawca nie może bowiem wymusić przestrzegania prawa bez choćby minimalnej akceptacji go przez organy stosujące prawo, które zawsze mogą odpowiednimi zabiegami „stosować” prawo niezgodnie z zamiarem prawodawcy⁷⁵.

Jak już wspomniano we wprowadzeniu, przepisy prawne są, a przynajmniej powinny być, tworzone w celu wywołania określonych, przewidzianych i oczekiwanych przez prawodawcę skutków. Powinny być zatem ujmowane jako środki, które największą skuteczność mają wówczas, gdy realizowanie odkodowanych z nich norm prowadzi do osiągnięcia założonych celów. Zadaniem prawodawcy jest więc trafne rozpoznanie związku między ustanowieniem danych norm a tym, czy spowoduje to u ich adresatów zachowania wyznaczone przez

⁷³ H. Zięba, *Konstytucyjny obowiązek przestrzegania prawa a obywatelskie nieposłuszeństwo*, „Przegląd Prawa Konstytucyjnego” nr 2(54), 2020, s. 241-257.

⁷⁴ B. Banaszak, *Komentarz do art. 7*, [w:] B. Banaszak, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2012, s. 57 i n.

⁷⁵ J. Wróblewski, *Teoretyczne zagadnienia standardów w prawodawstwie w stosowaniu prawa*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” z. 3, 1989, s. 1-13.

owe normy. Samo zachowanie zgodne z daną normą nie zawsze jednak prowadzi do osiągnięcia założonych stanów rzeczy⁷⁶ – doprowadzenie do realizowania danej normy nie jest zatem celem samym w sobie. Prawo oddziałuje bowiem społecznie nie tylko przez wpływ na zachowania obywateli (przestrzeganie prawa), ale także przez kształtowanie ich motywacji⁷⁷. Kwestia ta wymaga szerszego rozważenia w przypadku przepisów prawa podatkowego procesowego. **Kształt instytucji formułowanych w ramach procedur kontrolnych nie stanowi jedynie odosobnionych, niepowiązanych fragmentów regulacji mających na celu jedynie wyznaczenie ram dla czynności organu czy podatnika na określonych etapach tych procedur. Warto przy tym nadmienić, że normy, które mogą wydawać się nieistotne dla przestrzegania prawa podatkowego materialnego, jak na przykład zakaz dokonania korekty deklaracji odwracającej ustalenia kontroli celno-skarbowej⁷⁸, tak naprawdę kształtują postawy wobec obowiązków nakładanych na podatników.** W tym sensie także normy regulujące procedury kontrolne zyskują większe znaczenie w ramach systemu podatkowego, jeżeli formułowane są w celu osiągnięcia określonych przez prawodawcę skutków wychodzących *de facto* poza zakres ich normowania.

Obowiązek przestrzegania prawa ma w ramach polskiego prawodawstwa wymiar konstytucyjny. Przepis art. 83 Konstytucji⁷⁹ ustanawia obowiązek przestrzegania prawa Rzeczypospolitej Polskiej, obejmując nim akty prawa powszechnie obowiązującego. Wskazuje się przy tym, że bezwzględny obowiązek przestrzegania prawa jest jednym z koniecznych warunków funkcjonowania demokratycznego państwa prawa⁸⁰. Obowiązek ten ma charakter powszechny w tym sensie, że obejmuje wszelkie podmioty pozostające pod władzą Rzeczypospolitej Polskiej, w tym władze publiczne. Należy jednak

⁷⁶ Z. Ziemiński, S. Wronkowska, *Zarys teorii...*, op. cit., s. 209.

⁷⁷ L. Petrażycki, *O nauce, prawie i moralności. Pisma wybrane*, PWN, Warszawa 1985, s. 174 i n.

⁷⁸ Por. art. 83 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej z dnia 16 listopada 2016 r. (t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 422 ze zm.).

⁷⁹ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. nr 78, poz. 473).

⁸⁰ M. Florczak-Wątor, *Komentarz do art. 83*, [w:] P. Tuleja (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, wyd. II, LEX/el. 2021.

postawić pytanie, jaki jest zakres tego obowiązku i jak należy zdefiniować przestrzeganie prawa. Obowiązek przestrzegania prawa oznacza wymóg stosowania się do obowiązujących norm prawnych od momentu ich wprowadzenia do systemu prawnego do momentu ich uchylecia. Może on jednak odnosić się także do zasad, które sięgają poza system prawa stanowionego, o ile odwołują się do nich wymienione wyżej akty prawa powszechnie obowiązującego (na przykład do zasad współżycia społecznego). W ramach tego obowiązku Konstytucja nie przewiduje wprost prawa do uchylecia się od obowiązku przestrzegania prawa przez wzgląd na niezgodność danej normy z normą konstytucyjną ani nie przyznaje „prawa do oporu”. W ramach ustanowionej hierarchii aktów prawnych – nie wchodząc jednak w pozostającą poza zakresem niniejszej pracy tematykę kolizji norm prawnych – gdy nakazy i zakazy określonego zachowania wynikające z aktów niżej usytuowanych w hierarchii aktów prawnych są niezgodne z nakazami i zakazami wynikającymi z aktów wyżej usytuowanych, a jednocześnie nakazów i zakazów wynikających z obu aktów prawnych nie można równocześnie realizować z uwagi na zachodzącą między nimi nieusuwalną sprzeczność, ich adresat powinien podporządkować się aktom prawnym wyższej rangi⁸¹. **Wspomniany brak wyraźnie sformułowanego „prawa do oporu” może stanowić jednak o braku realnej możliwości uprawnionego nieprzestrzegania obowiązujących norm wyłącznie ze względu na przeświadczenie ich adresata o sprzeczności z normą wyższej hierarchii, na przykład normą konstytucyjną.** Trybunał Konstytucyjny podkreślił bowiem, że „obowiązek poszanowania i przestrzegania prawa powszechnie obowiązującego ciąży na obywatelach tak długo, jak długo prawo to nie utraciło mocy obowiązującej z punktu widzenia kształtowania ich indywidualnych i konkretnych praw i obowiązków. Nie mogą oni zatem odmawiać jego przestrzegania (przykładowo zapłaty podatków w terminach ich wymagalności) tylko ze względu na powzięcie wątpliwości co do konstytucyjności przepisu”⁸². W takiej sytuacji adresat normy, na przykład podatnik, powinien

⁸¹ Ibidem.

⁸² Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 marca 2002 r., sygn. akt P 7/00, SIP LEX.

skorzystać z przewidzianych w Konstytucji środków ochrony przed naruszeniem jego konstytucyjnych praw i wolności, przykładowo skargi konstytucyjnej.

Przenosząc powyższe rozważania na grunt prawa podatkowego, w którym – jak wskazano – dominuje zasada samoobliczenia, tj. podatnik musi we własnym zakresie dokonać samowymiaru, aby uiścić należne podatki, można stwierdzić, że kwestia przestrzegania prawa jest dla prawa podatkowego kluczowa. W większości podatków sam podatnik musi bowiem najczęściej we własnym zakresie zidentyfikować obowiązujące go w danych sytuacjach przepisy, dokonać wykładni przepisów prawa podatkowego i zachować się w sposób, który będzie można uznać za przestrzeganie tych norm. **Pierwszy etap, w którym prawo podatkowe oddziałuje na zachowania adresatów, odbywa się więc bez zaangażowania organów podatkowych, dlatego zrealizowanie tych norm przez podatników we własnym zakresie jest tak istotne.**

Tym bardziej istotna jest tutaj rola procedur kontrolnych, które w ramach prawa podatkowego będą stanowić niemal jedyną możliwość zidentyfikowania nieprawidłowości w rozliczeniu podatkowym przez właściwy organ. Przez wzgląd na to, że kontrola ta zawsze będzie odbywać się wybiórczo, nie sposób bowiem efektywnie poddać jej wszystkich podatników, to właśnie przestrzeganie prawa podatkowego przez samych podatników będzie stanowić główną determinantę skuteczności ustanowionych norm. **W tym przejawia się swego rodzaju etapowość w realizowaniu norm prawa podatkowego – w pierwszym, głównym stadium to podatnik, dokonując stosownej wykładni, może przestrzegać prawa podatkowego, a dopiero w drugim etapie działania organu mogą doprowadzić do zastosowania wobec podatnika prawa podatkowego, któremu on sam się nie podporządkował. Dalsze etapy będą już zatem związane z identyfikowaniem przez organ nieprawidłowości w rozliczeniach podatkowych, co w skali wszystkich podatników nie zdarza się często.**

Dowodzi to specyfiki prawa podatkowego, zarówno w kwestii jego przestrzegania, jak i stosowania przez organy podatkowe. Przez ukształtowanie systemu podatkowego w specyficzny sposób wszelkie zachowania

zidentyfikowane przez właściwe organy jako brak przestrzegania prawa mogą bowiem prowadzić do aktu stosowania prawa, tj. wydania aktu konkretno-indywidualnego, do którego adresat będzie zobowiązany się zastosować lub który w ramach dostępnych środków organ będzie mógł wyegzekwować. **Mając na uwadze, że celem, do którego dążyć powinien prawodawca, jest to, aby adresat już we własnym zakresie przestrzegał ustanowionych przez prawodawcę norm, również kształt procedur kontrolnych i ich przebieg powinien w najwyższym stopniu ten cel realizować.**

Nasuwa się w tym miejscu pytanie: Czy skoro procedurą kontrolną objęty zostanie niewielki odsetek podatników, to jej przebieg lub regulacje jej dotyczące mogą wywierać wpływ na przestrzeganie prawa przez ogół podatników? Jeżeli natomiast taka zależność występuje, to jakimi prawidłowościami się rządzi? Do zbadania tych zagadnień konieczne jest odniesienie się do postaw podatników wobec opodatkowania i do badań, które ukazują powody przestrzegania lub przekraczania przez poszczególne podmioty przepisów prawa podatkowego.

3.2. Postawy wobec opodatkowania i ich determinanty

Z perspektywy władzy publicznej opodatkowanie jest podporządkowane pierwotnej i podstawowej funkcji podatków, jaką jest funkcja fiskalna. Głównym celem istnienia podatków jako podstawowej i jednej z najstarszych kategorii ekonomicznych, fiskalnych, prawnych, politycznych i społecznych⁸³ jest bowiem zapewnienie regularnych i możliwie wysokich dochodów budżetowych⁸⁴. Funkcja fiskalna (zwana też skarbową bądź dochodową)⁸⁵ wynika bowiem z samej istoty podatku, który stanowić ma stosowny wpływ do budżetu państwa określonych

⁸³ M. Sosnowski, *Sprawność fiskalna podatków dochodowych*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 83, t. 5, 2016, cz. 1, s. 43-53.

⁸⁴ W. Morawski, K. Lasiński-Sulecki, B. Brzeziński, *Poprawa efektywności systemu podatkowego. Nowe narzędzia prawne w VAT i akcyzie*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2018, s. 11-13.

⁸⁵ M. Sosnowski, *Sprawność fiskalna...*, op. cit.

(prognozowanych) środków niezbędnych do sprawowania władzy⁸⁶. Z drugiej strony podatki regulują (*in minus*) poziom zasobów pieniężnych opodatkowanych podmiotów, przy czym jest to regulacja: jednostronna, przymusowa, bezzwrotna i nieodpłatna. Z samej swej istoty podatek powoduje więc sprzeczność interesów władzy publicznej i opodatkowanych podmiotów⁸⁷.

Najważniejsze dla przestrzegania norm prawnych jest to, że normy te znajdują uzasadnienie aksjologiczne w ocenach formułowanych przez ich adresatów⁸⁸. O to może być jednak trudno w ramach prawa podatkowego, które – jak wspomniano – godzi w partykularny interes opodatkowanej jednostki. W teorii prawa wyróżnia się trzy rodzaje postaw, które mogą skłaniać do jego przestrzegania: oportunizm, tj. podporządkowanie się prawu ze względu na sankcje grożące za przekroczenie obowiązujących norm; konformizm, tj. realizacja norm przez wzgląd na ich przestrzeganie przez daną grupę społeczną; legalizm, tj. dawanie posłuchu normom prawnym jedynie przez wzgląd na ich charakter⁸⁹. W rzeczywistości postawy zmierzające do przestrzegania prawa, a w szczególności prawa podatkowego, mają bardziej złożony charakter i mogą być determinowane przez wiele czynników.

Wśród możliwych reakcji na opodatkowanie wymienia się: spełnienie obowiązku podatkowego, przerzucenie podatku, unikanie czy nawet uchylanie się od opodatkowania⁹⁰. **Zresztą uciekanie przed obciążeniem podatkowym jest zjawiskiem tak starym jak podatki⁹¹. Przyczyny przyjmowania określonych postaw wobec obowiązku podatkowego są niezwykle złożone, jednak niezmiennie od wielu lat pozostają przedmiotem badań w ramach**

⁸⁶ Z. Ofiarski, *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, LexisNexis, Warszawa 2013, s. 30.

⁸⁷ T. Famulska, *Reakcje przedsiębiorstw na obciążenia podatkowe (na przykładzie podatku od towarów i usług)*, „Optimum. Studia Ekonomiczne” nr 1(73), 2015, s. 137-151.

⁸⁸ Z. Ziemiński, S. Wronkowska, *Zarys teorii...*, op. cit., s. 42 i n.

⁸⁹ M. Borucka-Arctowa, *O społecznym działaniu prawa*, PWN, Warszawa 1967, s. 165-173.

⁹⁰ M. Pietrewicz, *Polityka fiskalna*, Poltext, Warszawa 1993, s. 65-66.

⁹¹ M. Kalinowski, *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń 2001, s. 15.

różnych systemów podatkowych⁹². Dlatego wśród podstawowych kategorii dotyczących stosunku obywateli do płacenia podatków wyróżnia się mentalność i moralność podatkową. W uproszczeniu można przyjąć, że mentalność obrazuje nastawienie do opodatkowania reprezentowane przez daną grupę społeczną, z którą podatnik się utożsamia i do której należy⁹³, z kolei moralność podatkowa odzwierciedla aspekt indywidualny⁹⁴, tj. wewnętrzną akceptację (bądź jej brak) obowiązku podatkowego⁹⁵.

W odniesieniu do mentalności podatkowej, chociaż obecnie zaciera się klasyczny podział na kraje o mentalności południowej (bardziej skłonnej do unikania i uchylania się od opodatkowania) i północnej (bardziej skłonnej do realizacji obowiązków podatkowych), trudno nie dostrzec wpływu uwarunkowań historycznych na kształtowanie się jej w społeczeństwie. Przykładowo, w odniesieniu do Polski wskazuje się, że płacenia podatków nigdy nie kojarzono z interesem państwa, podczas gdy w „okresie realnego socjalizmu oszustwa podatkowe uważano wręcz za działania antysystemowe, przejaw zaradności”⁹⁶. W niektórych przypadkach trudno zatem o czysto aksjologiczne uzasadnienie dla przestrzegania norm prawa podatkowego przez ich adresatów. Jest to w pewnym sensie konsekwencją tego, że prawo pozytywne, a w szczególności prawo podatkowe, jest wynikiem kompromisu sił politycznych i sił społecznych, dlatego prawo nie może być w pełni odbiciem uniwersalnych wartości aksjologicznych⁹⁷. W ramach badań prowadzonych w Polsce po przemianach ustrojowych lat dziewięćdziesiątych XX wieku aż 28% respondentów uznało, że osoby unikające płacenia podatków postępują jak większość populacji⁹⁸. Dodatkowo co dziesiąty ankietowany uznał je za odważne i przedsiębiorcze. Tylko niewiele mniej niż

⁹² M. Pasternak-Malicka, *Mentalność i moralność podatkowa a reakcje gospodarstw domowych na obowiązek podatkowy*, „Modern Management Review” nr 20(1), 2013, s. 87-98.

⁹³ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, LexisNexis, Warszawa 2004, s. 237.

⁹⁴ E. Bogacka-Kisiel, *Finanse osobiste. Zachowania – produkty – strategie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2012, s. 303.

⁹⁵ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo...*, op. cit., s. 242.

⁹⁶ M. Pasternak-Malicka, *Mentalność i moralność...*, op. cit., s. 87-98.

⁹⁷ A. Gomułowicz, *Zasada aequitas a orzecznictwo podatkowe sądownictwa administracyjnego*, „Ruch Prawniczy Ekonomiczny i Socjologiczny” z. 1, 2016, s. 81-98.

⁹⁸ R. Kruszewski, *Polacy o podatkach*, „Przegląd Podatkowy” nr 3, 1992, s. 5.

połowa badanych uznało, że podmioty ukrywające swoje dochody i unikające płacenia podatków to przestępcy lub oszuści⁹⁹. Odmienna mentalność podatkowa została stwierdzona w badaniach dotyczących Stanów Zjednoczonych, Szwajcarii czy Szwecji, gdzie za jeden z powodów takiego stanu rzeczy wskazuje się długą historię stosowania i rozwoju demokracji bezpośredniej¹⁰⁰.

W państwach, którym został narzucony z zewnątrz jakiś system, podatnicy są bardziej skłonni do odrzucania i kontestowania każdego systemu podatkowego, a zmiana tej mentalności jest wyjątkowo trudna¹⁰¹. Ma to szczególne znaczenie, jeśli chodzi o formułowanie norm prawnych w takich społeczeństwach, a zwłaszcza **stworzenie takiego systemu podatkowego, aby adresaci norm przestrzegali prawa. W społeczeństwach o problematycznej w tym zakresie mentalności odpowiednie ukształtowanie systemu powinno zatem służyć stopniowej zmianie postawy wobec opodatkowania. Istotne jest przy tym ustalenie, czy przepisy procesowego prawa podatkowego (w tym regulujące instytucje w ramach procedur kontrolnych) mogą odegrać w tym zakresie jakąś rolę.**

3.3. Sprawiedliwość dystrybucyjna i proceduralna

W powszechnym przekonaniu sięganie przez władze do prywatnej kieszeni stanowi „atak na sakiewkę” – ingerencję w wolność jednostki¹⁰². Odpowiedź na pytanie, dlaczego podatnicy płacą podatki, a przy tym dlaczego w różnych społeczeństwach odmiennie kształtuje się moralność podatkowa jednostek, a w konsekwencji ich postawy wobec obowiązku podatkowego, nie jest jednoznaczna. W ramach badań empirycznych powstawało na przestrzeni lat wiele koncepcji zmierzających do ustalenia przyczyn tego, że ten „atak na

⁹⁹ Ibidem.

¹⁰⁰ M. Pasternak-Malicka, *Mentalność i moralność...*, op. cit., s. 87-98.

¹⁰¹ C. Kosikowski, *Problemy zmiany systemu i prawa podatkowego*, „Państwo i Prawo” nr 3, 1990, s. 30.

¹⁰² A. Gomułowicz, *Podatki a etyka*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2013, s. 36 i n.

sakiewkę” jest odbierany w tak różny sposób w poszczególnych społecznościach.

Model użyteczności oporu zakłada, że podejście do płacenia podatków zależy przede wszystkim od kary nakładanej przez władze w przypadku niewywiązania się z obowiązków nakładanych przez prawo podatkowe, prawdopodobieństwa kontroli rozliczeń dokonanych dla celów podatkowych, wysokości obowiązujących stawek podatkowych oraz dochodów danej jednostki¹⁰³. Formułowane były także koncepcje, że płacenie podatków jest jedynie efektem niedostatecznej wiedzy dotyczącej możliwości legalnego uchylania się od opodatkowania. W kontekście powyższych twierdzeń należy jednak zauważyć, że w większości krajów prawdopodobieństwo kontroli oraz grzywny pieniężnej nie jest wysokie, a mimo to niewiele osób uchyla się od płacenia podatków¹⁰⁴. Modele te nie do końca odpowiadają zatem specyfice dzisiejszych systemów podatkowych.

Nowsze badania wykazują, że istotny wpływ na moralność podatkową, a tym samym na podejście do realizowania obowiązków podatkowych, oprócz **sprawiedliwości dystrybtywnej**, czyli porównania przez jednostkę własnych obciążeń podatkowych do obciążeń innych podmiotów, ma **sposób postępowania organów podatkowych w relacjach podatkowych, tj. sprawiedliwość proceduralna. Jest to sygnał, że właśnie kształt procedur kontrolnych, w ramach których następuje większość interakcji podatnik – organ w ramach polskiego systemu prawa podatkowego, przekłada się na podejście społeczeństwa do realizowania norm prawa podatkowego. W tym ujęciu bowiem moralność podatkowa jest zależna od oceny procedur wykorzystywanych przez władzę do tworzenia swojej pozycji w stosunkach prawnopodatkowych¹⁰⁵. Z powodu dominacji zasady samoobliczenia relacje**

¹⁰³ M. Niesiołędzka, *Dlaczego nie płacimy podatków? Psychologiczna analiza uchylania się od opodatkowania*, Wydawnictwo Naukowe Scholar, Warszawa 2013, s. 20 i n.

¹⁰⁴ J.E. Stiglitz, *The general theory of tax avoidance*, „National Tax Journal” nr 38, 1985, s. 325-337, za: M. Niesiołędzka, *Relacje podatnik – państwo...*, op. cit., s. 123-132.

¹⁰⁵ T. R. Tyler, *The psychology of legitimacy: A relational perspective on voluntary deference to authorities*, „Personality and Social Psychology Review” nr 1(4), 2016, s. 325-345, za: M. Niesiołędzka, *Relacje podatnik – państwo...*, op. cit., s. 123-132.

między organem a podatnikiem będą w dużej mierze kształtować się w toku procedur kontrolnych oraz postępowań prowadzonych po tych procedurach. Tym niemniej rolę tych drugich należy ocenić jako mniej znaczącą, gdyż zazwyczaj będą one przejawem tego, że po przeprowadzeniu procedury kontrolnej podatnik nie dokonał stosownej korekty deklaracji, tj. organ nie przekonał go do swoich racji.

Oba typy sprawiedliwości można badać na wielu poziomach: indywidualnym, grupowym i społecznym. Analiza sprawiedliwości dystrybutywnej na poziomie indywidualnym opiera się na porównaniu przez jednostkę własnych obciążeń z obciążeniami podatkowymi innych osób (o podobnych lub odmiennych dochodach) lub porównaniu ich do własnych obciążeń z przeszłości. O poczuciu sprawiedliwości dystrybutywnej decyduje też porównanie własnych obciążeń podatkowych z dostępem do usług i świadczeń publicznych (tzw. sprawiedliwość wymiany). Na poziomie grupowym każda z tych kwestii jest oceniana z perspektywy poszczególnych grup, a na poziomie społecznym – całego społeczeństwa¹⁰⁶. **Na ocenę sprawiedliwości proceduralnej podatków składają się natomiast cztery kwestie: jakość interakcji podatnik – organ podatkowy, stopień uczestnictwa i kontroli decyzji dotyczących podatków, jakość informacji dostarczanej podatnikom oraz koszty płacenia podatków.** Na poziomie indywidualnym jakość interakcji podatnik – administracja oceniana jest według takich kategorii, jak: okazywany podatnikowi szacunek, zaufanie i życzliwość. Na poziomie grupowym istotne znaczenie ma sposób traktowania grupy, z którą jednostka się identyfikuje. **Natomiast na poziomie społecznym największe znaczenie mają prawa podatników i wypracowane, formalne standardy relacji podatnik – organ podatkowy¹⁰⁷.** Istotny wpływ na tego rodzaju sprawiedliwość będą mieć normy procesowego prawa podatkowego. O poczuciu sprawiedliwości proceduralnej podatków stanowi bowiem również możliwość uczestnictwa i kontroli procesu podejmowania decyzji

¹⁰⁶ M. Wenzel, *Tax compliance and the psychology of justice: Mapping the field*, [w:] V. Braithwaite (red.), *Taxing Democracy: Understanding Tax Avoidance and Evasion*, Ashgate Publishing, Farnham 2003, s. 41-69.

¹⁰⁷ Ibidem.

w odniesieniu do podatków. Na poziomie grupowym istotna jest też przejrzystość działań administracji skarbowej i polityka informacyjna związana z podatkami.

W ramach sprawiedliwości podatkowej w Polsce niezwykle cenne wydają się wyniki badań przeprowadzonych przez M. Niesiołbędzką. Wnioski tych badań obejmują twierdzenia, że – wyłączając osoby niezdecydowane – permissywne podejście do oszustw podatkowych przejawiało ponad 80% badanych. Co więcej, **badania wykazały, że na moralność podatkową, a w konsekwencji postawy wobec opodatkowania w głównej mierze wpływa sprawiedliwość proceduralna podatków, a nie sprawiedliwość dystrybucyjna.** Oprócz czynnika zdaje się oczywistego, który zawsze miał największy wpływ na odbiór opodatkowania, czyli obowiązujących stawek, w wyniku badania szeroko pojęte relacje z administracją czy sposób traktowania podatników przez organy podatkowe zostały uznane za główny czynnik wpływający na moralność podatkową oraz stosunek podatników do opodatkowania¹⁰⁸. **Działania organów podatkowych realizowane w polskim systemie prawa podatkowego, przede wszystkim w ramach procedur kontrolnych, przekładają się na postawy podatników. Sposób, w jaki prowadzona jest ta kontrola, ma zatem niezaprzeczalny wpływ na przestrzeganie prawa podatkowego materialnego przez podatników.**

Wniosek ten prowadzi do ukazania istotnej korelacji – choć przy większości podatków można zaobserwować dominację reguły samoobliczania, w ramach której podatnik we własnym zakresie musi dokonać wykładni przepisów oraz zrealizować dyspozycje tych norm, **to sposób postępowania administracji podatkowej, której ingerencja jest wtórna w stosunku do rozliczania podatku przez podatnika w ramach samowymiaru, istotnie wpływa na podejście podatnika do realizowania obowiązków podatkowych.**

W społeczeństwach, w których mentalność podatkowa pozostaje na niskim poziomie, na przykład ze względów historycznych, tak jak w Polsce, procesowe prawo podatkowe i relacje organ podatkowy – podatnik mogą wspierać kształtowanie pożądanego moralności podatkowej. W analizie regulacji prawa

¹⁰⁸ M. Niesiołbędzka, *Relacje podatnik – państwo...*, op. cit., s. 20 i n.

procesowego związanych z badaniem przestrzegania prawa podatkowego ważna jest ocena, czy rozwiązania zastosowane w ramach danej procedury realizują założenia i oczekiwania w ramach sprawiedliwości proceduralnej. Kwestia ta ma bowiem istotne znaczenie dla przestrzegania prawa podatkowego. **Nie bez przyczyny podkreśla się w doktrynie, że budowanie oraz pogłębianie zaufania dla działań prawnych podjętych przez organy podatkowe podczas prowadzonych wobec podatników działań kontrolnych powinny stanowić podstawę stabilności systemu prawnego jako części struktury społecznej, która jest dodatkowo wzmacniana trwałością i ostatecznością wydawanych przez organy podatkowe decyzji podatkowych**¹⁰⁹.

4. Stosowanie prawa podatkowego

4.1. Zagadnienia związane ze stosowaniem prawa

Termin „stosowanie prawa” nie ma ścisłej definicji, a jego zakres jest różnie określany przez przedstawicieli doktryny. Najczęściej jednak stosowanie prawa jest rozumiane jako ustalanie skutków prawnych danej sytuacji bądź dysponowanie w tym zakresie autorytetem organów szeroko pojętego państwa. J. Wróblewski wprost określał stosowanie prawa jako proces budowania przez organ państwa normy indywidualnej¹¹⁰. Z. Ziemiński z kolei wskazywał, że przez stosowanie prawa należy rozumieć proces decyzyjny podejmowany i prowadzony przez kompetentny organ państwowy (lub inny podmiot wyraźnie upoważniony) kończący się wydaniem wiążącej decyzji o charakterze jednostkowym (indywidualnym i konkretnym)¹¹¹. Warto podkreślić, że *de facto* można mówić o stosowaniu określonej normy prawnej, a nie prawa¹¹². Stosowanie prawa jest więc związane z istnieniem norm upoważniających do dokonania czynności konwencjonalnych oraz norm, które ich adresatom

¹⁰⁹ M. Podstawka, A. Deresz, *Kontrola podatkowa a ogólne zasady postępowania podatkowego*, „Zeszyty Naukowe UP-H w Siedlcach” nr 108, 2016, s. 11-19.

¹¹⁰ J. Wróblewski, *Pisma wybrane*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2005, s. 9.

¹¹¹ Z. Ziemiński, *Teoria prawa*, op. cit., s. 130.

¹¹² Z. Ziemiński, S. Wronkowska, *Zarys teorii...*, op. cit., s. 42 i n.

nakazują bądź zakazują coś czynić w sytuacji, gdy upoważniony podmiot takiej czynności konwencjonalnej dokona. Powyższe uproszczenie odnosi się do pewnej idealizacji systemu norm, jednak jako praktyczny przykład stosowania prawa można wskazać wydanie w drugiej instancji decyzji utrzymującej w mocy decyzję określającą podatnikowi zobowiązanie podatkowe – taki akt, ze względu na przymiot wykonalności decyzji, aktualizuje obowiązek adresata normy do zapłaty podatku, który do momentu wydania tej decyzji był jedynie potencjalny.

Przedstawiona definicja stosowania prawa zawiera pewne uproszczenia. Nie uwzględnia także złożonego charakteru samego procesu stosowania prawa. Stosowanie prawa nie sprowadza się bowiem w praktyce do wyprowadzania norm indywidualnych gotowych do dokonywania z nich subsumpcji przepisów prawnych¹¹³. Krytyka takiego uproszczonego pozytywizmu prawniczego jest powszechna¹¹⁴, przy czym niektórzy autorzy wskazują, że stosowanie prawa jest procesem, w którym w zasadzie zawsze występują elementy wartościowania¹¹⁵. Nie ulega zatem wątpliwości, że w procesie stosowania prawa występuje szereg ocen, a stosowanie prawa realizuje rozmaite wartości, takie jak: pewność¹¹⁶, legalność, skuteczność, słuszność czy sprawiedliwość¹¹⁷. Zresztą rzadkie w praktyce są sytuacje, w których odkodowanie norm z przepisów będzie oczywiste w tym sensie, że wykładnia przepisów ustawy skonstruowanej w sposób przejrzysty przebiega tak, iż sposób odkodowania norm z przepisów w świetle językowych reguł wykładni jest bezsporny, a dokonywane w ramach egzekucji wnioskowania przebiegają według reguł referencyjnych. To z kolei stanowi podstawę do rozważań o prawotwórczym charakterze efektów stosowania

¹¹³ Z. Ziemiński, *Teoria prawa a polityka i zasady legislacji*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” z. 4, 1994, s. 5-11.

¹¹⁴ Z. Ziemiński, *Moralność jako czynnik kształtujący stosowanie prawa*, „Etyka” nr 5, 1969, s. 89-111.

¹¹⁵ J. Wróblewski, *Wartość a decyzja sądowa*, Zakład Narodowy im. Ossolińskich, Wrocław 1973, s. 18.

¹¹⁶ Jest ona rozumiana w ten sposób, że dokonujący wykładni jest w stanie przewidzieć determinowane prawem skutki faktów (stanów rzeczy), w tym czynów (działań i zaniechań) własnych i innych podmiotów. Zob. K. Lasiński-Sulecki, *Multicentryczny system prawa a zasada pewności prawa*, [w:] A. Franczak, A. Kaźmierczyk (red.), *Zasada pewności w prawie podatkowym*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2018, s. 79-91.

¹¹⁷ Ibidem.

prawa, na przykład orzecznictwa¹¹⁸. W tym sensie stosowanie prawa, podobnie jak jego stanowienie, może prowadzić do realizacji zamierzonych celów, tj. określonych zachowań¹¹⁹. Celem niniejszego rozdziału jest jednak odróżnienie stosowania prawa od jego przestrzegania oraz ukazanie specyfiki procesu stosowania prawa w ramach analizowanej gałęzi prawa, dlatego rozważania dotyczące szczegółowych aspektów tego procesu nie będą tu prowadzone.

Nie sposób pominąć natomiast kwestii wykładni prawa, która ma miejsce w ramach jego stosowania. Głównym celem wykładni jest ustalenie faktycznego znaczenia norm prawnych zawartych w przepisach¹²⁰. W uproszczeniu istotą wykładni jest ustalenie znaczenia określonego przepisu prawnego, nasuwającego z różnych względów wątpliwości w sferze stosowania prawa¹²¹ – co polega na ustaleniu znaczenia danego przepisu (w ramach teorii klaryfikacyjnej) bądź odtworzeniu i wyjaśnieniu zrekonstruowanej z przepisów prawnych jednoznacznej normy postępowania (derywacyjna koncepcja wykładni)¹²². Warto nadmienić, że wykładnia prawa *sensu stricto* obejmuje wszelkie procesy zmierzające do ustalenia znaczenia przepisów prawnych, których sens z takich lub innych przyczyn budzi wątpliwości, tj. stosowanie dyrektyw wykładni językowej, systemowej i funkcjonalnej, a także dyrektyw preferencji oraz domniemań interpretacyjnych. Z kolei wykładnia *sensu largo* to przede wszystkim rozwiązywanie problemów związanych ze stosowaniem dyrektyw wnioskowań prawniczych¹²³. W tym sensie operowanie powszechnym i powszednim językiem naturalnym przeciętnego adresata prawa może okazać się niewystarczające do prawidłowej wykładni prawa, –szczególnie na gruncie prawa podatkowego, gdzie adresat norm (podatnik) często musi je odkodować

¹¹⁸ Z Ziemiński, *Tworzenie a stanowienie i stosowanie prawa*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” z. 4, 1993, s. 43-50.

¹¹⁹ Z. Ziemiński, *Problemy podstawowe prawoznawstwa*, PWN, Warszawa 1980, s. 56-57.

¹²⁰ M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady, reguły, wskazówki*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2012, s. 251.

¹²¹ Postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z 26 marca 1996 r., W 12/95, OTK-ZU 1996, nr 2, poz. 16.

¹²² J. Brolik, *Wykładnia prawa podatkowego oraz jej determinanty*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” nr 3, 2014, s. 54-75.

¹²³ Ibidem.

ze skomplikowanych i obszernych przepisów. Zagadnienie właściwej wykładni prawa może pojawić się na styku przestrzegania i stosowania prawa. Przykładowo, podatnik, odczytując w dany sposób cele ustawy, może odkodować z zawartych w niej przepisów inną normę postępowania niż ta, którą wybierze organ z dostępnych znaczeń przepisu, powołując się na jeden celów, bardziej w jego opinii właściwy¹²⁴. **To z kolei będzie prowadzić do zastosowania prawa wobec podatnika. Ten ostatni pozostaje w o tyle niekorzystnym położeniu, że interpretator w zasadzie zawsze ma możliwość wyboru między tezą, że tekst jest jasny, a tezą, że tekst jest wątpliwy, ponieważ nawet tekst językowo jasny można traktować jako wątpliwy, biorąc pod uwagę czynniki pozajęzykowe¹²⁵, które w wielu wypadkach ulegają dynamicznym zmianom. W tym sensie pewność co do stanu przestrzegania prawa może być trudna do osiągnięcia.**

Stosowanie prawa w nakreślonym znaczeniu może być dokonywane przez różne podmioty, które cechuje specyficzna pozycja ustrojowa, cel działania czy sposób dochodzenia do decyzji. Wyróżnia się przy tym dwa typy stosowania prawa: sądowy i administracyjny (nazywany także pozasądowym lub kierowniczym)¹²⁶. Określenie typu stosowania prawa nie wiąże się jednak ściśle z typem organów, które prawo stosują. Choć typy stosowania prawa trudno wyraźnie rozgraniczyć, to kryterium ich rozróżnienia stanowi swego rodzaju luz decyzyjny, który organ stosujący prawo ma w ramach stosowania prawa. Tym samym w ramach stosowania prawa typu sądowego treść aktu będącego skutkiem stosowania prawa jest w dużej mierze określona przez treść przepisów prawa materialnego, ale organ upoważniony jest do stwierdzenia, że wystąpiły okoliczności, w których określona norma prawa materialnego znajduje zastosowanie – czym ustanawia określony rodzaj normy indywidualnej i konkretnej. Stosowanie prawa typu sądowego polega z kolei na ustalaniu skutków prawnych pewnego stanu faktycznego przez stosowną czynność

¹²⁴ S. Fish, *Interpretacja, retoryka, polityka. Eseje wybrane*, Universitas, Kraków 2008, s. 42-44.

¹²⁵ J. Wróblewski, *Pragmatyczna jasność języka*, „Państwo i Prawo” z. 4, 1988, s. 11 i n.

¹²⁶ W. Lang, J. Wróblewski, S. Zawadzki, *Teoria państwa i prawa*, PWN, Warszawa 1979, s. 411 i n.

konwencjonalną (na przykład wydanie decyzji) – dla tej czynności konieczne jest posiadanie odpowiednich kompetencji. Kierownicze stosowanie prawa będzie natomiast miało miejsce w przypadku wydania przez dany organ aktów w zakresie, w jakim normy prawa przyznały danemu organowi kompetencje do stanowienia takich norm. Przykładem takiego aktu jest określenie stawek podatku od nieruchomości przez organ miejscowy, przy czym stawki maksymalne określone są ustawą.

Zarówno organy sądowe, jak i organy administracyjne mogą zatem wydawać orzeczenia w ramach sądowego typu stosowania prawa, podobnie te same organy mogą być w pewnym zakresie upoważnione do aktów kierowniczego stosowania prawa. Tym niemniej w ramach procedur kontrolnych i następującym po nich postępowaniu podatkowym większość sytuacji prowadzić się będzie do sądowego typu stosowania prawa. **Na gruncie prawa podatkowego stosowanie prawa ma jednak nie tylko specyficzny charakter, ale także istotną rolę, która determinuje kształt systemu podatkowego oraz jego funkcjonowanie.**

4.2. Specyfika stosowania prawa podatkowego

Prawo podatkowe w poprzednim ustroju społeczno-ekonomicznym uznawano za element prawa finansowego, a ściślej – jego dyscypliny szczegółowej, tj. prawa budżetowego¹²⁷, dlatego z traktowaniem prawa podatkowego jako odrębnej gałęzi prawa mamy do czynienia od niedawna. To przemiany gospodarcze lat dziewięćdziesiątych XX wieku sprawiły, że ustanowiono prawo podatkowe jako odrębną gałąź prawa, za którą jest ono obecnie powszechnie uważane¹²⁸. Przy zachowaniu swej odrębności prawo

¹²⁷ K. Ostrowski, *Prawo finansowe – zarys ogólny*, PWN, Warszawa 1970, s. 139 i n.; M. Weralski, *Polskie prawo finansowe*, PWN, Warszawa 1966, s. 97 i n.; S. Bolland, J. Wierzbicki (red.), *Finanse*, PWN, Warszawa 1970, s. 65 i n., za: Ł. Karczyński, *Podstawowe zasady materialnego prawa podatkowego*, „Przegląd Naukowy” nr 6, 2007, s. 5 i n.

¹²⁸ W. Nykiel, *Autonomia prawa podatkowego (wybrane zagadnienia)*, [w:] A. Jankiewicz, T. Dębowska-Romanowska (red.), *Konstytucja, ustroj, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Wydawnictwo Trybunału Konstytucyjnego, Warszawa 1999, s. 404; B. Brzeziński, *Prawo podatkowe*, C.H. Beck, Toruń 1999, s. 40-

podatkowe zachowuje jednak pewne podobieństwo czy związki z innymi gałęziami prawa, w szczególności z prawem administracyjnym (podobieństwo procedur i ustroju organów) oraz cywilnym (obowiązek podatkowy często związany jest z wystąpieniem stosunku cywilnoprawnego). W prawie podatkowym widać jednak specyficzne konstrukcje prawne i odrębność w zakresie sposobu jego tworzenia oraz stosowania.

Powstanie stosunku zobowiązaniowego między podatnikiem a państwem nie jest następstwem woli podmiotu zobowiązanego, lecz wystąpienia u niego stanu faktycznego odpowiadającego hipotezie normy prawnej. Możliwości realizowania zobowiązania podatkowego wynikają natomiast z samej ustawy i są w zasadzie niezależne od woli organu administracji, który – podobnie jak podatnik – podlega w tym względzie normom ustawowym. Zgoda stron stosunku zobowiązaniowego na jego powstanie oraz jej zakres nie ma tu znaczenia. Kształtowany jest on bowiem nie przez strony stosunku zobowiązaniowego, tj. podatnika i organ administracji, lecz przez prawodawcę. Rola zarówno podatnika, jak i organu podatkowego sprowadza się w zasadzie do realizacji tych norm, czego efektem jest specyficzny sposób oceny przestrzegania i stosowania prawa podatkowego¹²⁹.

Jak wskazano wcześniej, stosowanie prawa uznawane jest za działalność kompetentnych organów państwa, polegającą na wydawaniu w oparciu o normy generalne i abstrakcyjne decyzji konkretno-indywidualnych ustalających konsekwencje prawne udowodnionych faktów. Najczęściej zatem pojęcie „stosowanie prawa” jest używane w wąskim znaczeniu jako działalność organów państwa, której rezultatem jest decyzja konkretno-indywidualna. Przestrzeganie prawa definiowane jest natomiast jako świadome zachowanie adresatów norm (sankcjonowanych i sankcjonujących) zgodnie z treścią dyspozycji tych norm w warunkach określonych w ich hipotezach¹³⁰. Stosowanie prawa charakteryzowane jest zatem jako rodzaj aktywności wskazanego podmiotu,

41; A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo...*, op. cit., s. 142 i n., za: Ł. Karczyński, *Podstawowe zasady materialnego...*, op. cit., s. 5 i n.

¹²⁹ R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2008, s. 11 i n.

¹³⁰ M. Holzer, E. Eckhardt, *Wstęp do prawoznawstwa*, op. cit., s. 167 i n.

polegającej na wiążącym ustaleniu praw lub obowiązków osób, ewentualnie stanu prawnego. **Jednocześnie przyjmuje się, iż podmiotem stosującym prawo jest w każdym przypadku organ władzy publicznej, ewentualnie inny podmiot, który otrzymał kompetencję do stosowania prawa na podstawie normy prawnej. Ze względu na podmiot pojęcie „stosowanie prawa” jest odróżniane od pojęcia „przestrzeganie prawa”, w którym podmiot jest ujmowany szeroko i odnosi się do każdego hipotetycznego adresata danej normy prawnej¹³¹.**

Należy jednak zaznaczyć, że pojęcie „stosowanie prawa” jest niekiedy odnoszone nie tylko do działalności organów państwa, lecz także do wszelkich podmiotów prawa (osób fizycznych, osób prawnych). Takie rozumienie tego pojęcia jest często prezentowane w opracowaniach dotyczących prawa podatkowego¹³², również przez wzgląd na szereg obowiązków, które ciążyą na podatniku w związku z obowiązywaniem zasady samoobliczenia, tj. głównie dokonania wykładni przepisów prawa oraz zidentyfikowania stanu faktycznego i subsumpcji do właściwie zdekodowanych norm, charakterystycznych dla procesu stosowania prawa. Podmioty niebędące organami publicznymi (państwowymi lub samorządowymi), chcąc przestrzegać prawa podatkowego, dokonują tak jak w każdym przypadku stosowania prawa: kwalifikacji ustalonego stanu faktycznego (oceny zajścia określonych zdarzeń społecznych) według kryteriów normatywnych, w tym przypadku podatkowo-prawnego stanu faktycznego określonego w ustawach podatkowych, oraz wyznaczają konsekwencje tej kwalifikacji¹³³. W tym ujęciu stosowanie prawa przez podatnika utożsamiane jest z dokonaniem prawidłowej wykładni oraz subsumpcji, podczas gdy przy przyjęciu wąskiej definicji stosowania prawa, ograniczającej to pojęcie podmiotowo wyłącznie do organów państwa, powinno być raczej uznane za przestrzeganie prawa podatkowego.

¹³¹ J. Helios, W. Jedlecka, *Podstawowe pojęcia prawa i prawoznawstwa...*, op. cit., s. 61 i n.

¹³² Tak przykładowo: R. Mastalski, *Stosowanie prawa...*, op. cit., s. 11 i n.

¹³³ L. Leszczyński, *Zagadnienia teorii stosowania prawa...*, op. cit., s. 21.

Dominacja zasady samoobliczania w ramach polskiego systemu podatkowego implikuje specyficzny charakter jego stosowania. W ramach samoobliczenia pierwszy etap stosowania prawa (w szerokim rozumieniu) następuje bez udziału organów podatkowych – zazwyczaj to podatnik jest zobowiązany do zidentyfikowania obowiązku podatkowego w swojej indywidualnej sytuacji, wykazania zobowiązania podatkowego oraz jego uregulowania. Stosowanie prawa w ujęciu wąskim, tj. sformułowanie decyzji przez organ podatkowy, może mieć miejsce jedynie w wypadku zakwestionowania prawidłowości samowymiaru bądź wymiaru płatniczego w ramach obowiązujących procedur kontrolnych oraz w toku postępowania. Faktyczne stosowanie prawa przez organ ma charakter wtórny w stosunku do przestrzegania go przez podatnika – w pierwszej kolejności to podatnik w ramach samowymiaru decyduje o tym, czy przestrzegać prawa, czy nie, dopiero zidentyfikowanie braku przestrzegania prawa może prowadzić do zastosowania go przez organ.

Taki charakter stosowania prawa podatkowego nadaje szczególną wagę procesowi oceny prawidłowości działań podatnika w zakresie ustalania podatkowoprawnego stanu faktycznego oraz stosowania do niego odpowiednich przepisów prawa. W przestrzeganiu prawa podatkowego najbardziej istotne jest bowiem branie pod uwagę tego, jaka może być wydana w danej sprawie decyzja podatkowa – ważna jest nie tylko przewidywalność decyzji, ale także losy tej decyzji w przypadku skierowania sprawy na drogę postępowania sądowego¹³⁴. Rozpoczynanie wykładni prawa od jego interpretacji przez podmioty niebędące organami publicznymi (tu: przez podatnika) jest zjawiskiem nietypowym w porównaniu ze stosowaniem prawa w innych gałęziach prawa. Dwuetapowość stosowania prawa podatkowego, rozumiana jako akt przestrzegania (podatnik) i ewentualny akt stosowania (organ), w praktyce nabiera charakteru jeszcze bardziej wieloetapowego. Akt stosowania prawa dokonany przez właściwy organ (przykładowo decyzja określająca zobowiązanie podatkowe) może być bowiem kontrolowany w toku instancji na skutek złożonego odwołania czy weryfikowany

¹³⁴ R. Mastalski, *Stosowanie prawa...*, op. cit., s. 11 i n.

przez sądy administracyjne na skutek złożonej skargi. Tę wieloetapowość procesu stosowania prawa, w ramach której dochodzi do rozstrzygnięcia, czy podatnik przestrzegał prawa podatkowego lub jakie działanie bądź zaniechanie mogłoby w danym stanie faktycznym zostać uznane za przestrzeganie prawa, R. Mastalski określił trafnie jako swego rodzaju „dyskurs prawniczy”.

Nie ulega wątpliwości, że najbardziej efektywne, zarówno z perspektywy organu, jak i podatnika, jest zakończenie opisanego wyżej procesu na jak najwcześniejszym etapie. Doktryna wskazuje przy tym, że w zaprezentowanym modelu można uniknąć długotrwałego procesu stosowania prawa, gdyby na wcześniejszym etapie wyeliminować niejasności będące przedmiotem sporu¹³⁵. Optymalny przebieg procesu stosowania prawa podatkowego ma zatem miejsce wówczas, gdy omawiany dyskurs prawniczy w ramach wykładni prawa kończy się na jak najwcześniejszym etapie stosowania tego prawa. Oczywiście proces odkodowania norm z obowiązujących przepisów prawa podatkowego odbywa się w ramach wykładni, przy czym ani przedmiot regulacji prawa podatkowego, ani zastosowana metoda regulacji obszaru należącego do prawa podatkowego nie uzasadniają twierdzenia, że wykładnia prawa podatkowego odbywa się przy wykorzystaniu odrębnych metod wykładni niż w innych gałęziach prawa. Dogmatyka prawa nie wykształciła bowiem szczególnych metod ani nie wskazała kontekstów wykładni, które mogłyby mieć zastosowanie tylko do prawa podatkowego¹³⁶. **Istotny jest tutaj sam proces dochodzenia do właściwej treści normy postępowania, który często prowadzi od przekonania podatnika, że przestrzega prawa, przez podważenie tego przekonania przez stosowanie prawa przez organ podatkowy pierwszej i drugiej instancji, a w końcu rozstrzygnięcie, która ze stron przyjęła właściwe podejście w ramach postępowania sądowo-administracyjnego. W analizie regulacji prawa procesowego związanych z badaniem przestrzegania prawa podatkowego istotna jest zatem ocena, czy rozwiązania zastosowane w ramach danej procedury pozwalają na**

¹³⁵ Ibidem.

¹³⁶ J. Brolik, *Wykładnia prawa...*, op. cit., s. 54-75.

rozstrzygnięcie tego sporu na jak najwcześniejszym etapie, czy tę możliwość ograniczają.

Przepisy polskiego prawa podatkowego nie normują zasad przeprowadzania jego wykładni – prawo to zarówno w ramach ustaw podatkowych, jak i Ordynacji podatkowej, w tym przepisów dotyczących postępowania podatkowego, nie stanowi w przedmiocie wykładni, tzn. nie wykorzystuje w tekście prawnym terminów, które odsyłałyby bezpośrednio do pojęcia „wykładnia prawa”. Ordynacja podatkowa nie normuje procesu prowadzącego do określenia podstaw prawnych merytorycznego rozstrzygnięcia danej sprawy podatkowej. Organ jednak w celu rozstrzygnięcia sprawy, jak wskazano na wcześniejszym etapie rozważań, stosuje prawo. Z kolei wykładnia jest niezbędna w procesie stosowania prawa. Wykładnia prawa jest więc przewidziana przez ustawodawcę podatkowego milcząco, ma bowiem znaczenie normatywne, ale ustawa nie używa tego terminu ani nie określa pojęcia „wykładnia”. Znaczenie wieloetapowego modelu stosowania prawa wynika z tego, że **niezwykle częste w praktyce są sytuacje, gdzie w indywidualnej sprawie podatkowej dochodzi do konkurencji co najmniej dwóch wykładni prawa: tej wynikającej z procesowego odtworzenia prawnie relewantnego zachowania podatnika oraz tej przeprowadzanej przez organ w celu zgodnego z prawem skontrolowania podatnika i rozstrzygnięcia jego sprawy**. Kontrolując samoobliczenie podatku, organ powinien zatem rozważyć przepisy prawa, jakimi strona ta tłumaczy swoje postępowanie, oraz wykładnię prawa, którą powołuje na uzasadnienie tego zachowania. **Procedura kontroli samoobliczenia powinna uwzględniać tę potrzebę i dawać wszelkie możliwości przeprowadzenia tego procesu, tym bardziej że wynik tej wykładni może być w dalszym toku stosowania prawa rozważany przez organ odwoławczy**, wynik wykładni może bowiem stanowić przedmiot zarzutów odwołania od zaskarżonej nim decyzji podatkowej¹³⁷. Ważna będzie więc ocena procedury kontrolnej także z tej perspektywy.

¹³⁷ Ibidem.

W literaturze podkreśla się zatem słusznie, że w polskim systemie podatkowym dominuje dwuetapowy model stosowania prawa, w pierwszym etapie następuje samoobliczanie podatkowe dokonywane przez podatników oraz obliczanie podatków przez płatników, które co do zasady odbywa się bez udziału organów publicznych¹³⁸, a drugi etap stanowi kontrola i postępowanie zmierzające do określenia podatku w przypadku nieprawidłowego samowymiaru. Obecnie mamy zatem do czynienia z koegzystencją postępowania samowymiarowego, kończącego się złożeniem deklaracji podatkowej, oraz weryfikacji tego wymiaru przez organy podatkowe¹³⁹. Jest to sytuacja rzadko spotykana w innych gałęziach prawa – forma stosowania prawa podatkowego jest w tym względzie wyjątkowa. Realizacja roszczenia władzy publicznej do spełnienia określonych świadczeń podatkowych dokonywana jest bowiem co do zasady bez jej udziału (przez samego podatnika, płatnika). Prowadzi to do bardzo daleko idącego powiązania prawa materialnego z procedurą¹⁴⁰. Nie ulega zatem wątpliwości, że procedura kontrolna, jej elementy oraz przebieg są istotne dla procesu przestrzegania oraz stosowania prawa i mają na nie bezpośredni wpływ.

5. Podsumowanie

Kontrola jest bardzo ważnym elementem systemu podatkowego. Kluczową rolę kontroli wyznacza specyficzna konstrukcja tego systemu. Dominacja zasady samoobliczania, powstała w wyniku ewolucji polskiego systemu podatkowego, oprócz przeniesienia ciężaru realizacji norm prawa podatkowego na podatnika, implikuje szczególną rolę procedur kontrolnych oraz specyficzny model stosowania prawa. Mając na uwadze, że system prawa podatkowego stanowi zbiór logicznie powiązanych ze sobą instytucji, ograniczenie roli organu w ramach samego wymiaru powoduje przeniesienie ciężaru działań władz na kontrolę dokonanych przez podatników rozliczeń dla celów podatkowych. Zagadnienie procedur kontrolnych jest o tyle istotne, że ich przebieg oddziałuje

¹³⁸ R. Mastalski, *Stosowanie prawa...*, op. cit., s. 39 i n.

¹³⁹ J. Szatkowski, *O potrzebie rekonstrukcji instytucji wszczęcia postępowania podatkowego*, „Krytyka Prawa” t. 7, nr 1, 2015, s. 525–545,

¹⁴⁰ L. Etel (red.), *System prawa finansowego*, t. III, op. cit., s. 386 i n.

na kluczowe dla prawa podatkowego przestrzeganie i stosowanie go, a oddziaływanie to ma miejsce na kilku płaszczyznach.

Istotne jest przy tym odróżnienie pojęcia stosowania prawa podatkowego od jego przestrzegania. Różnice między nimi szczególnie wybrzmiewają w obecnym systemie podatkowym. Stosowanie prawa uznawane jest bowiem za działalność kompetentnych organów państwa, polegającą na wydawaniu na podstawie norm generalnych i abstrakcyjnych decyzji konkretno-indywidualnych ustalających konsekwencje prawne udowodnionych faktów. Najczęściej zatem pojęcie „stosowanie prawa” jest używane w wąskim znaczeniu jako działalność organów państwa, której rezultatem jest decyzja konkretno-indywidualna. Przestrzeganie prawa definiowane jest natomiast jako świadome zachowanie adresatów norm (sankcjonowanych i sankcjonujących) zgodnie z treścią dyspozycji tych norm w warunkach określonych w ich hipotezach¹⁴¹. **W ramach prawa podatkowego, jako że stosowanie prawa może wynikać z braku jego przestrzegania przez obowiązany do tego podmiot, procedury, w jakich prawo jest stosowane, w szczególny sposób wpływają na jego przestrzeganie.**

Na przestrzeganie prawa i stosowanie go wobec adresatów norm wpływają nie tylko obiektywne cechy obciążenia podatkowego, ale także wiele innych czynników gospodarczych, społecznych czy psychologicznych oraz sposób ukształtowania poszczególnych elementów systemu, w tym jakość interakcji podatnik – administracja podatkowa¹⁴². Ramy tych interakcji wyznaczane są z kolei przez normy procesowego prawa podatkowego. Przez specyfikę weryfikacji przestrzegania i stosowania prawa podatkowego interakcje te zachodzą między podatnikiem a organem przede wszystkim w ramach procedur weryfikujących wywiązywanie się podatnika z jego obowiązków na gruncie prawa podatkowego.

Główną determinantą przestrzegania prawa podatkowego, tj. podejścia do realizowania obowiązków podatkowych, oprócz

¹⁴¹ M. Holzer, E. Eckhardt, *Wstęp do prawoznawstwa*, op. cit., s. 167-173.

¹⁴² M. Niesiołędzka, *Sprawiedliwość proceduralna podatków*, „Optimum. Studia Ekonomiczne” nr 4(70), 2014, s. 101-110.

sprawiedliwości dystrybtywnej, tj. porównania własnych obciążeń podatkowych do obciążeń innych podmiotów, jest sposób postępowania organów podatkowych w relacjach z podatnikami, czyli sprawiedliwość proceduralna. Trudno się dziwić takiemu podejściu podatników do realizowania swoich obowiązków właśnie w obliczu dominacji zasady samoobliczenia i dużej roli procedur mających na celu skontrolowanie samowymiaru. Istotną wartością tych procedur jest właśnie to, że podatek może w ich ramach skonfrontować efekt dokonanej przez siebie wykładni przepisów prawa podatkowego z wykładnią dokonaną przez organ. Co do zasady więc podatek ma szansę na zachowanie zgodne z prawem w rozumieniu organu, przykładowo przez dokonanie stosownej korekty deklaracji.

Tak dużej obecnie roli sprawiedliwości proceduralnej należy upatrywać w tym, że **przebieg i jakość kontaktu lub „dyskursu prawniczego” prowadzonego z organem będzie wpływać na to, czy podatek zdecyduje się na przestrzeganie prawa w formie odkodowanej przez organ, czy raczej na prowadzenie w tym zakresie sporu. Jakość procedury kontrolnej determinowana jest więc w dużej części przez to, na ile zapewnia ona ramy dla prowadzenia z organem dialogu – i właśnie te zagadnienia będą wpływać na przestrzeganie prawa przez podatników.**

Stosowanie prawa ma charakter co najmniej dwuetapowy. Pierwszy, wstępny etap poprzedzający stosowanie prawa w wąskim ujęciu następuje zazwyczaj bez udziału organów podatkowych. Faktyczne stosowanie prawa przez organ jest zatem wtórne w stosunku do jego przestrzegania przez adresata norm. Należy uznać, że największym sukcesem w ramach prawa podatkowego jest przestrzeganie prawa przez samych podatników, tj. sytuacja, gdy to organy nie muszą go stosować. Przez dominację zasady samoobliczenia stosowanie prawa, rozumiane jako formułowanie przez organ normy indywidualnej i konkretnej wobec przykładowo podatnika, odkodowującego ją z przepisów prawa w ramach zidentyfikowanego i ustalonego oficjalnie stanu faktycznego, będzie w większości przypadków związane ze zidentyfikowaniem sytuacji, w której podatek tego prawa nie przestrzega. **Skoro najbardziej efektywne jest zakończenie tego procesu na jak najwcześniejszym etapie, istotne jest, aby**

już pierwsze zetknięcie z organem w ramach procedury kontrolnej pozwalało na wybranie ścieżki przestrzegania prawa, a nie promowało prowadzenie sporu co do jego stosowania.

Co więcej, skoro proces stosowania prawa wymaga dokonania jego wykładni, a w jej ramach następuje szereg ocen zmierzających do realizacji rozmaitych wartości, będzie to stwarzać wiele sytuacji, w których odkodowanie norm z przepisów może nie być łatwe i nie będzie polegać na prostej subsumpcji, tj. nie będzie sprowadzać się do stosowania jedynie podstawowych reguł wykładni językowej. To jeszcze bardziej podkreśla wagę procedur kontrolnych w ramach systemu podatkowego dla stosowania i przestrzegania prawa podatkowego. W uproszczeniu bowiem procedura kontrolna w przypadku zidentyfikowania nieprawidłowości ma w najbardziej efektywnym przebiegu prowadzić do przyjęcia przez podatnika wykładni organu.

Procedura kontroli ma zatem wpływ na przestrzeganie prawa podatkowego na kilku poziomach. Przebieg i sposób interakcji na linii organ – podatnik wpływa na podejście obywateli do regulowania zobowiązań podatkowych, na co wskazują badania dotyczące sprawiedliwości proceduralnej. Ze względu na dominację zasady samoobliczenia te interakcje w ramach polskiego systemu prawa podatkowego będą pojawiać się niemal wyłącznie w ramach procedur kontrolnych. Z uwagi na to, że proces przestrzegania i stosowania prawa podatkowego na wszystkich jego etapach przyjmuje postać „dyskursu prawniczego”, najbardziej pożądane dla przestrzegania prawa podatkowego będą takie formy procedur kontrolnych, które wspierają i dają podstawy do dialogu oraz współpracy między podatnikiem a organem na możliwie wczesnym etapie ich relacji.

Należy przy tym mieć na uwadze, że co do zasady zakres dostępnych działań organu regulowany jest w ramach podatkowego prawa procesowego. W polskim systemie podatkowym występuje jednak kilka procedur kontrolnych, które zmieniały się znacząco w czasie. W ramach dalszych rozważań możliwe będzie umiejscowienie kontroli celno-

skarbowej na tle tych procedur. Z kolei zestawienie oraz ocena poszczególnych elementów tych procedur powinny dać odpowiedź na pytanie, jak wpływają one na przestrzeganie i stosowanie prawa podatkowego, oraz pozwolić na ocenę kontroli celno-skarbowej i jej wpływu na kontrolowany podmiot.

ROZDZIAŁ II

KONTROLA PRZESTRZEGANIA PRAWA PODATKOWEGO

1. Wprowadzenie

Kontrola jako kategoria prawna i pozaprawna stanowi niezwykle obszerne zagadnienie. Można przyjąć że **kontrola, w różnych formach oraz znaczeniach, jest koniecznym elementem organizacji i funkcjonowania każdego podmiotu, prywatnego czy państwowego**¹⁴³. Istotę kontroli stanowi bowiem zbieranie i porównywanie określonych informacji w celu zbadania zgodności stanu istniejącego z pożądanym¹⁴⁴. Już to stwierdzenie sugeruje, że wiele aktywności pozostających nawet w pozaprawnej strefie funkcjonowania czy to osób fizycznych, czy jednostek gospodarczych będzie sprowadzać się właśnie do kontroli. W niniejszej pracy pod pojęciem „kontroli” należy rozumieć przede wszystkim kontrolę prawnie nieobojętną, tj. taką, w ramach której zachowania wiążą się z określonymi przez normy prawne konsekwencjami¹⁴⁵.

Przez wzgląd na to, że kontrola występuje w tak wielu obszarach ludzkiej działalności, można wyróżnić wiele jej rodzajów, a samą kategorię kontroli podzielić na wiele grup, stosując różne kryteria. Jednym z rodzajów kontroli jest kontrola finansowa, związana z badaniem zjawisk i procesów finansowych występujących w sferze prywatnej oraz publicznej. W ramach kontroli finansowej wyodrębnia się z kolei kontrolę finansów publicznych, w której wskazuje się na występowanie kontroli realizacji zobowiązań podatkowych, a do niej zalicza się procedurę kontrolną stanowiącą przedmiot niniejszej pracy, tj. kontrolę celno-skarbową¹⁴⁶. Przy czym, wyprzedzając dalsze rozważania, warto wskazać, że **kontrola celno-skarbowa nie jest w ramach obowiązujących przepisów**

¹⁴³ E. Kubas, *System kontroli administracji publicznej w Polsce*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Rzeszowskiego” nr 84, 2014 – Prawo, s. 63 i n.

¹⁴⁴ J. Szymanek, *O kontroli państwowej – teoretycznie*, „Kontrola Państwowa” nr 5, 2006, s. 19-21.

¹⁴⁵ S. Wronkowska, *Podstawowe pojęcia prawa i prawoznawstwa*, Ars boni et aequi, Poznań 2005, s. 177.

¹⁴⁶ C. Kosikowski, E. Ruśkowski (red.), *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2006, s. 762.

jedyną procedurą kontrolną na gruncie prawa podatkowego, a niejednorodność procedur kontrolnych wydaje się nieodłączną cechą systemu podatkowego w Polsce. Oznacza to, że na przestrzeni lat do kontroli przestrzegania prawa podatkowego uprawnionych było jednocześnie kilka organów w ramach różnych procedur kontrolnych. Zagadnienie kontroli na gruncie prawa podatkowego jest więc bardzo złożone, a problem jej organizacji wielowątkowy. W ramach dalszych rozważań istotna będzie odpowiedź na pytania: **Jak na gruncie prawa podatkowego należy zdefiniować kontrolę? Jaki powinna mieć ona charakter w tej gałęzi prawa oraz do jakich działań się sprowadzać?** W pierwszej kolejności należy jednak zdefiniować samo pojęcie kontroli.

Proces kontroli polega na ustaleniu stanu rzeczywistego, określeniu stanu pożądanego, porównaniu ich i stwierdzeniu ewentualnych rozbieżności między nimi. Modelowo kontrola nie ma charakteru władczego, a proces kontroli nie prowadzi w swej istocie do wydawania wiążących rozstrzygnięć. Efektem kontroli jest zatem wskazanie na zidentyfikowane nieprawidłowości i ewentualne wydanie stosownych zaleceń co do ich naprawy. **Rozwój gospodarczy i społeczny w sposób ciągły wpływa jednak na zmianę metod, narzędzi oraz zakresu realizowanej kontroli.** Zakres pojęcia „kontrola” oraz stosowane w niej środki mogą nie tylko różnić się ze względu na przedmiot kontroli, ale także zmieniać się w czasie. Sposób prowadzenia kontroli oraz przysługujące w niej uprawnienia różnych organów kontrolnych wpływają przy tym na charakter konkretnego rodzaju kontroli. Sam fakt, że w polskim systemie podatkowym występuje jednocześnie kilka rodzajów procedur kontrolnych, powoduje, że zróżnicowanie ich cech stanowi dobrą podstawę do ich analizy. Istotne będzie także odniesienie cech kontroli na gruncie prawa podatkowego do kontroli funkcjonujących w ramach innych gałęzi prawa – przede wszystkim prawa administracyjnego.

Osoby fizyczne oraz jednostki gospodarcze mogą podlegać różnym kontrolom wykonywanym przez różne organy w ramach rozmaitych gałęzi prawa, przykładowo z zakresu prawa pracy, wydatkowania środków publicznych czy prowadzenia działalności koncesyjnej. Jak jednak podkreśla się w literaturze, to kontrola przestrzegania przepisów prawa podatkowego i sposób jej realizacji

wywołuje najwięcej sporów¹⁴⁷. Należy wskazać, że kontrola na gruncie prawa podatkowego pełni także szczególną rolę, ponieważ większość zobowiązań podatkowych powstaje z mocy prawa. Implikuje to przeniesienie zasadniczych obowiązków związanych z obliczeniem i zapłatą podatku z organów podatkowych na podatników, co z kolei w sposób naturalny przesuwa ciężar właściwego funkcjonowania systemu na mechanizmy kontroli podatników dokonujących samowymiaru¹⁴⁸. Celem kontroli w ramach prawa podatkowego jest sprawdzenie, czy kontrolowany wywiązuje się z obowiązków nałożonych na ten podmiot na gruncie prawa podatkowego. Podstawowe kryterium kontroli podatkowej stanowi zatem legalność. Kontroli pod względem zgodności z prawem podatkowym podlega jednak nie tyle sam efekt, tj. kwota podatku należnego, ale także prawidłowość procesu prowadzącego do jego ustalenia¹⁴⁹. **Kontrola, jako procedura niewładcza, nie służy jednak bezpośrednio restytucji w sytuacji stwierdzonych nieprawidłowości. Istotna jest więc analiza funkcji, jakie może pełnić kontrola w ramach systemu podatkowego, zważywszy na jej umiejscowienie w tym systemie i jego wyjątkowe ukształtowanie.**

Warto nadmienić, że instytucja kontroli rozliczeń dokonywanych dla celów podatkowych w ujęciu funkcjonalnym¹⁵⁰ w znaczeniu i formie zbliżonej do dzisiejszych instytucji sięga w Polsce dwudziestolecia międzywojennego¹⁵¹, kiedy została w zasadzie przejęta z ustawodawstwa austriackiego¹⁵². Na przestrzeni lat instytucje służące weryfikacji prawidłowości obliczenia bądź terminowości jego wpłaty poddawane były wielu zmianom systemowym. **W analizie obecnie funkcjonujących regulacji dotyczących kontroli w ramach**

¹⁴⁷ D. Strzelec, M. Łoboda, *Kontrola przestrzegania przepisów...*, op. cit., s. 83 i n.

¹⁴⁸ M. Münnich, *Kontrola podatkowa. Geneza i rozwój procedury*, Wydawnictwo KUL, Lublin 2010, s. 31 i n.

¹⁴⁹ D. Strzelec, M. Łoboda, *Kontrola przestrzegania przepisów...*, op. cit., s. 83 i n.

¹⁵⁰ W ujęciu funkcjonalnym, tj. jako czynność sprawdzania obywateli, za: M. Münnich, *Kontrola podatkowa...*, op. cit., s. 72 i n.

¹⁵¹ Ustawa z dnia 30 lipca 1919 r. o tymczasowej organizacji władz i urzędów skarbowych, Dz. P. P. P. nr 65, poz. 391.

¹⁵² Przepisy dla straży skarbowej z dnia 19 marca 1907 r., Dziennik Rozporządzeń Austriackiego Ministra Skarbu, nr 45, 1907.

prawa podatkowego nie sposób pominąć zmian oraz ewolucji systemu kontroli.

W ostatnich 30 latach kontrola realizacji zobowiązań podatkowych w Polsce została trzykrotnie istotnie zmodyfikowana. Podłoże dla tych zmian, założenia oraz cele tych nowelizacji stanowią szeroki kontekst analizy stosowanych dzisiaj rozwiązań. Wiele cech systemu kontroli wynika z uwarunkowań historycznych, co uzasadnia postawienie pytania: Czy pewne rozwiązania nie straciły z czasem na aktualności? Przywołanie wprowadzanych zmian i ich analiza powinny z kolei pozwolić odpowiedzieć na pytanie: **Jakie z podnoszonych wcześniej wad uprzednich systemów kontroli realizacji obowiązków podatkowych doprowadziły do obecnego stanu prawnego?** Zidentyfikowanie problemowych kwestii systemu kontroli odnoszonych do poprzedniego stanu prawnego daje podstawę do dalszej analizy tego, **czy kontrola celno-skarbowa w obecnej formie stanowi właściwą odpowiedź na identyfikowane wcześniej wady.**

System kontroli przestrzegania prawa podatkowego wciąż podlega nieustającym dynamicznym zmianom, a dyskusja nad jego formą oraz stosowanymi mechanizmami nie ustaje. W ramach tej części rozprawy przywołane zostaną także kierunki zmian procedur kontrolnych oraz związane z nimi plany ustawodawcze. W dużej mierze odwołują się one do systemów obowiązujących już w innych jurysdykcjach i mogą wyznaczać przyszłość form kontroli na gruncie prawa podatkowego w Polsce. Przyjrzenie się rozważaniom na temat kierunków zmian proceduralnego prawa podatkowego może pozwolić na udzielenie odpowiedzi na pytania: **Czy w świetle aktualnego stanu prawnego stworzono model docelowy? Czy należy się spodziewać, że ów model powinien wyewoluować w zupełnie innym kierunku?**

2. Pojęcie „kontroli” i „stosunku kontrolnoprawnego”

2.1. Kontrola – istota i geneza pojęcia

Termin „kontrola” ma etymologię w języku francuskim i pochodzi od wyrażenia *le controle*, które swoje źródło znajduje w wyrażeniu *contr role*, wprost związanym z podatkami. Słowo to w pierwotnym znaczeniu odnosiło się do części dokumentu, którą urzędnik pozostawiał podatnikowi na dowód wypełnienia zobowiązania podatkowego¹⁵³. Niektórzy autorzy do dziś podkreślają, że to właśnie w sferze podatków kontrola aparatu państwowego ma kluczowe znaczenie dla funkcjonowania państwa – wypełnianie fundamentalnych postanowień umowy społecznej realizowane jest bowiem przez spełnianie określonych powinności dla wspólnego dobra, które z kolei najczęściej przyjmują formę podatku¹⁵⁴. Wskazuje się jednak, że występujące często w ramach współczesnego prawa luzy decyzyjne, klauzule generalne i inne formy dyskrecjonalizmu przyczyniają się do zwiększenia roli systemu kontroli w ramach wszystkich gałęzi prawa¹⁵⁵. **Sama kontrola jest obecnie zagadnieniem bardzo szerokim i w różnych formach występuje w zasadzie jako element każdego zorganizowanego działania. „Kontrola” jest pojęciem wykorzystywanym w wielu dyscyplinach, włączając w to nauki prawne, ale także teorię organizacji i zarządzania.** W ramach niniejszej rozprawy przedmiotem rozważań będą jednak przede wszystkim kontrole prawne, obejmujące zachowania, z którymi normy prawne wiążą określone konsekwencje. Warto zaznaczyć, że przedmiotem analizy będzie głównie kontrola w ujęciu funkcjonalnym¹⁵⁶, tj. jako czynność sprawdzania obywateli, a nie w ujęciu instytucjonalnym, tj. jako organ kontroli.

Pierwotnej istoty kontroli można doszukiwać się w pojęciu państwowości, które legitymizuje jej istnienie w określonym kształcie we współczesnej przestrzeni. Podkreśla się, że kontrola należy do najstarszych dziedzin rządzenia

¹⁵³ J. Filipek, *Prawo administracyjne. Instytucje ogólne. Cz. 2*, Zakamycze, Kraków 2001, s. 215.

¹⁵⁴ P. Stolarski, *Kontrola realizacji...*, s. 10 i n.

¹⁵⁵ L. Morawski, *Główne problemy współczesnej filozofii prawa. Prawo w toku przemian*, Wydawnictwa Prawnicze PWN, Warszawa 1999, s. 49 i n.

¹⁵⁶ M. Münnich, *Kontrola podatkowa...*, op. cit., s. 72 i n.

i administrowania, a administracja nie byłaby w stanie bez niej w ogóle funkcjonować¹⁵⁷. Nauka prawa administracyjnego daje zatem dobre podstawy do zdefiniowania kontroli oraz określenia jej podstawowych cech. Jest to o tyle adekwatne odwołanie, że obecna kontrola na gruncie prawa podatkowego wywodzi się w głównej mierze z tej gałęzi prawa. W rozważaniach dotyczących definiowania kontroli występuje raczej zgodność poglądów przedstawicieli doktryny. W. Dawidowicz wskazywał, że przez kontrolę należy rozumieć takie działanie, które polega na zbadaniu istniejącego stanu rzeczy, zestawieniu go z tym, co przewidują odpowiednie wzorce i normy postępowania, oraz ustaleniu ewentualnych rozbieżności i wyjaśnieniu ich przyczyn, a następnie sformułowaniu zaleceń pozwalających na ich uniknięcie w przyszłości¹⁵⁸. Dla J. Zimmermanna kontrola polega na badaniu stanu istniejącego, porównywaniu go ze stanem pożądanym lub postulowanym oraz ustaleniu zakresu i przyczyn zauważonych rozbieżności¹⁵⁹. Z kolei J. Starościak definiował kontrolę jako obserwowanie, ustalanie czy wykrywanie stanu faktycznego – porównywanie rzeczywistości z zamierzeniami, występowanie przeciwko zjawiskom niekorzystnym i sygnalizowanie kompetentnym jednostkom o dokonanych spostrzeżeniach¹⁶⁰. J. Boć natomiast przez kontrolę rozumiał badanie zgodności stanu istniejącego ze stanem postulowanym, ustalenie stopnia i przyczyn rozbieżności, przekazanie wyników tego ustalenia, a czasem i wynikających stąd dyspozycji zarówno podmiotowi kontrolowanemu, jak i podmiotowi organizacyjnie zwierzchniemu¹⁶¹. Z kolei zdaniem E. Ochendowskiego istotą kontroli jest ustalenie istniejącego stanu rzeczy oraz stanu pożądanego, wyznaczonego odpowiednimi wzorcami i normami postępowania. Kolejnym etapem jest porównanie i wskazanie różnic tych dwóch stanów i ich przyczyn oraz sformułowanie zaleceń mających przeciwdziałać niepożądanym

¹⁵⁷ L. Zacharko, *Tradycyjne a współczesne pojęcie kontroli i jej zasięg*, [w:] A. Gronkiewicz, A. Ziółkowska (red.), *Administracyjne procedury kontrolne: wybrane zagadnienia*, Uniwersytet Śląski, Katowice 2016, s. 8-16.

¹⁵⁸ W. Dawidowicz, *Zagadnienia ustroju...*, op. cit., s. 3.

¹⁵⁹ J. Zimmermann, *Prawo administracyjne*, Zakamycze, Kraków 2005.

¹⁶⁰ J. Starościak, *Elementy nauki administracji*, PWN, Warszawa 1957, s. 187.

¹⁶¹ J. Boć, *Prawo administracyjne*, Kolonia Limited, Wrocław 2010, s. 378-380.

zjawiskom¹⁶². **Podsumowując wskazane wyżej definicje, należy uznać, że kontrola w klasycznym ujęciu ma charakter działania niewładczego, którego istotą jest zbieranie oraz porównywanie informacji, a celem – zbadanie zgodności stanu istniejącego ze stanem pożądanym¹⁶³.**

Kontrola sprowadza się przy tym do zespołu działań – nie można tego pojęcia zamknąć w jednej czynności kontrolowania. Działania te składają się na proces, którego właściwe zrealizowanie powinno prowadzić do osiągnięcia oczekiwanych efektów, tj. wypełnienia zadań stawianych przed organem kontrolnym. Przebieg tego procesu zależy od rodzaju i formy kontroli, które określają odpowiednie normy prawne¹⁶⁴. Działania te można jednak podzielić co do zasady na kilka etapów. Pierwszy z nich stanowi ustalenie stanu faktycznego, tj. **wykonań**; drugi – określenie stanu pożądanego, tj. **wyznaczeń**; następnie działania sprowadzają się do porównania wykonań z wyznaczeniami i sformułowania stwierdzeń o wyznaczeniach, wykonaniach i ich zbieżnościach oraz rozbieżnościach¹⁶⁵.

W doktrynie podkreśla się, że można wyróżnić nieskończenie wiele rodzajów kontroli w zależności od przyjętych kryteriów podziału¹⁶⁶. Najważniejsze z nich obejmują podział kontroli ze względu na usytuowanie podmiotu kontrolującego na: kontrolę wewnętrzną, sprawowaną przez pracownika, wewnętrzną komórkę organizacyjną lub inny podmiot, i kontrolę zewnętrzną, sprawowaną przez niezależny organ. Ponadto kontrolę można podzielić ze względu na kryterium planowości na: kontrolę planową i kontrolę doraźną; ze względu na zakres podmiotowy i przedmiotowy na: kontrolę kompleksową i wycinkową; oraz ze względu na charakter kontroli na: kontrolę merytoryczną i

¹⁶² E. Ochendowski, *Prawo administracyjne, część ogólna*, TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń 1999, s. 362.

¹⁶³ J. Szymanek, *O kontroli państwowej...*, op. cit., s. 19-21.

¹⁶⁴ J. Jagielski, *Kontrola administracji*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 1999, s. 56.

¹⁶⁵ H. Zięba-Załucka, *Organy kontroli państwowej i ochrony prawa w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Fosze, Rzeszów 2000, s. 11, za: L. Murat, *Stosunek kontrolnoprawny – relacje prawne między kontrolującymi a kontrolowanymi*, „Kontrola Państwowa” nr 61, 2016, s. 8-21.

¹⁶⁶ J. Starościak, *Prawo administracyjne*, PWN, Warszawa 1977, s. 350-351.

formalną¹⁶⁷. Większość tych podziałów nie ma jednak istotnego znaczenia dla dalszego przedmiotu rozważań.

Istotne jest natomiast to, że niektórzy autorzy wyróżniają **kontrolę czystą** (*sensu stricto*), w ramach której organ kontrolujący nie dysponuje środkami bezpośredniej władczej ingerencji służącymi do korygowania zidentyfikowanych nieprawidłowości, oraz **kontrolę czystą plus (obejmującą władztwo)**, w ramach której kompetencje kontrolującego wykraczają poza klasyczną, niewładczą postać kontroli¹⁶⁸. Powyższy podział dowodzi, że **w praktyce zdarza się, iż kontrola obejmuje także zespół działań, których celem jest regulowanie i korygowanie zidentyfikowanych nieprawidłowości dla osiągnięcia określonych rezultatów**¹⁶⁹. Istnieje także pogląd, że **w kategorii kontroli należy zawsze dostrzegać pewne elementy władcze, a odmówienie kontroli waloru władczości jest nietrafne**¹⁷⁰. Dopuszcza się zatem, że **kontrola w pewnych dziedzinach, choć nie stanowi wprost procedury władczej, może mieć pewne cechy, które są charakterystyczne dla procedur władczych**. Pogląd ten na gruncie prawa administracyjnego jest jednak o tyle nietypowy, że zazwyczaj klasyczne cechy kontroli i jej niewładczy charakter przeciwstawiane są nadzorowi, którego immanentną cechą jest możliwość władczego i jednostronnego oddziaływania na czynności podmiotu nadzorowanego¹⁷¹. Dlatego rozważania dotyczące występowania władczych cech kontroli nie mogą być odnoszone do każdego rodzaju kontroli, jednak znajdują uzasadnienie na gruncie prawa podatkowego, co potwierdzą dalsze rozważania.

Dzisiejsze kontrole przyjmują najczęściej formę audytu, który ma za zadanie nie tyle wykazać błędy i wyciągnąć konsekwencje przez nałożenie sankcji na ich sprawców, ile zidentyfikować ich przyczyny i znaleźć sposób na uniknięcie ich w

¹⁶⁷ L. Zacharko, *Tradycyjne...*, op. cit., s. 13.

¹⁶⁸ P. Lisowski, *Relacje strukturalne w polskim samorządzie terytorialnym*, Kolonia Limited, Kalisz 2013, s. 111

¹⁶⁹ Tak też: S. Kałużny, *Leksykon kontroli*, Dosko, Warszawa 2002, s. 82 i n.

¹⁷⁰ T. Hoffmann, *Prawne podstawy systemu kontroli administracji w Polsce*, „Zarządzanie Publiczne” nr 3, 2008, s. 51-69.

¹⁷¹ T. Bigo, *Z problemów kontroli nad administracją terenową*, „Kontrola Państwowa” nr 1, 1964, s. 2.

przyszłości. Nieco inaczej wygląda sytuacja w przypadku kontroli, takich jak kontrola realizacji zobowiązań podatkowych, gdzie ustalenie określonych nieprawidłowości często skutkuje negatywnymi następstwami finansowymi dla kontrolowanego¹⁷². Można zatem stwierdzić, że **większość aktów prawnych nie definiuje pojęcia kontroli, a skupia się wyłącznie na wskazaniu zakresu podmiotowego i przedmiotowego, instrumentów kontroli oraz jej celów.** Jako przykład może służyć w tym zakresie art. 281 Ordynacji podatkowej¹⁷³, który w paragrafie pierwszym stanowi, że organami, które przeprowadzają kontrolę są organy podatkowe pierwszej instancji, a podmiotami kontrolowanymi mogą być podatnicy, płatnicy, inkasenci oraz następcy prawni. W paragrafie drugim cytowanego przepisu podnosi się, że celem kontroli podatkowej jest sprawdzenie, czy kontrolowani wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego¹⁷⁴. **W większości przypadków nie sposób zatem znaleźć legalnej definicji danej kontroli, a jej charakteru i istoty należy doszukiwać się w normach regulujących dostępne w jej ramach instrumenty.**

2.2. Stosunek kontrolnoprawny

W wyłonieniu kontroli jako osobnej instytucji prawa, która w specyficzny sposób reguluje relacje między określonymi podmiotami, niektórzy autorzy doszukują się istnienia odrębnego rodzaju stosunku prawnego zwanego stosunkiem kontrolnoprawnym. Kontrola stanowi bowiem swego rodzaju relację, w ramach której aktualizują się prawa i obowiązki uczestniczących w niej podmiotów: kontrolowanego i kontrolującego. Pomiędzy tymi dwoma podmiotami kontroli występuje stosunek wyznaczony przez określone normy prawne, które

¹⁷² Tak: P. Stolarski, *Kontrola realizacji...*, op. cit., s. 24 i n.

¹⁷³ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 1540).

¹⁷⁴ L. Zacharko, *Tradycyjne...*, op. cit., s. 11.

regulują ich prawa i obowiązki. Sugeruje to, że w ramach kontroli występują wszystkie generalnie przyjęte elementy stosunku prawnego¹⁷⁵, takie jak:

- **fakty prawne, których zaistnienie powoduje powstanie, zmianę lub ustanie stosunku prawnego**, przy czym w ramach kontroli należy raczej mówić o działaniach prawnych, tj. faktach zależnych od woli ich wystąpienia. Wszczęcie, przebieg oraz zakończenie kontroli prawnie nieobojętnej są ze swej natury uregulowane w ramach obowiązujących norm prawnych – spełnienie tego warunku nie powinno więc budzić wątpliwości;
- **podmioty stosunku prawnego**, tu: kontrolujący oraz kontrolowany;
- **przedmiot stosunku prawnego**, rozumiany jako zachowania podmiotów prawa, do których strony określonego stosunku prawnego są uprawnione bądź zobowiązane;
- **treść stosunku prawnego**, to znaczy układ uprawnień i obowiązków, które tworzą między stronami swoistą więź prawną, co zwykle polega na tym, że jedna ze stron może czegoś żądać, a druga strona jest do czegoś zobowiązana.

Stosunek kontrolnoprawny definiuje się zatem jako uregulowaną przez normy prawne relację polegającą na tym, że jeden z nich (kontrolujący) uprawniony jest do ustalenia wyznaczeń oraz wykonania drugiego podmiotu, a ten drugi podmiot (kontrolowany) zobowiązany jest umożliwić kontrolującemu realizację tych uprawnień¹⁷⁶. Podstawę tego stosunku wyznaczają normy proceduralne właściwe dla danego rodzaju kontroli, na przykład przepisy proceduralnego prawa podatkowego.

Stosunek kontrolnoprawny można uznać za nawiązany po dokonaniu przez kontrolującego czynności konwencjonalnej, z którą prawo wiąże rozpoczęcie kontroli (na przykład doręczenie upoważnienia do jej przeprowadzenia). Treść stosunku kontrolnoprawnego wyznaczona jest przez normy regulujące prawa i

¹⁷⁵ J. Helios, W. Jedlecka, *Podstawowe pojęcia prawa i prawoznawstwa...*, op. cit., s. 69 i n.

¹⁷⁶ L. Murat, *Stosunek kontrolnoprawny...*, op. cit., s. 8-21.

obowiązki kontrolowanego oraz kontrolującego w ramach określonej procedury kontrolnej. Jednocześnie to podmiot kontrolujący aktywuje obowiązki podmiotu kontrolowanego przez żądanie konkretnego zachowania (na przykład przekazania dokumentacji czy udzielenia odpowiedzi na wezwanie). To właśnie ten zestaw akcji i reakcji kontrolującego oraz kontrolowanego składa się na istotę stosunku kontrolnoprawnego, przy czym oddziaływanie to odbywa się przez dokonywanie przez obie strony stosownych czynności konwencjonalnych. Wygaśnięcie stosunku kontrolnoprawnego, tj. sposób zakończenia kontroli oraz konsekwencje, jakie za sobą niesie, a także prawa i obowiązki, jakie aktywuje, będzie nie mniej istotne dla oceny danej instytucji kontroli. Często to właśnie sposób zakończenia procedury kontrolnej będzie stanowić o jej charakterze oraz nadawać jej na przykład cechy władcze – w większym stopniu ingerując w prawa i obowiązki kontrolującego.

Wyłonienie stosunku kontrolnoprawnego jako odrębnej kategorii stosunku prawnego ma znaczenie dla dalszych rozważań na temat pozycji kontrolującego w poszczególnych procedurach kontrolnych, w tym w kontroli celno-skarbowej. Istotne dla oceny danego stosunku kontrolnoprawnego będzie zidentyfikowanie sposobu jego nawiązania, zasad funkcjonujących w trakcie jego trwania oraz metod wygaśnięcia tego stosunku. Ujęcie wzajemnych relacji w ramach procedury kontrolnej jako osobnego stosunku prawnego nie zostało poddane pogłębionej analizie w literaturze przedmiotu, jak jednak wskazuje L. Murat, choć jest to koncepcja rzadka, to nie jest zagadnieniem nowym, gdyż jej załączki pojawiły się ponad pół wieku temu w opracowaniach T. Owczarka¹⁷⁷. Zresztą wspomniany autor nie jest w tym podejściu odosobniony i sam wskazuje na inne przykłady odwoływania się do „stosunku kontroli” w opracowaniach doktryny¹⁷⁸.

W dalszych rozważaniach ważne będzie spojrzenie na poszczególne procedury kontrolne właśnie z perspektywy traktowania ich jako swego

¹⁷⁷ T. Owczarek, *Jedność formy i treści procesu kontroli*, „Kontrola Państwowa” nr 5, 1970, s. 20-22, za: L. Murat, *Stosunek kontrolnoprawny...*, op. cit., s. 8-21.

¹⁷⁸ Przywołuje choćby publikację: J. Homplewicz, *Kontrola administracji (problematyka teoretyczna)*, Wydawnictwo UJ, Kraków 1974, s. 91-100.

rodzaju stosunku prawnego, a przede wszystkim na relacje łączące strony tego stosunku. Przenosząc powyższe rozważania na grunt prawa podatkowego, należy podkreślić, że interakcje podatnik – administracja podatkowa, które mają wpływ na przestrzeganie prawa podatkowego¹⁷⁹, będą występować głównie w ramach stosunku kontrolnoprawnego. Odpowiednie ukształtowanie tego stosunku jest zatem kluczowe dla funkcjonowania systemu podatkowego.

Mając na uwadze, że kontrola jako instytucja prawa ma wiele cech wspólnych w wielu gałęziach prawa, a w ramach jej funkcjonowania można mówić o tworzeniu się odrębnego, specyficznego stosunku kontrolnoprawnego pomiędzy zaangażowanymi w nią podmiotami, **tym bardziej dotkliwy jest brak chociażby ujednoczenia zasad i trybu tej procedury.** W literaturze słusznie podkreśla się, że **trudno jest logicznie wytłumaczyć, dlaczego w polskim porządku prawnym, w postępowaniu przed organami kontroli, istnieją różne sposoby dokumentowania i weryfikowania ustaleń. Liczba regulacji prawnych określających różny tryb postępowania, różne formy przedstawiania wyników kontroli i różne środki ochrony służące kontrolowanemu powoduje brak spójności pojęciowej i funkcjonalnej**¹⁸⁰. O ile ten brak ujednoczenia materii kontroli można tłumaczyć różnicami w specyfice kontroli występującej w różnych gałęziach prawa, o tyle brak jednorodności kontroli w ramach jednej gałęzi prawa może okazać się wyjątkowo uciążliwy oraz nieść niekorzystne konsekwencje dla całego systemu. Z tego względu dalsze rozważania będą obracać się w dużej mierze właśnie wokół braku jednorodności w ramach prawa podatkowego.

2.3. Funkcje kontroli na gruncie prawa podatkowego

Kontrola jest nieodłącznym elementem funkcjonowania państwa oraz odgrywa znaczną rolę w różnych dziedzinach życia społecznego, politycznego,

¹⁷⁹ M. Niesiobędzka, *Sprawiedliwość proceduralna...*, op. cit., s. 101-110.

¹⁸⁰ E. Jarzęcka-Siwik, *Kontrola podatkowa elementem prawnego systemu kontroli*, „Kontrola Państwowa” nr 61, 2016, s. 54-77.

gospodarczego i kulturalnego¹⁸¹. Jak już wyjaśniono, ze względu na specyficzne ukształtowanie systemu podatkowego kontrola ma także duże znaczenie na gruncie prawa podatkowego, stanowiąc jedną z głównych instytucji tej gałęzi prawa. Przez wzgląd na to, że kontrola jest w swej istocie procedurą niewładczą, tj. w zasadzie nie powinna zmierzać do wiążącego dla podmiotu kontrolowanego wyeliminowania zidentyfikowanych nieprawidłowości, warto przedstawić funkcje, jakie pełni ona na gruncie prawa podatkowego. Samo wskazanie na definicyjne elementy kontroli nie pozwala bowiem w pełni określić jej roli w systemie prawa podatkowego. Na tej podstawie w dalszej części rozprawy będzie można odpowiedzieć na pytanie badawcze o to, jak kontrolować, czyli jak powinny wyglądać formy, sposoby, rodzaje i środki kontroli, aby pozytywnie wpływać na proces przestrzegania oraz stosowania prawa podatkowego.

Wśród głównych funkcji kontroli na gruncie prawa podatkowego wymienia się funkcje: informacyjną, ochronną, gwarancyjną i porządkującą¹⁸². Funkcja informacyjna może być rozpatrywana w dwóch wymiarach. Po pierwsze, jej realizacja wiąże się z przekazaniem samemu kontrolowanemu zwrotnej informacji o prawidłowości prowadzonych przez niego rozliczeń podatkowych bądź o zidentyfikowanych nieprawidłowościach. Kontrola może zatem przyczyniać się do przestrzegania prawa przez kontrolowanych podatników, którzy poinformowani o nieprawidłowościach dokonają na przykład stosownej korekty deklaracji. Po drugie, funkcja informacyjna kontroli wiąże się z przekazywaniem społeczeństwu informacji o wynikach działalności kontrolnej oraz jej efektach. W ramach tej funkcji organy kontroli informują nie tylko o liczbie prowadzonych kontroli czy ich skutkach, ale także o najczęściej identyfikowanych nieprawidłowościach. Może to stanowić dla podatników wskazówkę, na jakie aspekty dokonywanych rozliczeń szczególnie zwrócić uwagę czy jakie z nich mogą budzić najwięcej wątpliwości organów kontroli. Przykładowo, w 2019 r. organy Krajowej Administracji Skarbowej identyfikowały najwięcej nieprawidłowości w zakresie wprowadzania do obrotu gospodarczego faktur

¹⁸¹ M. Kmak, *Kontrola administracji publicznej – ujęcie systemowe (wybrane aspekty)*, „Homo Politicus” nr 13, 2018, s. 89-103.

¹⁸² Funkcje przywołane za: E. Jarzęcka-Siwik, *Kontrola podatkowa...*, op. cit., s. 54-77.

dokumentujących czynności fikcyjne, które przybierały różne formy, od tych mniej skomplikowanych, polegających na „zakupie” przez przedsiębiorcę jednej lub kilku fikcyjnych faktur w celu zmniejszenia obciążeń podatkowych, a skończywszy na tworzeniu zorganizowanych struktur przestępczych, których celem było wyłudzenie nienależnych zwrotów VAT z tytułu eksportu lub dostaw wewnątrzwspólnotowych¹⁸³. Z kolei już w 2021 r. często kwestionowano uzasadnienie biznesowe usług niematerialnych, przez co wyłączano wydatki z nimi związane z kosztów uzyskania przychodu na gruncie podatków dochodowych, a także weryfikowano ekonomiczne uzasadnienie dokonywanych transakcji, w szczególności badane były transakcje z wykorzystaniem wartości niematerialnych i prawnych¹⁸⁴. Efektem realizacji funkcji informacyjnej są również publikowane w ramach Ministerstwa Finansów ostrzeżenia przed optymalizacją podatkową¹⁸⁵, wskazujące na to, jakie struktury mogą być narażone na kwestionowanie ich skutków podatkowych przez organy podatkowe. Realizacja funkcji informacyjnej ma przy tym charakter prewencyjny – ostrzegając podatników przed zagadnieniami, które mogą być kwestionowane w ramach kontroli.

Funkcja informacyjna w pewnym sensie wiąże się także ze spełnianiem przez kontrolę w ramach prawa podatkowego funkcji porządkującej. Jest to w zasadzie lustrzane odbicie funkcji informacyjnej – kontrola zapewnia bowiem właściwym organom informacje o funkcjonowaniu systemu podatkowego i pozwala projektować rozwiązania pozwalające na wyegzekwowanie dyscypliny podatkowej. Kontrola powinna też pozwalać na porządkowanie obrotu prawnego, a tym samym łagodzić skutki skomplikowanego charakteru systemu podatkowego. Kontrola może bowiem potwierdzić prawidłowość wypełniania

¹⁸³ Portal Krajowej Administracji Skarbowej, *KAS zmniejszyła liczbę kontroli*, <https://www.gov.pl/web/kas/kas-zmniejszyla-liczbe-kontroli> [dostęp: 14.02.2022].

¹⁸⁴ Portal Prawo.pl, *Liczba kontroli podatkowych spada, ale także ich skuteczność, na podstawie danych udostępnionych przez KAS*, <https://www.prawo.pl/podatki/liczba-kontroli-podatkowych-i-skuteczosc,513000.html> [dostęp: 14.02.2022].

¹⁸⁵ BIP Ministerstwa Finansów, https://mf-arch2.mf.gov.pl/web/bip/ministerstwo-finansow/wiadomosci/ostrezenia-i-wyjasnienia-podatkowe/-/asset_publisher/M1vU/content/ostrezenie-mf-przed-optimalizacja-podatkowa-z-wykorzystaniem-spolek-zagranicznych-z-uwagi-na-przepisy-dotyczace-tzw-miejsca-zarzadu [dostęp: 14.02.2022].

obowiązków z zakresu prawa podatkowego, co do których podatnik może nie mieć pewności. **Co więcej, modelowo kontrola powinna pozwalać na zniwelowanie zidentyfikowanych nieprawidłowości przez działania samego kontrolowanego, przykładowo przez złożenie stosownej korekty deklaracji. Wreszcie, dopiero w przypadku braku woli kontrolowanego do zachowania rozumianego przez organ jako zgodne z prawem przeprowadzenie kontroli może stanowić czynnik wszczęcia postępowania podatkowego, w którym może dojść do wydania decyzji określającej, co z kolei wiąże się z wypełnianiem przez kontrolę kolejnej z wymienionych funkcji – ochronnej.** Funkcja ochronna sprowadza się do dbania o interesy podatkowe państwa i jednostek samorządu terytorialnego. Tym samym w ramach realizacji tej funkcji kontrola polega na doprowadzeniu do uiszczenia podatku w odpowiedniej wysokości przez zobowiązane do tego podmioty. Realizacja tej funkcji wiąże się wprost z funkcją gwarancyjną, tj. stanem na straży właściwego naliczania podatku, terminowego uiszczenia go, a także właściwego korzystania z ulg i odliczeń oraz zwrotów podatku.

Analiza wprowadzanych regulacji z zakresu procesowego prawa podatkowego powinna być możliwie szeroka i uwzględniać wszystkie wymienione wyżej funkcje. Mogą bowiem wystąpić sytuacje, w których procedura kontrolna, choć przebiega bez zarzutu, jeśli chodzi o główną cechę kontroli, tj. , zbieranie oraz porównywanie informacji i zbadanie zgodności stanu istniejącego ze stanem pożądanym, to stosowane w niej rozwiązania mogą negatywnie wpływać na realizację pozostałych funkcji, na przykład funkcji informacyjnej czy porządkującej. Ocena kontroli celno-skarbowej z tej perspektywy może okazać się więc niezwykle istotna dla oceny jej wpływu na realizację zobowiązań podatkowych przez podatników.

3. Model kontroli w ramach systemu podatkowego w Polsce

3.1. Wielotorowość systemu kontroli przestrzegania prawa podatkowego

Istotne dla dalszych rozważań na temat kontroli celno-skarbowej jest **specyficzne ukształtowanie modelu procedur kontrolnych w Polsce. Szczególnie ważny w tym względzie jest okres po roku 1990**, kiedy powstały podstawy dla dzisiejszego modelu kontroli przestrzegania prawa podatkowego. System kontroli był przy tym sukcesywnie rozbudowany zarówno jeśli chodzi o liczbę organów sprawujących kontrolę, jak i liczbę procedur, w drodze których ją wykonywano. Z czasem ulegał on lat dalszej komplikacji i w tak rozbudowanej formie przetrwał w zasadzie do dziś¹⁸⁶. Polski system podatkowy jest generalnie bardzo obszerny i w wielu kwestiach niespójny koncepcyjnie, co było sygnalizowane w doktrynie¹⁸⁷ oraz podnoszone zarówno przez instytucje pozarządowe, przedsiębiorców, jak i samą administrację podatkową. Zmiany w otoczeniu gospodarczym i politycznym wielokrotnie wymuszały bowiem nowelizacje ustaw podatkowych, co przełożyło się na jakość i koherentność całego systemu oraz skuteczność poboru należności podatkowych.

Przedmiotem niniejszej rozprawy jest stosunkowo nowa dla polskiego ustawodawstwa instytucja kontroli celno-skarbowej wprowadzona w marcu 2017 r. wraz z wejściem w życie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej¹⁸⁸ oraz przepisów ją wprowadzających¹⁸⁹, które w istotny sposób zmieniły sposób funkcjonowania polskich organów podatkowych nie tylko w aspekcie instytucjonalnym, ale także proceduralnym. **Regulacja dotycząca kontroli celno-skarbowej wprowadzona została jednak jako odpowiedź na wiele wcześniejszych problemów systemu kontroli zobowiązań podatkowych.** Ponadto nawet dziś **kontrola celno-skarbowa stanowi integralną część tego**

¹⁸⁶ P. Stolarski, *Kontrola realizacji...*, op. cit., s. 56 i n.

¹⁸⁷ W. Morawski, K. Lasiński-Sulecki, B. Brzeziński, *Poprawa efektywności systemu podatkowego...*, op. cit., s. 11-13; D. Strzelec, M. Łoboda, *Kontrola przestrzegania przepisów...*, op. cit., s. 5 i n.

¹⁸⁸ Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (t.j. Dz.U. z 2022 r., poz. 813).

¹⁸⁹ Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 1948).

systemu i jest ściśle powiązana z wykształconymi przed laty innymi instytucjami procesowego prawa podatkowego. Dla zrozumienia istotnych elementów kontroli celno-skarbowej ważne jest omówienie, jak kształtował się system kontroli w ramach tej gałęzi prawa. Ponadto wcześniej obowiązujące procedury zapewniają doskonały materiał porównawczy dla dzisiejszych rozwiązań.

Wyprzedzając nieco dalsze rozważania, warto wspomnieć, że do marca 2017 r. **istniała możliwość kontrolowania rozliczeń dokonywanych dla celów podatkowych w ramach dwóch niezależnych od siebie procedur**, przez całkowicie odrębne organy, tj. w ramach **kontroli podatkowej**, prowadzonej przez organ podatkowy pierwszego stopnia (w tym urząd skarbowy, a po reformie 2003 r. – naczelnika urzędu skarbowego¹⁹⁰) oraz **postępowania kontrolnego** (nazywanego często kontrolą skarbową), realizowanego przez organ kontroli skarbowej (inspektorów kontroli skarbowej, a po reformie 2002 r. – dyrektorów urzędów kontroli skarbowej). **Powstanie takiej możliwości stanowi bardzo ciekawe zagadnienie, wobec którego sformułowano już wiele krytycznych uwag¹⁹¹, a odpowiedzią na nie miała być właśnie kontrola celno-skarbowa. Z tych względów warto przybliżyć zagadnienia kształtowania się dualistycznego systemu kontroli w ramach prawa podatkowego.**

Kontrola skarbowa w ujęciu instytucjonalnym – jako zespół organów w znanym nam dzisiaj znaczeniu – została powołana w 1992 r.¹⁹² W perspektywie historycznej można jednak mówić o przywróceniu tej instytucji – była to bowiem restytucja ujęcia powstałego w okresie międzywojennym i zrewidowanego w latach pięćdziesiątych XX wieku. Organem naczelnym był minister finansów, a

¹⁹⁰ Ustawa z dnia 27 czerwca 2003 r. o utworzeniu Wojewódzkich Kolegiów Skarbowych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zadania i kompetencje organów oraz organizację jednostek organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych (Dz.U. poz. 1302 ze zm.).

¹⁹¹ M. Münnich, *Kontrola podatkowa...*, op. cit., s. 177 i n.; A. Melezini, D. Zalewski, *Kontrola podatkowa...*, op. cit.; P. Stolarski, *Kontrola realizacji...*, op. cit.

¹⁹² Na mocy ustawy z dnia 28 września 1991 r. (Dz.U. nr 100, poz. 442), z dniem 7 lutego 1992 r. zaczęła funkcjonować instytucja „kontroli skarbowej” (postępowania kontrolnego).

organem wyższego stopnia – Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej, który powoływał inspektorów kontroli skarbowej, pełniących rolę organu pierwszej instancji. Już wówczas na mocy ustawy o zobowiązaniach podatkowych¹⁹³ z lat osiemdziesiątych XX wieku, oprócz organów kontroli skarbowej, również organy podatkowe były uprawnione do kontroli podmiotów zgłaszających działalność zarobkową. Ze względu jednak na brak merytorycznego i technicznego przygotowania ich pracowników do sprawowania nadzoru w realiach nowego systemu¹⁹⁴ oraz – jak wskazują niektórzy przedstawiciele doktryny – na chęć powołania organu niezależnego, niezwiązanego z poprzednim ustrojem¹⁹⁵, postanowiono powołać kontrolę skarbową¹⁹⁶. Kontrola skarbową miała więc odpowiadać na niespotykaną w gospodarce uspołecznionej skalę przestępczości podatkowej, stąd z czasem przyznano tym organom znacznie szersze uprawnienia, które w zasadzie miały służyć staniu na straży szeroko pojętego interesu majątkowego Skarbu Państwa¹⁹⁷.

Przez lata kompetencje organów kontroli skarbowej, która mogła być uznana za specyficzny typ kontroli podatkowej, oparte były przede wszystkim na badaniu i analizie porównawczej dokumentów ze stanem faktycznym. Z czasem jednak organy kontroli skarbowej zostały wyposażone w większe kompetencje niż te, które posiadały organy podatkowe, w szczególności o charakterze policyjnym¹⁹⁸. W ten sposób miały zostać stworzone w Polsce silniejsze i skuteczniejsze mechanizmy kontroli obrotu gospodarczego oraz ścigania i karania sprawców przestępstw i wykroczeń skarbowych. Z czasem ustawodawca przyznawał organom kontroli skarbowej coraz więcej kompetencji, co

¹⁹³ Ustawa z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. nr 27, poz. 111).

¹⁹⁴ Z. Sachnowski, *O zakresie i skuteczności kontroli skarbowej*, „Kontrola Państwowa” nr 5, 1993, s. 79.

¹⁹⁵ Tak cytuje się wypowiedź W. Modzelewskiego z dyskusji na konferencji „Kontrola podatkowa”, Cieszyn, 30 listopada – 2 grudnia 2000 r.

¹⁹⁶ Należy podkreślić, że ustawa o kontroli skarbowej powołana została mimo negatywnej opinii Rady Legislacyjnej. Por. R. Mastalski, C. Kosikowski, *Opinie prawne z 7 lutego 1997 r. i z 18 marca 1999 r. do sprawy Trybunału Konstytucyjnego*, sygn. K 19/99.

¹⁹⁷ P. Stołarski, *Kontrola realizacji...*, op. cit., s. 34 i n.

¹⁹⁸ R. Zelwianiński, *Czy ustawa o kontroli skarbowej jest zgodna z Konstytucją*, „Przegląd Podatkowy” nr 6, 2004, s. 51, za: M. Kowalczyk, *Kontrola skarbową i postępowanie kontrolne*, „Prokuratura i Prawo” nr 2, 2013, s. 64-82.

doprowadziło do powstania organu kontrolno-dochodzeniowego o bardzo rozległym zakresie działania. Organ ten został również wyposażony w uprawnienia procesowe oraz pozaprocessowe metody i środki gromadzenia informacji (wywiad skarbowy), a także w odpowiednie środki techniki operacyjnej¹⁹⁹.

Wraz z powołaniem do życia organów kontroli skarbowej wprowadzono nową procedurę kontrolną w obszarze zobowiązań podatkowych, tj. postępowanie kontrolne, nazywane także kontrolą skarbową (tu w ujęciu funkcjonalnym). Wskazuje się przy tym, że była to pierwsza tak szczegółowa regulacja normująca uprawnienia organów, zakres czynności kontrolnych oraz sposób ich prowadzenia, a także prawa i obowiązki kontrolowanych. Warto nadmienić, że postępowanie kontrolne było procedurą o tyle specyficzną, że miało charakter postępowania wymiarowego, tj. formułowany w tej procedurze wynik kontroli zawierający stwierdzone nieprawidłowości mógł w przypadku braku wniosku kontrolowanego o skierowanie sprawy na drogę postępowania w sprawach zobowiązań podatkowych wywierać takie same skutki jak decyzja ostateczna. **W toku dalszych nowelizacji tej procedury jej władczy charakter został jeszcze zwiększony przez to, że co do zasady mogła się ona kończyć decyzją wymiarową**²⁰⁰. Cechy omawianych procedur będą jednak przedmiotem dalszych rozważań. Wyodrębnienie kontroli skarbowej nie oznaczało całkowitego przejęcia przez nią uprawnień kontrolnych odnoszących się do procesu realizacji zobowiązań podatkowych – oprócz niej funkcjonowały bowiem nadal organy prowadzące kontrolę podatkową.

Po zmianach ustrojowych, w latach pięćdziesiątych XX wieku, proces kontroli realizacji zobowiązań podatkowych opierał się także w dużej mierze na ukształtowanej jeszcze w latach osiemdziesiątych kontroli podatkowej, wykonywanej przez organy podatkowe odpowiedzialne za wymiar i pobór podatków do końca 1997 r. Stan ten zmieniło wejście w życie Ordynacji podatkowej, w ramach której w osobnym rozdziale uregulowano kwestię prowadzenia kontroli podatkowej przez organy podatkowe pierwszej instancji,

¹⁹⁹ Ibidem.

²⁰⁰ Ibidem.

przy czym procedura ta funkcjonowała niezależnie od wspomnianej wcześniej kontroli skarbowej. Na marginesie należy dodać, że sama terminologia, tj. **zestawienie „kontroli podatkowej” z „kontrolą skarbową”, budziła wówczas wątpliwości doktryny, której przedstawiciele wskazywali na zawilość założenia o istnieniu dwóch odrębnych procedur kontrolnych**²⁰¹. **Doprowadziło to bowiem do powstania sygnalizowanej wcześniej sytuacji, że dwa odrębne organy były upoważnione do badania kwestii przestrzegania prawa podatkowego w ramach dwóch różniących się od siebie „kontroli”. Kontrola podatkowa zachowała przy tym charakter procedury niewładczej i nigdy nie prowadziła do wydania wiążącej decyzji wobec kontrolowanego.** Różnic między wskazanymi procedurami było jednak więcej, a przy tym obie ewoluowały, z biegiem lat zyskując specyficzne dla siebie mechanizmy i zasady ich prowadzenia.

Warto podkreślić, że kontrola podatkowa nie była jedyną formą wykonywania kontroli realizacji zobowiązań podatkowych funkcjonującą w ramach Ordynacji podatkowej. Oprócz niej uregulowano także chociażby czynności sprawdzające, tj. procedurę mniej formalną, skierowaną na przykład na sprawdzenie terminowości składania deklaracji podatkowych. Główne procedury kontrolne były jednak dwie, stąd **w literaturze przyjęło się mówić o tym zjawisku jako o „dualizmie procedur kontrolnych”, chociaż niektórzy przedstawiciele doktryny, wskazując, że problem niejednolitego systemu kontroli realizacji zobowiązań podatkowych ma znacznie szerszy wymiar i nie może ograniczać się do układu dwubiegunowego, określali to zjawisko mianem „wielotorowości”**²⁰². To drugie określenie może okazać się o tyle trafne, że choć główne procedury kontrolne były faktycznie dualistyczne, to w toku swej ewolucji zaczęły się wzajemnie przeplatać.

Reforma lat 2002-2004 prowadzona pod szyldem zintegrowania systemów kontroli skarbowej i podatkowej²⁰³ doprowadziła bowiem do skreślenia

²⁰¹ M. Paluch, *Kontrola podatkowa*, Difin, Warszawa 2001, s. 9.

²⁰² O dualizmie piszą: D. Strzelec, M. Łoboda, *Kontrola przestrzegania przepisów...*, op. cit.; o wielotorowości: P. Stolarski, *Kontrola realizacji...*, op. cit.

²⁰³ Główną rolę odgrywa tu ustawa z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. nr 169, poz. 1387).

z ustawy o kontroli skarbowej wielu przepisów dotyczących postępowania kontrolnego, wprowadzając w tym zakresie odesłanie do Ordynacji podatkowej. Jednocześnie **kontrola podatkowa (prowadzona dotychczas wyłącznie przez organy podatkowe pierwszej instancji) stała się instrumentem organów kontroli skarbowej – mogła bowiem być fakultatywnie wszczynana w toku prowadzonego postępowania kontrolnego**. Generalnie jeszcze do końca 2002 r. postępowanie kontrolne prowadzone było w całości na podstawie ustawy o kontroli skarbowej. W wyniku nowelizacji w omawianej ustawie w 2003 r. w art. 6 pkt 11 pojawiła się definicja, w myśl której „postępowanie kontrolne prowadzone przez organ kontroli skarbowej” oznaczało odpowiednio „postępowanie podatkowe lub kontrolę podatkową w rozumieniu Ordynacji podatkowej”. W praktyce jednak działania dyrektorów urzędów kontroli skarbowej polegały na prowadzeniu dwuetapowego postępowania kontrolnego, w którym kolejno przeprowadzano kontrolę podatkową, a następnie wszczynano postępowanie podatkowe. Rozwiązanie takie zostało poddane krytyce, stąd w wyniku kolejnej nowelizacji z 2003 r. zlikwidowano wspomnianą dwuetapowość przez odstąpienie od wymogu odrębnego wszczęcia postępowania podatkowego po przeprowadzeniu kontroli przez organ kontroli skarbowej. Ostatecznie istotna zmiana terminologii stosowanej w postępowaniu kontrolnym wiązała się z wejściem w życie ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Od 21 sierpnia 2004 r. przez postępowanie kontrolne rozumiano więc odpowiednio postępowanie podatkowe, zaś przez kontrolę podatkową – wyłącznie kontrolę podatkową prowadzoną na podstawie Ordynacji podatkowej. To właśnie wtedy kontrola podatkowa stała się tylko fakultatywnym elementem postępowania kontrolnego²⁰⁴. Rozwiązanie to tworzyło kolejny dualizm w ramach funkcjonującego już dualizmu procedur kontrolnych.

Wielotorowość kontroli na gruncie prawa podatkowego jest jedynie drugorzędny efektem przyjętych rozwiązań instytucjonalnych bądź nie do końca zamierzonym efektem ubocznym. W tym sensie nie ma podstaw, aby

²⁰⁴ P. Krawczyk, J. Skonieczny, *Kontrola podatkowa jako fakultatywny element postępowania kontrolnego*, [w:] R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych*, Temida 2, Warszawa 2012, s. 257-269.

uznać, że opisany dualizm był kontynuacją jakiegoś wcześniejszego wzorca procedur kontrolnych bądź docelową, zamierzoną cechą systemu. Przeciwnie, ukształtowanie się wielotorowości było przypadkowe i stanowiło efekt powołania specyficznych organów (tu: kontroli skarbowej), których działania wymagały specjalnych uprawnień, na przykład o charakterze śledczym, przez co uregulowane zostały w ramach odrębnej procedury, która ewoluowała w oderwaniu od kontroli podatkowej. **Trudno więc dziś odpowiedzieć na pytanie, czy instytucję kontroli w zakresie prawa podatkowego ukształtowano dwutorowo w sposób zamierzony. Niektórzy przedstawiciele doktryny celnie wskazują, iż zaistniała sytuacja była następstwem braku wizji ustawodawcy co do wzajemnych stosunków organów podatkowych i organów kontroli skarbowej²⁰⁵.** Potwierdzają to chociażby nieudolne próby unifikacji tych dwóch procedur, na przykład przez wprowadzanie wspomnianych obszernych odesłań do przepisów dotyczących kontroli podatkowej w ramach postępowania kontrolnego czy próby łączenia tych procedur przez wprowadzanie kontroli podatkowej jako fakultatywnego elementu postępowania kontrolnego. W efekcie bowiem działania te prowadziły do dalszego komplikowania systemu kontroli, a ostatecznie do kolejnego, niemal całkowitego przemodelowania przez wprowadzenie instytucji kontroli celno-skarbowej. **Wszelkie zmiany, które zmierzały w kierunku ujednoczenia kontroli w zakresie realizacji zobowiązań podatkowych, nie doprowadziły jednak do zlikwidowania odmienności między omawianymi procedurami, co wpływało na prawa i obowiązki organu oraz podmiotu kontrolowanego.**

Kontrola skarbowa zawsze charakteryzowała się szerszym zakresem uprawnień organu, w większym stopniu ingerującym w kontrolowanego niż organ kontroli podatkowej. Kontrowersyjny był przy tym brak jakichkolwiek regulacji wskazujących na to, jakie grupy powinny podlegać danej procedurze. Podmiot w przypadku tych samych rozliczeń podatkowych mógł być skontrolowany przez dwa niezależne, odrębne organy, w ramach kontroli podatkowej lub kontroli skarbowej (postępowania kontrolnego). Wątpliwości budziło także to, że decyzja

²⁰⁵ M. Münnich, *Kontrola podatkowa...*, op. cit., s. 84; P. Stolarski, *Kontrola realizacji...*, op. cit., s. 111 i n.

co do formy kontroli, jakiej poddawano dany podmiot, była zazwyczaj dziełem przypadku²⁰⁶.

Omówione wyżej zjawisko dualizmu było także pośrednio przedmiotem rozważań Trybunału Konstytucyjnego²⁰⁷. Rzecznik Praw Obywatelskich w skardze do Trybunału podkreślał, że w polskim systemie podatkowym powstała sytuacja, w której podatnicy podlegają dwóm reżimom kontrolnym w ramach prawa podatkowego zmierzającym do tego samego, a mianowicie do sprawdzenia zeznania podatkowego, źródeł przychodów i prawidłowości zgłoszonych wydatków oraz wyliczenia należnego podatku. Rzecznik argumentował, że wyodrębnienie kontroli skarbowej w specjalnej ustawie było uzasadnione przed sformułowaniem przepisów dotyczących kontroli podatkowej, ujętych w innym akcie prawnym, czyli przed wejściem w życie Ordynacji podatkowej. Po jej wprowadzeniu ten dualizm w ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich nie znajdował merytorycznego uzasadnienia. Sytuacja prowadziła bowiem do poddania podatników różnym reżimom prawnym: innemu, gdy kontrola prowadzona jest przez inspektora kontroli skarbowej, a innemu, gdy kontrolę prowadzi pracownik urzędu skarbowego, co powoduje różnice w obowiązkach nakładanych na kontrolowanych. Rozstrzygnięcie Trybunału nie zawiera wprawdzie tez o zasadności samego dualizmu, gdyż przedmiot rozstrzygnięcia sprowadzał się do różnic w obciążaniu kosztami danych czynności na gruncie różnych procedur. **Formułowanie jednak tez o braku zasadności funkcjonowania dualistycznego modelu nie tylko w doktrynie, ale także w przestrzeni orzeczniczej daje obraz uciążliwości i wadliwości tego rozwiązania.**

Najmocniej akcentowanym aspektem w krytyce modelu dualistycznego był brak regulacji prawnych zawierających przesłanki do stosowania danego rodzaju kontroli do określonych podmiotów. Ta cecha systemu najbardziej godzi w konstytucyjną zasadę równości. Prawo bowiem

²⁰⁶ Tak: R. Zelwiański, *Obciążenie podatnika kosztami kontroli skarbowej*, „Przegląd Podatkowy” nr 9, 1999, s. 39-40.

²⁰⁷ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 lutego 2001 r., sygn. akt K 19/99, OTK 2001/2/30.

może, a nawet powinno, różnicować sytuację prawną adresatów norm (obywateli, osób prawnych) wyłącznie z uwagi na pewne cechy określone mianem relewantnych, istotnych²⁰⁸. Różnicowanie tej sytuacji bez wyodrębnienia istotnych cech jest zatem co najmniej wątpliwe. Wprawdzie nieformalnie mówiło się o przypisaniu kontroli podatkowej do spraw mniejszej wagi, natomiast kontroli skarbowej do spraw bardziej istotnych, jednak podział ten nie znajdował podstaw normatywnych i nie miał większego uzasadnienia.

Wielotorowość procedur kontrolnych nie zawsze jest jednak zjawiskiem nadmiernie komplikującym system kontroli przestrzegania prawa podatkowego. Może ona też stanowić rozwiązanie jak najbardziej uzasadnione. Jako przykład można podać powierzenie kontroli przestrzegania prawa podatkowego w zakresie podatków lokalnych, choćby podatku od nieruchomości, organom działającym w ramach jednostek, których dochód stanowi ten podatek (tu: wójtom, burmistrzom, prezydentom). Wielotorowość kontroli związana z funkcjonowaniem samorządowych i centralnych organów podatkowych przede wszystkim nie prowadzi do nakładania się na siebie działań tych struktur organizacyjnych – kontrola prowadzona przez każdy z organów jest bowiem zróżnicowana co do jej przedmiotu.

Dualizm kontroli podatkowej i kontroli skarbowej w ramach systemu kontroli z zakresu prawa podatkowego powstał zatem niejako przypadkiem, przez stosowanie rozwiązań doraźnie odpowiadających na problemy transformującej gospodarki. Brak całościowej refleksji nad kształtem tego systemu ugruntował w nim rozwiązania dualistyczne, które w pewnym stopniu przetrwały do dziś. **Kontrola celno-skarbowa jako procedura stanowiąca kolejny etap ewolucji kontroli przestrzegania prawa podatkowego powinna być oceniana właśnie z perspektywy obowiązujących wcześniej procedur. Jako element ewolucji powinna bowiem, przynajmniej w założeniu, odpowiadać na wady poprzednio ukształtowanego systemu.** W dalszej części rozważań zostaną wskazane przykładowe elementy modelu dualistycznego, które budziły

²⁰⁸ I. Bernatek-Zagula, *Konstytucyjna zasada równości wobec prawa w świetle ustawy o udostępnianiu informacji gospodarczych*, „Przegląd Prawa Konstytucyjnego” nr 11, 2004, s. 73-90.

największe kontrowersje i powodowały krytykę doktryny prawa podatkowego. To, w jaki sposób rozwiązania kontroli celno-skarbowej odpowiadają na podniesione wady systemu, pozwoli odpowiedzieć na pytanie: Jak wprowadzenie tej procedury wpłynęło na procesy przestrzegania i stosowania prawa podatkowego?

3.2. Kontrola podatkowa a kontrola skarbowa – podstawy dualizmu

Wskazanie głównych problemów związanych z dualizmem procedur kontrolnych w kontekście historycznego kształtowania się tej cechy systemu – wystarczy do zobrazowania skali problemu. W tym celu konieczne jest odwołanie się do najważniejszych zagadnień związanych z funkcjonowaniem modelu dualistycznego przed wprowadzeniem kontroli celno-skarbowej, tj. na początku 2017 r. **Porównanie wybranych cech postępowania kontrolnego (kontroli skarbowej) i kontroli podatkowej oraz wskazanie na postulowane w tym zakresie zmiany pozwoli na pełniejszą analizę rozwiązań zastosowanych w ramach kontroli celno-skarbowej. Ponadto pomoże w dalszej części rozprawy ocenić, czy kontrola celno-skarbowa odpowiada na główne wady systemu, czy przeciwnie – pogłębia je.**

W stanie prawnym sprzed wprowadzenia przepisów regulujących kontrolę celno-skarbową istniały dwie główne procedury służące weryfikacji przestrzegania prawa podatkowego. Postępowanie kontrolne prowadzone przez organy kontroli skarbowej występowało obok kontroli podatkowej i postępowania podatkowego, które były prowadzone przez organy podatkowe. **Równoczesne funkcjonowanie konkurencyjnych wobec siebie procedur kontrolnych wywoływało wiele kontrowersji i dyskusji interpretacyjnych. Negatywne skutki istniejącego wówczas dualizmu wpływały przede wszystkim na podatników, którzy poddawani byli różnym reżimom kontroli: innym, gdy kontrola prowadzona była przez organ kontroli skarbowej według ustawy o kontroli skarbowej, a innym, gdy prowadził ją pracownik urzędu skarbowego na podstawie Ordynacji podatkowej.**

Ponadto najczęściej przypadek decydował o tym, czy podatnik poddany był ostrzejszym rygorom kontrolnym unormowanym w ustawie o kontroli skarbowej, czy łagodniejszej procedurze wynikającej z Ordynacji podatkowej. Jednocześnie sama ustawa o kontroli skarbowej zawierała liczne odesłania do Ordynacji podatkowej w kwestii prowadzenia postępowania kontrolnego. Procedura ta była zatem regulowana przez obie ustawy, co dodatkowo komplikowało odkodowanie z norm przebiegu procesu kontrolnego. Już wówczas wskazywano, że **proces kontroli mógłby być sprawniejszy, gdyby tylko jeden akt prawny regulował od początku do końca prowadzenie kontroli na gruncie prawa podatkowego**²⁰⁹.

Bardzo ważnym czynnikiem wpływającym na obraz kontroli realizacji zobowiązań podatkowych było wprowadzenie unormowań o charakterze gwarancyjnym, dotyczącym szczególnej kategorii kontrolowanych, jakimi są przedsiębiorcy prowadzący zarejestrowaną działalność gospodarczą. Uregulowania stworzone w tym zakresie, wprowadzając liczne ograniczenia, choćby w zakresie czasu trwania kontroli czy jednoczesnego podejmowania kontroli przez różne organy, zaczęły istotnie rzutować na obraz kontroli w sferze podatków. **Stąd jedna z podstawowych różnic dotyczących sytuacji zarówno kontrolowanego, jak i organu kontrolującego na gruncie kontroli podatkowej oraz postępowania kontrolnego wynikała z zakresu stosowania do tych procedur gwarancji zapewnionych na gruncie ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej²¹⁰ (obecnie zastąpionej przez ustawę z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców²¹¹).** Jednocześnie wyłączenie regulacji gwarancyjnych, dotyczących przykładowo czasu prowadzenia kontroli u przedsiębiorców, było przewidziane w ramach kontroli podatkowej tylko dla wyjątkowych, określonych w ustawie przypadków, m.in. gdy:

²⁰⁹ W. Wojnowska-Ciodyk, *W sprawie interpretacji art. 31 ustawy o kontroli skarbowej*, „Biuletyn, Ekspertyzy i Opinie Prawne” nr 3, 2003, s. 63.

²¹⁰ Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (t.j. Dz.U. z 2017 r., poz. 2168).

²¹¹ Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 162).

- przeprowadzenie kontroli jest niezbędne dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia, przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia;
- kontrola dotyczy zasadności dokonania zwrotu podatku od towarów i usług przed dokonaniem tego zwrotu;
- kontrola dotyczy zasadności dokonania zwrotu podatku od towarów i usług na podstawie przepisów o zwrocie osobom fizycznym niektórych wydatków związanych z budownictwem mieszkaniowym;
- kontrola dotyczy zasadności dokonania zwrotu podatku od towarów i usług na podstawie przepisów o zwrocie osobom fizycznym niektórych wydatków poniesionych w związku z budową pierwszego własnego mieszkania.

Co do zasady określone ogólnie limity terminów na prowadzenie kontroli nie mogły powodować nadmiernego przedłużania czasu kontroli. Wyjątek stanowiło przedłużenie czasu trwania kontroli, jeżeli w jej toku ujawniono zaniżenie zobowiązania podatkowego lub zawyżenie straty w wysokości przekraczającej równowartość 10% kwoty zadeklarowanego zobowiązania podatkowego lub straty, albo w przypadku ujawnienia faktu niezłożenia deklaracji pomimo takiego obowiązku – wówczas przedłużony czas na prowadzenie kontroli limitowany był przez dwukrotność dopuszczalnego czasu dla poszczególnych przedsiębiorców. Należy nadmienić, że samo przekroczenie limitów czasowych przewidzianych dla roku kalendarzowego nie powoduje niemożności prowadzenia kontroli ani nie dyskwalifikuje w jakikolwiek sposób czynności w niej dokonanych²¹². Jedynie dokumenty dotyczące czynności kontrolnych dokonanych po upływie terminu wskazanego w upoważnieniu do przeprowadzenia kontroli – a bez należytego przedłużenia go nie stanowią dowodu w postępowaniu podatkowym. Negatywne skutki związane z niedotrzymaniem terminu odnoszą się zatem wyłącznie do czynności kontrolnych

²¹² Tak m.in. wyroki: Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 sierpnia 2006 r., I FSK 1045/05, SIP LEX nr 262095 i z dnia 8 października 2009 r., I FSK 165/08, SIP LEX nr 537012.

podjętych po upływie terminu wskazanego w upoważnieniu. W przypadku przedsiębiorców konieczne jest więc monitorowanie przestrzegania przez organ kontroli podatkowej terminów na prowadzenie kontroli, tak by możliwe było złożenie w tej kwestii sprzeciwu (termin 3 dni na złożenie sprzeciwu biegnie w takim wypadku od dnia przekroczenia limitu czasu trwania kontroli), którego efektem powinno być odstąpienie przez organ od czynności kontrolnych. Należy mieć jednak na uwadze to, że samo nedoręczenie zawiadomienia o przedłużeniu terminu do przeprowadzenia czynności kontrolnych przed upływem tego terminu nie powoduje z mocy prawa zakończenia kontroli, a dla zachowania w postępowaniu podatkowym mocy dowodowej dokumentów dotyczących czynności kontrolnych wymagane jest jedynie, aby kontrolujący powiadomili podatnika, podali przyczyny przedłużenia terminu i wskazali nowy termin zakończenia kontroli²¹³. Dodatkowo samo doręczenie protokołu kontroli kończącego kontrolę podatkową po upływie czasu jej trwania nie powoduje nieskuteczności tej czynności, o ile protokół ten sporządzono w terminie wskazanym w upoważnieniu²¹⁴. W tym kontekście należy zauważyć, że sądy administracyjne pozwalały w pewnych wypadkach na wielokrotne przedłużanie terminu na zakończenie kontroli podatkowej określonego w upoważnieniu do jej przeprowadzenia²¹⁵.

Omawiane regulacje gwarancyjne nawet na gruncie kontroli podatkowej miały więc ograniczenia, jednak zapewniały kontrolującemu przedsiębiorcy możliwość reagowania na uchybienia w respektowaniu przyznanych mu uprawnień przez wniesienie sprzeciwu w przypadku uchybienia obowiązkowi

²¹³ Tak m.in. wyroki: Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu z dnia 4 czerwca 2014 r., I SA/Op 811/13, LEX nr 1479000; Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 24 listopada 2010 r., I SA/Łd 917/10, LEX nr 751794; Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 10 stycznia 2008 r., I SA/Po 83/07, LEX nr 467198.

²¹⁴ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 października 2009 r., I FSK 165/08, POP 2010, z. 2, poz. 135.

²¹⁵ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 1 października 2009 r., sygn. akt III SA/Wa 1236/09, SIP LEX, w którym sąd wskazał, że: „za dopuszczalną należy uznać możliwość wielokrotnego przedłużania terminu zakończenia kontroli podatkowej. Takie przedłużanie nie służy co prawda zasadzie szybkości postępowania, ale – jak należy przyjąć – nie może ono wynikać z powodów błahych. Wielokrotne przedłużanie kontroli może mieć miejsce wtedy, gdy wymaga tego podstawowa dyrektywa prawdy materialnej”.

zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli czy w przypadku wszczęcia kontroli podatkowej poza wyznaczonym do tego w zawiadomieniu o kontroli terminem. Wniesienie sprzeciwu z kolei powodowało wstrzymanie czynności kontrolnych przez organ kontroli, którego sprzeciw dotyczy, z chwilą doręczenia kontrolującemu zawiadomienia o wniesieniu sprzeciwu do czasu jego rozpatrzenia. Uwzględnienie sprzeciwu mogło skutkować nawet odstąpieniem od czynności kontrolnych. Natomiast w przypadku odmowy uwzględnienia sprzeciwu (wydania postanowienia o kontynuowaniu czynności kontrolnych) kontrolowanemu przysługiwało zażalenie w terminie 3 dni od dnia otrzymania postanowienia w tej sprawie. Rozstrzygnięcie zażalenia następowało z kolei w drodze postanowienia, nie później niż w terminie 7 dni od dnia jego wniesienia. Nierozpatrzenie sprzeciwu bądź zażalenia w wyżej wymienionych terminach było natomiast równoznaczne w skutkach z uwzględnieniem sprzeciwu bądź uznaniem słuszności wniesionego zażalenia.

Regulacje te bezsprzecznie znajdowały i wciąż znajdują zastosowanie do kontroli podatkowej przez stosowne odesłanie. W przypadku postępowania kontrolnego (kontroli skarbowej) uznano jednak, że gwarancje dotyczące chociażby ograniczenia w czasie prowadzenia kontroli czy jednoczesnego prowadzenia kilku kontroli u przedsiębiorcy nie znajdują zastosowania. Stwierdzono bowiem, że **postępowanie kontrolne nie jest kontrolą, o której traktują przepisy ustawy o swobodzie działalności gospodarczej**. Twierdzenie to opierano głównie na tym, że postępowanie to nosi cechy postępowania jurysdykcyjnego (jak postępowanie podatkowe), przede wszystkim przez to, że mogło się ono zakończyć wydaniem decyzji podatkowej²¹⁶. W orzecznictwie podkreślano przy tym, że rozróżnienie pojęć postępowania kontrolnego i kontroli podatkowej jest o tyle istotne, że przepisy regulujące uprawnienia przedsiębiorców, w tym limitu czasu kontroli przedsiębiorców, dotyczą wyłącznie prowadzonej kontroli, w tym kontroli podatkowej, ale nie postępowania kontrolnego. Obowiązująca wówczas ustawa o swobodzie działalności gospodarczej – jak wynika z przepisów zamieszczonych w jej

²¹⁶ A. Melezini, D. Zalewski, *Kontrola podatkowa przedsiębiorców*, Warszawa 2012., s. 30-36.

rozdziale 5 – wprowadzała określone regulacje dotyczące kontroli, a nie postępowania podatkowego²¹⁷.

Należy mieć zatem na uwadze, że czas trwania postępowania kontrolnego prowadzonego przez organy kontroli skarbowej nie był ściśle limitowany w ustawie o kontroli skarbowej, ale ze względu na odwołanie do przepisów Ordynacji podatkowej wskazywano, że w toku prowadzenia kontroli skarbowej znajdują w tej kwestii zastosowanie przepisy Ordynacji podatkowej określające terminy na załatwienie sprawy (dział IV, rozdział 4 „Załatwianie spraw”)²¹⁸. W uproszczeniu zatem, postępowanie miało być zakończone: bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie miesiąca, a w razie sprawy szczególnie skomplikowanej – nie później niż w ciągu dwóch miesięcy od dnia wszczęcia postępowania (z zastrzeżeniem niewliczania do tego czasu terminów, takich jak przykładowo: okresów opóźnień spowodowanych z winy strony albo z przyczyn niezależnych od organu). Termin ten jednak mógł być wielokrotnie przedłużany, a zgodnie z orzecnictwem sądów administracyjnych spełnienie wskazanych wyżej terminów nie mogło mieć prymatu nad zasadą wyczerpującego zebrania materiału dowodowego, bowiem szybkość postępowania nie może być realizowana kosztem wnikliwości²¹⁹. Jednocześnie, dążąc do dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy, organy kontroli skarbowej mogły w zasadzie dowolnie przekraczać wyznaczony limit na przeprowadzenie postępowania kontrolnego. Choć organy są obowiązane zasygnalizować kontrolowanemu opóźnienie, podając jego przyczynę i wskazując nowy termin załatwienia sprawy, to jeżeli organ dokonał czynności po upływie terminów, są one mimo to skuteczne – terminy te mają bowiem charakter wyłącznie procesowy i dyscyplinujący organy kontroli skarbowej²²⁰.

²¹⁷ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 maja 2015 r., sygn. akt II FSK 907/13, SIP LEX.

²¹⁸ Tak np. K. Kandut (red.), *Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz*, wyd. II, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2014, s. 258.

²¹⁹ Tak np. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 14 marca 2008 r., III SA/Wa 1921/07, SIP LEX.

²²⁰ A. Melezini, *Rygory czasowe postępowania kontrolnego prowadzonego przez organy kontroli skarbowej*, „Monitor Podatkowy” nr 11, 2010, s. 26.

W ramach jednej z procedur podmiot kontrolowany został więc pozbawiony istotnych rozwiązań gwarancyjnych wpływających pozytywnie na jego sytuację procesową. Warto przy tym nadmienić, że w toku postępowania kontrolnego fakultatywnie mogła zostać wszczęta przez organ kontroli skarbowej kontrola podatkowa (prowadzona na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej), do której miałyby zastosowanie omawiane regulacje gwarancyjne. Mając jednak na uwadze, że wszczęcie takiej kontroli było fakultatywne – a nie zapewniało organowi kontroli skarbowej żadnych dodatkowych uprawnień, jedynie ograniczając zakres jego działania – rozwiązanie to stosowane było bardzo rzadko²²¹. Niestety nie zostały szerzej zaakceptowane w orzecznictwie korzystne dla podatników, acz incydentalne rozstrzygnięcia, które wskazywały na konieczność wszczynania kontroli podatkowej w toku postępowania kontrolnego. Jeszcze w 2010 r. w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu Sąd wskazywał w odniesieniu do braku wszczynania kontroli podatkowych w toku postępowania kontrolnego, że jest to „sprzeczne z przyjętym modelem kontroli podatkowej” oraz że „Zaakceptowanie tak zdegradowanej procedury prowadziłyby do wniosku o zbędności przepisów o kontroli podatkowej – stałyby się bezużyteczne. Taki tryb postępowania prowadzi także do obejścia przepisów ustawy o swobodzie działalności gospodarczej w kwestii kontroli przedsiębiorcy w zakresie terminów kontroli – które (...) w ogóle nie rozpoczęłyby biegu – a także w zakresie dopuszczalnej ilości kontroli w jednym czasie”²²².

Powyższe rozróżnienie budziło w doktrynie²²³ dodatkowe wątpliwości przez wzgląd na to, że postępowanie kontrolne miało przede wszystkim cele o charakterze kontrolnym. Z kolei uprawnienia wymiarowe organów kontroli skarbowej miały raczej charakter wtórny i stosowane były w razie wystąpienia potrzeby władczej korekty zidentyfikowanych nieprawidłowości. Podstawowym celem postępowania kontrolnego była kontrola danego podmiotu, ustalenie określonych stanów faktycznych, i to niedeterminowane, jak w przypadku postępowania podatkowego, potrzebą rozstrzygnięcia określonej sprawy, ale

²²¹ Ibidem.

²²² Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 2 lutego 2010 r., I SA/Po 707/10, SIP LEX.

²²³ P. Stolarski, *Kontrola realizacji...*, op. cit., s. 64 i n.

stanowiące cel sam w sobie. **W przypadku organów kontroli skarbowej mieliśmy zatem do czynienia z przypisaniem uprawnień wymiaru podatkowego organom, które ukierunkowano na wypełnianie zdecydowanie innych funkcji i zadań.** Dodatkowo przyznanie w ramach postępowania kontrolnego uprawnień władczych rzutowało na wyłączenie w jego ramach regulacji gwarancyjnych dla kontrolującego. Niefortunnie zatem ta dodatkowa cecha postępowania kontrolnego wpłynęła w tak dużej mierze na pozycję organu oraz kontrolowanego w jej toku. **W doktrynie podkreślano przez to, że trudność sprawiała samo scharakteryzowanie postępowania kontrolnego oraz umiejscowienie go w systemie prawnym. Nie było bowiem jasne, do jakiej gałęzi prawa należy przypisać postępowanie kontrolne, a trudność sprawiała odpowiedź na pytanie, czy jest to postępowanie administracyjne, czy może szczególny rodzaj postępowania podatkowego.** Poza tym postępowanie kontrolne mogło być postępowaniem jurysdykcyjnym, jeśli kończyło je wydanie decyzji (tj. w przypadku zidentyfikowania nieprawidłowości), lub niejurysdykcyjnym, jeśli kończył je wynik kontroli (co do zasady, gdy nie zidentyfikowano nieprawidłowości), stąd najczęściej określane było jako postępowanie hybrydowe o szczególnym znaczeniu²²⁴.

Ponadto sposób, w jaki kończyła się kontrola oraz postępowanie kontrolne, obok wpływu na charakter tych procedur i stosowanie do nich odrębnych przepisów, w istotnym stopniu wpływał na prawa i obowiązki podmiotu kontrolowanego. Kontrola podatkowa zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej kończy się protokołem kontroli opisującym przede wszystkim dokonane czynności oraz ewentualne zidentyfikowane nieprawidłowości (art. 290 i nast. Ordynacji podatkowej). Zgodnie z orzecznictwem celem sporządzenia takiego protokołu jest utrwalenie danych dotyczących działalności kontrolowanego dla wykorzystania ich do ewentualnego zweryfikowania przez organ kontroli deklarowanych zobowiązań podatkowych²²⁵. Mając na uwadze, że organ sporządza protokół kontroli po

²²⁴ M. Kowalczyk, *Kontrola skarbowa...*, op. cit., s. 64-82.

²²⁵ Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6 sierpnia 2010 r., sygn. II FSK 1504/10, SIP LEX.

zakończeniu wszystkich czynności kontrolnych, należy wskazać na jego podsumowujący charakter oraz wyraźnie odróżnić od protokołów sporządzanych z czynności podejmowanych w toku kontroli podatkowej (przykładowo z przesłuchania świadka). Obowiązek sporządzenia protokołu ma przy tym charakter bezwzględny, tj. nawet w przypadku wydania przez organ innego dokumentu, który ogranicza możliwość dalszego prowadzenia czynności kontrolnych (na przykład postanowienia o odstąpieniu od czynności kontrolnych na skutek rozpatrzenia sprzeciwu kontrolowanego), organ będzie zobowiązany do wydania protokołu kontroli, którego doręczenie stanowi moment zakończenia kontroli.

Opis dokonanych ustaleń faktycznych powinien wiązać w spójną całość fakty wynikające ze wszystkich właściwie udokumentowanych czynności kontrolnych, które co do zasady mają charakter szczątkowy. Kontrolujący nie mogą zatem dowolnie wybierać, które czynności dowodowe zamieszczą w protokole z kontroli, a które z nich pominą. Zasada ta działa również wobec kontrolowanego, który nie może skutecznie domagać się usunięcia składanych w toku kontroli oświadczeń czy udzielanych odpowiedzi na wezwania z treści protokołu²²⁶. Istotnym elementem protokołu kontroli jest także ocena prawna sprawy, która powinna odnosić się do stosownych przepisów prawa podatkowego przez porównanie stanu faktycznego wynikającego ze zgromadzonych w toku kontroli podatkowej dowodów do wzoru zachowania, który wyznacza dana norma prawa podatkowego. Jednocześnie ocena prawna sprawy będącej przedmiotem kontroli podatkowej będzie wskazywać, czy kontrolowany wywiązał się z obowiązków nakładanych na niego przez normy prawa podatkowego w badanym zakresie.

W ramach kontroli podatkowej kontrolowany, który nie zgadza się z ustaleniami protokołu, może w terminie 14 dni od dnia jego doręczenia przedstawić zastrzeżenia lub wyjaśnienia, wskazując równocześnie na stosowne wnioski dowodowe (art. 291 Ordynacji podatkowej). Kontrolujący jest zobowiązany rozpatrzyć te zastrzeżenia w terminie 14 dni od dnia ich otrzymania

²²⁶ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 lutego 2009 r., sygn. I FSK 1973/07, SIP LEX.

i zawiadomić kontrolowanego o sposobie ich załatwienia, wskazując w szczególności, które zastrzeżenia nie zostały uwzględnione, wraz z uzasadnieniem faktycznym i prawnym. Kontrolujący może również uwzględnić zastrzeżenia kontrolowanego. Uznaje się przy tym, że stosowna informacja powinna zostać wprost wyrażona w odpowiedzi na zastrzeżenia, gdyż nie ma podstaw do przyjęcia domniemania, że brak odniesienia się przez kontrolującego do określonych zarzutów należy traktować jako działanie równoznaczne z ich uwzględnieniem. W przypadku niezłożenia wyjaśnień lub zastrzeżeń w terminie 14 dni, przyjmuje się natomiast, że kontrolowany nie kwestionuje ustaleń kontroli – nie wiąże się to jednak z brakiem możliwości podważenia konkretnych ustaleń w ramach późniejszego postępowania podatkowego.

Wnoszenie zastrzeżeń do protokołu skorelowane jest z regulacją dotyczącą składania korekty deklaracji (przebieg kontroli jako procedury niewładczej daje bowiem podatnikowi możliwość zachowania się w sposób zidentyfikowany przez właściwy organ jako zgodny z prawem). W trakcie zarówno kontroli podatkowej, jak i postępowania kontrolnego uprawnienie do skorygowania deklaracji ulega zawieszeniu na czas ich trwania i w zakresie nimi objętym (w przypadku jej złożenia korekta nie wywołuje skutków prawnych, a organ podatkowy zawiadamia pisemnie składającego korektę o jej bezskuteczności). Uprawnienie do korekty deklaracji po kontroli daje możliwość samodzielnego naprawienia błędów w rozliczeniach dla celów podatkowych, a co za tym idzie – gdy kontrolowany zapłaci należny podatek wraz z odsetkami w prawidłowej wysokości, pozwala na przerwanie dalszego naliczania odsetek, a także w dużej mierze pozwala na ograniczenie odpowiedzialności karnej skarbowej. Należy mieć na uwadze, że uprawnienie do skorygowania deklaracji przysługuje po zakończeniu kontroli podatkowej. Tym samym doręczenie protokołu kontroli (formalny moment zakończenia kontroli) zapewni kontrolowanemu możliwość przeprowadzenia korekty deklaracji objętej tą kontrolą podatkową – aż do momentu wszczęcia w tym zakresie postępowania podatkowego, zatem także w przypadku złożenia zastrzeżeń do protokołu kontroli. Złożenie korekty deklaracji zgodnie ze wszystkimi postanowieniami protokołu kontroli powinno tym samym w praktyce prowadzić do zakończenia czynności organów podatkowych w

sprawie w omawianym zakresie. Co istotne, co do zasady możliwe jest także złożenie korekty tylko w odniesieniu do części ustaleń protokołu, z którymi podatnik się zgadza, a w pozostałym zakresie dalsze prowadzenie sporu z organem w ramach wszczętego postępowania podatkowego.

W przypadku ujawnienia przez kontrolę podatkową nieprawidłowości co do wywiązywania się przez kontrolowanego z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego oraz niezłożenia przez podatnika deklaracji lub nieskorygowania przez niego deklaracji w całości uwzględniającej ujawnione nieprawidłowości organ podatkowy wszczyna postępowanie podatkowe w sprawie, która była przedmiotem kontroli podatkowej. Postępowanie podatkowe wszczęte przez organ podatkowy po przeprowadzeniu w danym zakresie kontroli podatkowej ma co do zasady na celu wydanie decyzji, w której zostanie podatnikowi określone zobowiązanie podatkowe w związku z nieprawidłowościami zidentyfikowanymi w toku kontroli. Graniczny termin dla wszczęcia postępowania podatkowego po kontroli podatkowej to sześć miesięcy od jej zakończenia. Postępowanie to może jednak zostać wobec podatnika wszczęte znacznie wcześniej, co de facto skraca skontrolowanemu termin do przeprowadzenia stosownej korekty deklaracji (prawo to jest ponownie zawieszane w trakcie trwania postępowania podatkowego, a w przypadku, gdy zakończy się ostateczną decyzją inną niż umarzającą postępowanie, jest praktycznie wyłączony). Wskazany sześciomiesięczny termin ma charakter przedawniający, tj. po jego upływie wygasa prawo organu do wszczęcia postępowania kontrolnego w zakresie objętym wcześniej kontrolą. Postępowanie podatkowe może być jednak wszczęte także po upływie sześciu miesięcy od zakończenia kontroli podatkowej, jeżeli:

- podatnik ponownie skoryguje deklarację, w której nie zostaną uwzględnione nieprawidłowości ujawnione w kontroli podatkowej;
- organ podatkowy otrzyma informacje od organów podatkowych lub od innych organów, uzasadniające wszczęcie postępowania podatkowego.

Kontrolowany może zatem po zakończeniu kontroli dowolnie zdecydować, czy zamierza skorygować deklarację, czy podjąć próbę skonfrontowania ustaleń

organu ze swoją argumentacją w ramach zastrzeżeń do protokołu. Jednocześnie nawet po uzyskaniu odpowiedzi organu co do wniesionych zastrzeżeń może on skorygować deklarację, uwzględniając w całości bądź w części ustalenia organu. W przypadku braku takiej korekty organ podatkowy powinien zmierzać do wszczęcia postępowania podatkowego celem wydania decyzji określającej, co może nastąpić do sześciu miesięcy od zakończenia kontroli podatkowej. W tym czasie jednak kontrolowany zachowuje prawo do zastosowania się do wykładni organu. **Mając na uwadze wspomniany wcześniej pozytywny wpływ umożliwienia wieloetapowego dyskursu prawniczego w ramach przestrzegania i stosowania prawa podatkowego, powyższe rozwiązanie można uznać za zasadne. Umożliwienie zachowania się zgodnego z prawem i skonfrontowania swoich racji jeszcze w ramach niewładczej procedury kontroli zdaje się odpowiadać kryteriom, które w badaniach uznawane są za pozytywnie wpływające na przestrzeganie prawa podatkowego.**

Sposób zakończenia postępowania kontrolnego znacznie jednak różnił się od przywołanych standardów dotyczących kontroli podatkowej. Co do zasady postępowanie kontrolne w zakresie prawa podatkowego, w którym zidentyfikowano nieprawidłowości, kończyło się bowiem wydaniem decyzji określającej w rozumieniu Ordynacji podatkowej (podobnie jak postępowanie podatkowe, a nie kontrola podatkowa). Oprócz decyzji²²⁷ postępowanie kontrolne mogło zakończyć się również tzw. wynikiem kontroli. Był to akt wydawany w sytuacji, gdy nie było przesłanek do wydania decyzji określającej, tak jak w przypadku niezidentyfikowania nieprawidłowości bądź znalezienia nieprawidłowości niezwiązanych z ustaleniami dotyczącymi podatków i innych należności budżetowych. Wynik kontroli stanowił akt niewładczy, ze swej natury niewpływający na prawa i obowiązki kontrolowanego, przez co ustawa o kontroli skarbowej nie przewidywała w tym zakresie trybu odwoławczego. Orzecznictwo jednak, odnosząc się do przypadków, w których ustalone w wyniku kontroli fakty mogły mieć jakiegokolwiek znaczenie dla sytuacji prawnej adresata, wskazywało na

²²⁷ H. Kryszczak, *Decyzja podatkowa a czynności dokonywane przez podatnika*, „Serwis Monitora Podatkowego” nr 4, 2005, s. 17-19.

możliwość jego zaskarżenia do sądu administracyjnego²²⁸. **Sam fakt, że w ramach postępowania kontrolnego organy były wyposażone w uprawnienia czyniące z nich jednocześnie organy kontrolne i orzecznicze, był oceniany jako zbyt daleko idący z perspektywy dziedziny opodatkowania²²⁹.**

Sposób zakończenia postępowania kontrolnego przez wydanie decyzji wpływał także na możliwość zachowania się zgodnego ze stanowiskiem organu poprzez korektę deklaracji. W ramach postępowania kontrolnego, podobnie jak w toku kontroli podatkowej, prawo do dokonania korekty deklaracji pozostawało bowiem zawieszane. Uprawnienie to aktywowało się jednak w postępowaniu kontrolnym wyłącznie w krótkim 7-dniowym oknie czasowym, tj. w momencie, gdy przed wydaniem decyzji w sprawie organ kontroli skarbowej wzywał kontrolowanego do wypowiedzenia się w sprawie zgromadzonego materiału dowodowego (por. art. 14c ustawy o kontroli skarbowej). **W przeciwieństwie do kontroli podatkowej procedura ta co do zasady nie dawała formalnie szansy na poznanie ustaleń organu przed wydaniem decyzji oraz skonfrontowanie stanowiska podatnika z wykładnią organu w toku samej procedury kontrolnej – bez rozstrzygnięcia ewentualnych sporów w ramach postępowania instancyjnego. Zdecydowanie ograniczało to możliwości dyskursu z organem w ramach procesu badania przestrzegania oraz stosowania prawa.** W praktyce ta niedogodność proceduralna była często łagodzona przez wskazywanie na zidentyfikowane nieprawidłowości w protokołach dokumentujących poszczególne czynności kontrolne. Rozwiązanie to było jednak pozbawione formalnego trybu, w którym można by w sposób oficjalny konfrontować te ustalenia z argumentacją podatnika.

Jak pokazują przywołane w rozdziale I badania, represyjny charakter rozwiązań proceduralnych z zakresu kontroli negatywnie wpływa na przestrzeganie prawa podatkowego. Pod tym względem takie rozwiązania należy ocenić negatywnie. Trzeba jednak przyznać, że w określonych przypadkach

²²⁸ J. Mieszkowski, *Wynik kontroli jako forma zakończenia postępowania kontrolnego*, „Przegląd Podatkowy” nr 12, 2000, s. 36-38.

²²⁹ R. Mastalski, *Drobne zmiany nie zastąpią reformy*, „Przegląd Podatkowy” nr 1, 2001, s. 4.

spraw szczególnie zawiłych bądź związanych z celowym unikaniem opodatkowania rozwiązania o charakterze represyjnym mogą znajdować uzasadnienie. Warto także przypomnieć, że na gruncie obowiązujących wówczas przepisów **nie było żadnych normatywnych kryteriów dla stosowania łagodniejszej procedury, tj. kontroli podatkowej, czy procedury bardziej represyjnej, tj. postępowania kontrolnego.**

Jak wyjaśniono wyżej, przy znacznej zbieżności działań podejmowanych przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej oraz tożsamości spraw objętych kontrolą obu organów różnice między procedurami, w ramach których organy prowadziły czynności, wydają się całkowicie nieuzasadnione. Ponadto różniły się zakresy uprawnień, którymi organy te się kierowały w ramach prowadzonych procedur. Organy kontroli skarbowej miały bowiem do dyspozycji tzw. uprawnienia policji skarbowej, które sprowadzały się m.in. do legitymowania osób w celu ustalenia ich tożsamości, zatrzymywania i przeszukiwania osób oraz przeszukiwania pomieszczeń, bagażu i ładunku czy nawet stosowania środków przymusu bezpośredniego i prowadzenia kontroli operacyjnej lub niejawnego nadzorowania (w ramach tzw. wywiadu skarbowego). Choć tak szerokie uprawnienia mogą budzić wątpliwości przy zbieżności spraw podlegających kontroli podatkowej i postępowaniu kontrolnemu, to nie ma w literaturze przedmiotu sygnałów o ich nadużywaniu w sprawach podatkowych niewymagających ich użycia ze względu na charakter sprawy (na przykład w ramach zwalczania przestępstw podatkowych). Osłabienie pozycji kontrolowanego w ramach postępowania kontrolnego przekładało się jednak na umocnienie organów kontroli skarbowej. Organy podatkowe dysponowały znacznie węższym zakresem narzędzi służących kontroli niż organy kontroli skarbowej, choć w rzeczywistości zajmowały się w dużej mierze tymi samymi rodzajami spraw.

W odniesieniu do funkcjonowania modelu dualistycznego w zaprezentowanych wyżej ramach komentatorzy podkreślali przede wszystkim, że **nie do zaakceptowania w demokratycznym państwie prawa jest to, aby w obrocie prawnym funkcjonowały decyzje dotyczące zobowiązań podatkowych wydane w wyniku dwóch różnych postępowań przez dwa**

różne organy. Wskazywano, że decyzje wymiarowe powinny być wydawane wyłącznie w postępowaniu podatkowym, które zmierzało do bezstronnego i kompletnego rozpatrzenia materiału dowodowego w celu ustalenia prawdy obiektywnej²³⁰. Korelację funkcji kontrolnej i orzeczniczej w ramach organów kontroli skarbowej, czyli to, że **jeden organ wykrywa, weryfikuje, kontroluje i rozstrzyga władczo w przedmiocie praw i obowiązków podatnika według jednej procedury i rękami tych samych funkcjonariuszy, oceniano zdecydowanie krytycznie.** Wskazywano przy tym na brak przeciwwagi, którą zapewniały kontrola podatkowa i postępowanie podatkowe, gdzie wprawdzie ten sam organ prowadzi obie procedury, jednak są one realizowane przez niezależne komórki organizacyjne z zachowaniem odrębności proceduralnej – których to cech nie zapewniało postępowanie kontrolne²³¹.

Sygnalizowane wyżej głosy krytyczne, mimo wieloletniego funkcjonowania tych rozwiązań, przyczyniły się do swego rodzaju zwrotu w kierunku rozwoju procedur kontrolnych. Przynajmniej w założeniach co do rozwoju kontroli w Polsce w kolejnych latach coraz częściej podejmowana była dyskusja o stosowaniu rozwiązań konsensualnych w kontrze do stosowanych dotąd procedur o charakterze represyjnym²³². W pewnym sensie krytyka stosowanych do 2017 r. rozwiązań przyczyniła się także do zrewolucjonizowania systemu kontroli przez wprowadzenie regulacji dotyczącej kontroli celno-skarbowej, która miała odpowiadać na wady uprzedniego systemu.

3.3. Kierunki rozwoju kontroli w zakresie prawa podatkowego

Jak wyjaśniono wcześniej, funkcjonowanie w modelu dualistycznym tak represyjnej procedury kontrolnej jak postępowanie kontrolne, bez konieczności

²³⁰ D. Szubielska, *Kontrole: podatkowa i skarbowe – istotne wątpliwości*, „Przegląd Podatkowy” nr 7, 2002, s. 9-11, za: P. Stolarski, *Kontrola realizacji...*, op. cit., s. 80 i n.

²³¹ Ibidem.

²³² W dużej mierze widoczne jest to w dyskontynuowanym obecnie rządowym projekcie ustawy – Ordynacja podatkowa, druk sejmowy nr 3517, o czym szerzej w dalszej części pracy.

spełnienia żadnych przesłanek do jej wykorzystania, budziło szereg wątpliwości i prowadziło do uzasadnionej krytyki całego modelu kontroli przestrzegania prawa podatkowego. Brak kryteriów stosowania poszczególnych procedur kontrolnych powodował, że te wyznaczone do zwalczania przestępczości podatkowej mogły i były stosowane wobec podmiotów, które nie wzbudzały takich podejrzeń. Jednocześnie w zasadzie jedynym elementem konsensualnym w ramach obowiązujących procedur była możliwość złożenia przez podatnika korekty deklaracji (i tak ograniczana, szczególnie w postępowaniu kontrolnym)²³³. Co istotne, **model ten nie wpisywał się w trendy dotyczące kontroli, które kształtowały się w niektórych państwach OECD. Już w 2008 r. Forum Administracji Podatkowej, działające przy Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju, opublikowało raport z badania dotyczącego płatników podatków, w którym zalecało rozwijanie przez organy podatkowe relacji z podatnikami opartych na zaufaniu i współpracy**²³⁴. Niespełna pięć lat później ta sama organizacja opublikowała raport dotyczący zarysu tzw. programu współdziałania²³⁵ podatników oraz organów podatkowych, opierający się na szczegółowej analizie praktycznych doświadczeń krajów, które nawiązały tego typu relacje. W raporcie podkreśla się pozytywny wpływ tego typu rozwiązań na skuteczność poboru podatków.

Warto także przedstawić podstawowe założenia programów współdziałania (ang. *co-operative compliance*) w wybranych jurysdykcjach. Z jednej strony pozwoli to ocenić, jak bardzo standardy kontroli na świecie zmierzały w ostatnich latach w kierunku rozwiązań konsensualnych, z drugiej natomiast ocenić regulacje krajowe. W założeniach sformułowanych przez OECD **program współdziałania opiera się na siedmiu filarach, z czego pięć, tj. wiedza biznesowa, bezstronność, proporcjonalność, transparentność i responsywność, powinno występować po stronie organu podatkowego,**

²³³ P. Krawczyk, J. Skonieczny, *Kontrola podatkowa...*, op. cit., s. 257-269.

²³⁴ OECD, *Study into the role of tax intermediaries*, Paris 2008, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/study-into-the-role-of-tax-intermediaries_9789264041813-en#page1, [dostęp: 20.02.2022].

²³⁵ OECD, *Co-operative Compliance: A Framework*, Paris 2013, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/co-operative-compliance-a-framework_9789264200852-en [dostęp: 20.02.2022].

natomiast dwa: transparentność i gotowość do udzielenia informacji – po stronie podatnika. Ogólne złożenie programu sprowadza się do uznania, że przy pełnej realizacji wyżej wymienionych zasad przez organy podatkowe zwiększy się prawdopodobieństwo, że podatnicy będą skłonni do otwartości i współpracy oraz dobrowolnego ujawnienia potrzebnych informacji, co pozytywnie wpłynie na system podatkowy. Przez specyficzne ukształtowanie systemu podatkowego, w którym dominuje zasada samoobliczenia, wola współpracy po stronie badanych podmiotów jest niezwykle istotna dla właściwego przeprowadzenia kontroli. Dodatkowo badania wskazują, że kary i inne środki represyjne są pod tym względem szczególnie nieskuteczne wobec dużych podmiotów²³⁶. Tym samym nawet przy najsurowszych karach urzędnicy podatkowi nie są w stanie skutecznie egzekwować przestrzegania prawa podatkowego²³⁷.

Rozwiązania stosowane w ramach programów współdziałania nie są uniwersalne i różnią się w poszczególnych jurysdykcjach. Należy jednak zwrócić uwagę, że w swoich założeniach program ten pozostaje w sprzeczności wobec klasycznego przebiegu relacji administracja podatkowa – podatnik, co w wielu przypadkach może być przeszkodą w implementacji takich rozwiązań²³⁸. Tradycyjnie bowiem relacje między podatnikami a organami podatkowymi miały charakter hierarchiczny i wiązały się zawsze z groźbą nałożenia kar jako sposobu egzekwowania przestrzegania przepisów. Podejście to opiera się na neoklasycznym modelu ekonomicznym, który zakłada, że przestrzeganie i uchylanie się od opodatkowania są jedynie wynikiem racjonalnego procesu decyzyjnego, mającego na celu maksymalizację zysków²³⁹. Teorie psychologiczne utrzymują jednak, że to głównie postrzeganie sprawiedliwości dystrybucyjnej i proceduralnej oraz zaufanie do władz (o których

²³⁶ L. Lederman, *Tax penalties as instruments of cooperative tax compliance regimes*, „Indiana Legal Studies Research Paper” nr 320, 2015, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2635142## [dostęp: 20.02.2022].

²³⁷ D. Ventry, *Cooperative tax regulation*, „Connecticut Law Review” nr 41(2), 2008, s. 431-491.

²³⁸ M. Kluzek, *Bariery implementacji co-operative tax compliance w Polsce*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” z. 3, 2020, s. 217-230.

²³⁹ M. Allingham, A. Sandmo, *Income tax evasion: A theoretical analysis*, „Journal of Public Economics” nr 1, 1972, s. 323-338.

szerzej mowa w rozdziale I) kształtują zachowanie podatników²⁴⁰. Z teorii tych wynika zatem wniosek, że organy podatkowe muszą zrównoważyć środki egzekucyjne i pełne szacunku traktowanie w celu utrzymania „psychologicznej umowy” współpracy z podatnikami, co ma skutkować promowaniem dobrowolnego przestrzegania przepisów podatkowych²⁴¹. Wprowadzanie rozwiązań konsensualnych i równoważenie przez nie rozwiązań represyjnych może zatem znacząco wpływać na system podatkowy.

W ramach zaleceń OECD przyjęło się mówić o programach współdziałania jako skierowanych do największych podatników. W wybranych krajach rozwiązania o charakterze konsensualnym nie są jednak ograniczone tylko do dużych podmiotów. Przykład stanowić może Holandia, przy czym nawet w tym przypadku zasady współpracy różnią się w zależności od wielkości podmiotu. Co do zasady przyjęty w Holandii program polega na podpisaniu porozumienia między organem a podatnikiem, określającego w ogólny sposób wzajemne zobowiązania stron. W ramach programu podatnik współpracuje z przydzielonym mu urzędnikiem podatkowym, przy czym ewentualne czynności kontrolne prowadzone są wobec takiego podmiotu z uwzględnieniem oceny jego zdolności do samodzielnego przestrzegania przepisów prawa podatkowego. Tym samym zasadą jest, że podatnik, który wykazuje wysoki stopień kontroli własnych ryzyk, może oczekiwać mniejszej liczby interwencji organu podatkowego. Program holenderski jest jednak przedmiotem krytyki²⁴², w ramach której wskazuje się na brak pewności i przewidywalności działań organów podatkowych. Podawany jest jednak jako przykład modelu, w którym to organom podatkowym zarzuca się, że nie dochowują standardów określonych w ramach tego programu. Może to

²⁴⁰ E. Kirchler, *The economic psychology of tax behavior*, Cambridge University Press, Cambridge 2007.

²⁴¹ L. Feld, B. Frey, *Tax compliance as the result of a psychological tax contract: The role of incentives and responsive regulation*, „Law and Policy” nr 29/1, 2007, s. 102-120.

²⁴² K. Bronżewska, E. van der Enden, *Tax Control Framework – A Conceptual Approach: The Six Nuances of Good Tax Governance*, „Bulletin for International Taxation” t. 68, nr 11, 2014, za: K. Bronżewska, A. Majdańska, *Program Współdziałania z Dużymi Podatnikami – polski odpowiednik co-operative compliance. Czy warto?*, „Przegląd Podatkowy” nr 2, 2019, s. 44-51.

stanowić przyczynę braku wpływu uczestnictwa podatników w programie na stopień przestrzegania przez nich przepisów prawa podatkowego²⁴³.

Przykładem tego, że badania wskazują na pozytywny wpływ programu współdziałania na przestrzeganie prawa podatkowego, jest z kolei Austria. Uczestnictwo w austriackim programie współdziałania opiera się na zasadzie dobrowolności, jednak zakres podmiotowy jest ograniczony do największych podatników. Założenia tego rozwiązania obejmują posiadanie przez te podmioty wewnętrznego nadzoru podatkowego, który pozwala na eliminowanie ryzyka podatkowego we własnym zakresie. W ramach programu podatnicy są zobowiązani do transparentności własnych działań oraz do stałej współpracy z organem podatkowym, także podczas cyklicznych spotkań ich reprezentantów. Współdziałanie oferuje równe korzyści dla obu stron: organy podatkowe korzystają z terminowego poboru podatków, odpowiednich ram kontroli podatkowej i pełnego ujawniania informacji przez podatników, a uczestniczącym podmiotom ciągły i terminowy monitoring organu zmniejsza złożoność systemu i sprzyja planowaniu oraz bezpieczeństwu prawnemu²⁴⁴.

W polskim porządku prawnym brakowało rozwiązań wspierających współdziałanie, chociaż w 2014 r. A. Nita postulował wprowadzenie do prawa podatkowego nieznanych dotąd instytucji opartych na dialogu stron stosunku prawnego²⁴⁵. **Pierwszym sygnałem do wprowadzenia do polskiego prawa procesowego rozwiązań konsensualnych był jednak dopiero projekt nowej Ordynacji podatkowej skierowany do Sejmu w 2019 r.**²⁴⁶ Należy przypomnieć, że projekt dostępny był znacznie wcześniej, bo już w 2017 r., a Komisja Kodyfikacyjna Ogólnego Prawa Podatkowego, która była odpowiedzialna za przygotowanie projektu, została powołana jeszcze w 2014 r. Co do zasady projekt obejmował szereg nowych, postulowanych rozwiązań, przy

²⁴³ Ibidem.

²⁴⁴ J. Enachescu, M. Zieser, E. Hofmann, E. Kirchler, *Horizontal Monitoring in Austria: subjective representations by tax officials and company employees*, „Business Research” nr 12, 2019, s. 75-94.

²⁴⁵ A. Nita, *Porozumienia w prawie podatkowym. Horyzontalne metody determinacji powinności podatkowej*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2014, s. 215 i n.

²⁴⁶ Rządowy projekt ustawy – Ordynacja podatkowa, druk sejmowy nr 3517.

czym w wielu obszarach budził sporo kontrowersji. Proponowane regulacje dotyczyły przede wszystkim wprowadzenia i uporządkowania mechanizmów chroniących pozycję podatnika w jego relacjach z organami podatkowymi. Były to m.in.: zasady ogólne prawa podatkowego, formy załatwiania spraw podatkowych na zasadzie konsensusu (umowy podatkowe, mediacje, konsultacje skutków podatkowych transakcji), przepisy chroniące podatnika w przypadku zastosowania się do informacji organów podatkowych, zakaz orzekania na niekorzyść podatnika przy ponownym rozpatrywaniu sprawy w postępowaniu odwoławczym, prawo do skorygowania deklaracji przed zakończeniem postępowania podatkowego, możliwość rezygnacji z odwołania od decyzji na rzecz skargi do sądu czy dłuższe terminy do wniesienia odwołania i zażalenia.

Projekt w przepisach art. 589-593 zawierał także regulacje dotyczące możliwości zawierania umowy o współdziałanie między Szefem Krajowej Administracji Skarbowej a kluczowymi podatnikami, opartej na wzajemnym zaufaniu i zrozumieniu oraz transparentności wykraczającej poza dotychczasowe ustawowe obowiązki. Warunkiem podpisania takiej umowy miało być pozytywne zakończenie audytu procedur kontroli wewnętrznej, procedur przepływu informacji i dokumentacji oraz procedur przestrzegania prawa podatkowego i audytu poprawności rozliczeń podatkowych podatnika. Generalnie zawarcie umowy miało zapewnić organom transparentność działań badanego podmiotu przez następujące obowiązki:

- zachowanie odpowiednich procedur wewnętrznej kontroli poprawności rozliczenia podatkowego;
- przekazywanie bez zwłoki wszelkich istotnych informacji na temat swojej działalności;
- zgłaszanie bez wezwania wszelkich istotnych zagadnień podatkowych potencjalnie mogących budzić spory między nim a organem podatkowym;
- lojalne informowanie o planowanych lub zrealizowanych operacjach prowadzących do uzyskania korzyści podatkowej.

Z kolei podatnik za zrealizowanie wyżej wymienionych zadań miał uzyskiwać „pewność” realizowaną przez:

- dostosowanie formy i częstotliwości działań weryfikujących poprawność rozliczenia podatkowego do skuteczności wewnętrznej kontroli poprawności tego rozliczenia;
- niezwłoczne konsultacje i poznanie stanowiska organów co do wskazanych przez siebie istotnych zagadnień podatkowych.

Dziś z dużą dozą pewności można uznać projekt nowej Ordynacji podatkowej za dyskontynuowany, a szanse na jego dalsze procedowanie ocenić jako bardzo niskie. Nie oznacza to jednak porzucenia w polskim systemie prawa podatkowego rozwiązań dotyczących współdziałania. Regulacja mająca korzenie we wskazanym wyżej projekcie została bowiem z niewielkimi zmianami wprowadzona do Ordynacji podatkowej ustawą z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzygnięciu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych²⁴⁷. W uzasadnieniu do projektu ustawy wskazano m.in., że wdrożenie programu *co-operative compliance* ma kluczowe znaczenie dla skutecznego administrowania podatkami, ponieważ poprawia wydajność, dzięki lepszej alokacji zasobów, a także obniża koszty administrowania przy jednoczesnym zwiększeniu poziomu wypełniania obowiązków podatkowych, pozwalając dodatkowo organom podatkowym okazać podatnikom większe zaufanie. Zaletą programu współdziałania miało być również to, że zwiększa on efektywność identyfikacji przypadków niewywiązywania się podatników niebiorących udziału w takim programie. Zaproponowany model współdziałania stanowić ma optymalny model współpracy, w którym organ podatkowy staje się partnerem podatnika, a głównym jego zadaniem jest wspomaganie go w wypełnianiu zobowiązań podatkowych. Pełna realizacja założeń prawodawstwa w tym zakresie wymaga jednak zmiany podejścia do roli, jaką mają pełnić organy podatkowe. Z realizowania głównie funkcji represyjnych organ musi bowiem przestawić się na bycie doradcą, i to na tyle znaczącym, aby

²⁴⁷ Ustawa z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzygnięciu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (Dz.U. poz. 2200).

podatnik, który decyduje się na pełną transparentność w zakresie podejmowanych działań, odczuwał jego realne wsparcie w prowadzeniu działalności²⁴⁸.

Polska odsłona monitoringu poziomego wzbogacona została o instytucje wspierające współpracę między podatnikami a organami podatkowymi. Przykładem takiego rozwiązania jest porozumienie podatkowe, tj. uprawnienie podatnika wynikające z faktu zawarcia umowy o współdziałanie. Po podjęciu współdziałania zadaniem Szefa Krajowej Administracji Skarbowej staje się bieżące wyrażanie swojego stanowiska w formie porozumienia zawieranego za zgodą obu stron co do istotnych kwestii podatkowych. Porozumienia podatkowe stanowią zatem nową, elastyczną formę uzgodnienia stanowiska z Szefem KAS. W związku z tym przy ich zawieraniu nie jest przeprowadzana procedura związana z danym instrumentem prawnym, takim jak interpretacja indywidualna, opinia zabezpieczająca czy uprzednie porozumienie cenowe, przy czym ma ono dawać podobne zabezpieczenie pozycji podatnika (ze względu jednak na dobrowolne współdziałanie podatnika postępowanie dotyczące wymienionych wyżej instrumentów nie będzie musiało być przeprowadzane w taki sposób jak przy stosowaniu standardowych procedur). W założeniu podatnik udostępnia wszelkie informacje i dokumenty niezbędne do szybkiego załatwienia sprawy, więc niepotrzebne są narzędzia proceduralne zapewniające organowi podatkowemu możliwość ich pozyskania od podatnika, a co za tym idzie – także dodatkowe narzędzia prawne dające podatnikowi gwarancję przestrzegania jego praw²⁴⁹.

Polski program współdziałania funkcjonuje dopiero od 1 lipca 2020 r. i ma nadal charakter pilotażu. Ostatnie doniesienia wskazują na podpisanie stosownych umów jedynie z piętnastoma podmiotami w skali całego kraju²⁵⁰.

²⁴⁸ E. Piechota-Ołoś, *Umowa o współdziałanie na tle umów w administracji*, „Kwartalnik Prawno-Finansowy” nr 2, 2020, s. 59-81.

²⁴⁹ P. Borszowski, A. Hałasz, *Umowa o współdziałanie i porozumienie podatkowe*, Wolters Kluwer, Warszawa 2021, s. 133-139.

²⁵⁰ *Gazeta Prawna, KAS: 15 firm zainteresowanych podpisaniem z fiskusem umowy o współdziałanie*,

Jednocześnie wskazuje się na brak wymiernych korzyści z uczestnictwa w programie oraz problemy w podejściu i wzajemnym zaufaniu podatników i organów podatkowych²⁵¹. Jako rozwiązanie proceduralne program współdziałania nie ma jeszcze wystarczającej doniosłości, więc nie wpływa tak istotnie na system podatkowy. Co jednak ważne, rozwój rozwiązań konsensualnych w Polsce oraz innych jurysdykcjach, a także prowadzone badania nad odbiorem tego typu programów wskazują kierunek ewolucji procesowego prawa podatkowego. Nowe instytucje stawiają na tzw. monitoring horyzontalny, tj. w miejsce pionowej relacji między podatnikami a organami podatkowymi wdrażają współpracę na równym poziomie opartą na przestrzeganiu uczciwych, z góry określonych zasad przez obie strony. W przyszłości można zatem spodziewać się symptomów odchodzenia od kontroli w sensie monitorowania poziomego (z perspektywy wyższości organu w ramach procedury) i przechodzenia właśnie do monitorowania horyzontalnego (w którym organ i podatnik uczestniczą jako podmioty o wyrównanej pozycji)²⁵².

Warto także wskazać inne, nowe instytucje prawa podatkowego, które dążą do rozwijania współpracy między podatnikami a organami podatkowymi i wspierania pewności prawa podatkowego (przynajmniej w pewnym zakresie). Przykład takiej instytucji może stanowić porozumienie inwestycyjne wprowadzone do Ordynacji podatkowej ustawą z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw²⁵³ (w dodanym w Ordynacji podatkowej dziale IIC, pod nazwą „Porozumienie inwestycyjne”). Porozumienie inwestycyjne stanowi rodzaj umowy zawieranej między inwestorem a ministrem finansów w zakresie skutków podatkowych planowanej

<https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/8057371,program-wspoldzialania15-firm-zainteresowanych-podpisaniem-z-fiskusem-umowy-o-wspoldzialanie.html> [dostęp: 21.02.2022].

²⁵¹ M. Kluzek, *Bariery implementacji...*, op. cit., s. 217-230.

²⁵² J. Enachescu, M. Zieser, E. Hofmann, E. Kirchler, *Horizontal Monitoring...*, op. cit., s. 75-94.

²⁵³ Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2105).

inwestycji. Instytucja ta ma gwarantować inwestorowi pewność wykładni przepisów prawa podatkowego i zapewniać jego jednolitą i spójną wykładnię.

Tym samym porozumienie inwestycyjne w ramach jednej umowy może występować łącznie w roli: uprzedniego porozumienia cenowego, opinii zabezpieczającej, interpretacji indywidualnej, wiążącej informacji akcyzowej czy wiążącej informacji stawkowej. Instytucja ta miałaby stanowić ekwiwalent wymienionych wyżej aktów administracyjnych, jednak to inwestor musi określić, w zakresie których części składowych chciałby ustalić skutki podatkowe, oraz uzgodnić z organem kształt porozumienia inwestycyjnego. Zaletą porozumienia ma być kontaktowanie się wyłącznie z jednym organem, z którym łatwiej prowadzić dialog (cecha konsensualności), oraz uzyskiwanie jednego aktu w miejsce kilku osobnych. W założeniu ustawodawcy porozumienie inwestycyjne ma stanowić skuteczne narzędzie znoszące bariery inwestycyjne w Polsce, przy czym jego znaczenie jest istotne przede wszystkim w kontekście ciągłych zmian przepisów podatkowych, które mogą utrudniać lokalizację inwestycji w naszym kraju. Ocena stałości i przewidywalności prawa w Polsce przez inwestorów maleje, o czym wspomniano w uzasadnieniu projektu ustawy wprowadzającej porozumienie inwestycyjne²⁵⁴.

Po przeniesieniu na podatnika ciężaru właściwego rozliczenia podatkowych należności publicznoprawnych poprzez zdominowanie większości podatków przez zasadę samoobliczenia naturalną konsekwencją jest także przeniesienie możliwie szerokiego zakresu obowiązków kontroli tego rozliczenia. Rozwój rozwiązań konsensualnych może zatem prowadzić do tego, że przynajmniej u największych podatników organy będą raczej kontrolować prawidłowość przeprowadzenia wewnętrznej kontroli rozliczeń podatkowych oraz transparentność tych podmiotów niż skupiać się na kontroli poszczególnych kwestii dotyczących ich rozliczeń podatkowych. Ze względu bowiem na wielkość tych podmiotów oraz ilość podejmowanych przez nie inicjatyw gospodarczych już teraz kompleksowe zbadanie rozliczeń

²⁵⁴ L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2017.

podatkowych takiego podmiotu za cały rok obrotowy może pochłaniać wiele czasu i zasobów osobowych organu. Tendencję do wprowadzania rozwiązań konsensualnych widać nie tylko w ramach kontroli, ale także w ramach innych instytucji prawa podatkowego. Tym niemniej dla pełnego wykorzystania dobrodziejstw współpracy podatników z organami podatkowymi konieczna jest zmiana podejścia obu stron stosunków podatkowych do wzajemnych relacji.

Niezależnie jednak od rozwoju rozwiązań w tak dużym stopniu konsensualnych, jak **programy współdziałania i monitoringu horyzontalnego** nie powinno budzić wątpliwości, że sama kontrola jako procedura niewładcza powinna służyć przede wszystkim zapewnieniu kontrolowanemu możliwości zachowania zgodnie z prawem. Skomplikowany system podatkowy oraz dominacja zasady samoobliczenia nakłada duży ciężar na podatników w postaci prawidłowości rozliczeń podatkowych. Trudno się zatem dziwić, że w takim środowisku jakość interakcji między organami podatkowymi a podatnikami determinuje podejście tych drugich do przestrzegania prawa podatkowego. Rozwój takich programów jak monitoring horyzontalny oraz efekty badań nad przestrzeganiem prawa pozwalają sądzić, że rozwój procedur kontrolnych powinien w przyszłości zmierzać w kierunku rozwiązań promujących konsensualne metody rozwiązywania sporów. Nie uzasadnia to w żadnym stopniu tezy o konieczności pozbawienia organów władczych uprawnień w zakresie prawa podatkowego. Zakres stosowania tych środków powinien jednak zostać zakreślony w ramach norm prawa podatkowego i obejmować jedynie sytuacje wymagające takich działań.

4. Podsumowanie

Dominacja zasady samoobliczenia w polskim systemie podatkowym determinuje specyficzną rolę kontroli przestrzegania prawa w ramach tego systemu. Jak wykazano wcześniej, przebieg procedur kontrolnych w zakresie prawa podatkowego jest istotny dla jego przestrzegania i stosowania. Należy jednak zacząć od określenia, czym w ogóle jest kontrola i do czego powinien sprowadzać się ten proces. **Co do zasady pojęcie „kontrola” ma niezwykle**

szeroki zakres, a kontrola występuje w ramach każdego zorganizowanego działania. Pojęcie to jest stosowane w różnych dyscyplinach, jednak w ramach prawa podatkowego szczególną uwagę należy zwrócić na kontrole prawne, tj. takie, które obejmują zachowania, z którymi normy prawne wiążą określone konsekwencje. Obecnie na gruncie prawa podatkowego kontrola czerpie w dużej mierze z wzorców sformułowanych w ramach prawa administracyjnego. Z perspektywy definicyjnej bezsporne jest, że jako kontrolę należy rozumieć działanie polegające na zbadaniu / ustaleniu stanu faktycznego, zestawieniu go z normatywnym wzorcem i w efekcie tego porównania sformułowaniu zaleceń co do ich eliminacji. Kontrola ma zatem charakter niewładczy. Odwołując się do wcześniejszych rozważań, należy zatem modelowo umieścić kontrolę jako etap pozwalający na przestrzeganie prawa. Kontrola sama w sobie nie zmierza bowiem do stosowania prawa, w rozumieniu formułowania w niej norm indywidualnych. Tym niemniej praktyka pokazuje, że nawet w ramach prawa podatkowego procedury kontrolne mogą być zróżnicowane, a ze względu na pionowy charakter stosunków organ – podatnik kontrola może obejmować także działania, których celem jest regulowanie i korygowanie zidentyfikowanych nieprawidłowości²⁵⁵. **W ramach kontroli mogą zatem pojawiać się elementy charakterystyczne dla procedur władczych.**

Zjawisko kontroli stało się na gruncie prawa na tyle doniosłe, a stosunek łączący kontrolowanego z organem kontrolującym na tyle specyficzny, że niektórzy przedstawiciele doktryny wyróżniają w tym zakresie osobny „stosunek kontrolnoprawny”²⁵⁶. Co do zasady **stosunki łączące podmioty działające w ramach kontroli mają wszelkie cechy stosunku prawnego**: jej wszczęcie (zaistnienie) związane jest zazwyczaj z wystąpieniem określonego faktu prawnego (na przykład upoważnienia do wszczęcia kontroli), podmioty tego stosunku są określone w ramach norm prawa, podobnie jak cel i przebieg kontroli (tj. przedmiot i treść stosunku prawnego). Procedurę kontrolną można zatem analizować z perspektywy relacji łączących strony tego stosunku. Sama

²⁵⁵ S. Kałużny, *Leksykon kontroli*, op. cit., s. 82 i n.

²⁵⁶ L. Murat, *Stosunek kontrolnoprawny...*, op. cit., s. 8-21.

procedura kontroli ma natomiast wpływ na przestrzeganie prawa podatkowego, interakcje organ – podatnik wpływają bowiem na podejście obywateli do regulowania zobowiązań podatkowych. Niestety instytucja kontroli na gruncie prawa jest niejednolita, przez co w ramach różnych gałęzi prawa występuje bardzo duża liczba regulacji określających różny tryb kontroli. Różnice występują przy tym na każdym etapie kontroli, od jej wszczęcia, przez zasady i sposób jej prowadzenia, po dokument kończący kontrolę i konsekwencje jego doręczenia. **W ramach instytucji kontroli można zatem mówić o braku spójności pojęciowej i funkcjonalnej²⁵⁷. Warto podkreślić, że nawet na gruncie samego prawa podatkowego instytucja kontroli nie jest jednorodna.**

Kontroli nie można jednak sprowadzać jedynie do procesu porównywania danych oraz wyciągania z nich wniosków na podstawie obowiązującej definicji. Na gruncie prawa podatkowego bowiem, oprócz podstawowych funkcji sprowadzających się do zabezpieczenia środków na potrzeby funkcjonowania państwa, kontrola zapewnia też właściwym organom zagregowane informacje o funkcjonowaniu całego systemu podatkowego oraz potencjalnych lukach. Ponadto rezultaty kontroli stanowią informację o nieprawidłowościach dla samego kontrolowanego, które często mogą być nieuświadomione, dlatego ważne jest, aby w ramach samej procedury kontrolnej kontrolowany miał szansę na skorygowanie swojego postępowania. W dużej skali publikowanie efektów kontrolnych również ma potencjał informacyjny, gdyż zapewnia podatnikom dane o najczęściej identyfikowanych nieprawidłowościach.

Z perspektywy wpływu na przestrzeganie i stosowanie prawa podatkowego, a także realizacji funkcji samej kontroli istotne jest, w jaki sposób uregulowany jest jej przebieg. W ramach kontroli funkcjonować mogą bowiem różne rozwiązania, które bezpośrednio wpływają na prawa i obowiązki zarówno podmiotu kontrolowanego, jak i organu kontrolującego. Polski system kształtował się w tym zakresie od lat dziewięćdziesiątych XX wieku w bardzo nietypowy sposób. Do momentu wprowadzenia regulacji dotyczącej kontroli celno-skarbowej w 2017 r. funkcjonowały w Polsce dwie niezależne procedury, w

²⁵⁷ E. Jarzęcka-Siwik, *Kontrola podatkowa...*, op. cit., s. 54-77.

ramach których odrębne organy uprawnione były do weryfikacji prawidłowości rozliczeń podatkowych. Pierwsza z procedur, tj. postępowanie kontrolne, wyewoluowała w kierunku procedury łączącej kontrolę oraz wymiar, tj. posiadającej istotny element władczy. **W ostatecznej formie tej procedury w przypadku zidentyfikowania nieprawidłowości kończyła się ona bowiem wydaniem decyzji określającej. Ta cecha postępowania kontrolnego była szczególnie krytykowana – procedura kontrolna została bowiem uformowana w swego rodzaju hybrydowy twór zawierający cechy postępowania jurysdykcyjnego.** Drugą procedurą była kontrola podatkowa, która miała charakter niewładczy i w większym stopniu przystawała do klasycznej instytucji kontroli.

Nawet dziś z perspektywy czasu trudno doszukać się racjonalnych podstaw dla uformowania się dualistycznego modelu procedur kontrolnych. Była to konsekwencja zmian instytucjonalnych w zakresie organów kontroli w latach dziewięćdziesiątych. Organy kontroli skarbowej powołane zostały do stworzenia silniejszych i skuteczniejszych mechanizmów kontroli obrotu gospodarczego oraz ścigania i karania sprawców przestępstw nasilających się także w związku ze zmianą ustroju w Polsce. Ten pion administracji podatkowej wyposażony został zatem w uprawnienia i środki charakterystyczne dla zwalczania przestępczości²⁵⁸. Wraz z powołaniem do życia organów kontroli skarbowej wprowadzono dla nich specjalną procedurę kontrolną, która z czasem wyewoluowała w kierunku procedury represyjnej (tzw. „twardej”).

W postępowaniu kontrolnym organowi przysługiwał znacznie szerszy zakres uprawnień niż w kontroli podatkowej. Ponadto różnice w procedurach wynikały z zakresu stosowania do tych procedur gwarancji zapewnionych ustawą z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, które funkcjonowały wyłącznie na gruncie kontroli podatkowej. Co więcej, sam przebieg procedur istotnie wpływał na pozycję podmiotu kontrolowanego. **Postępowanie kontrolne, ograniczając termin dla skorygowania deklaracji w toku tej procedury czy minimalizując środki dla podważania i rewidowania ustaleń**

²⁵⁸ Ibidem.

kontroli jeszcze w jej trakcie, w znacznym stopniu ograniczało podstawowe uprawnienia kontrolowanego. Co więcej, biorąc pod uwagę to, jak pozytywnie na przestrzeganie i stosowanie prawa podatkowego wpływa umożliwienie dyskursu prawniczego między stronami, rozwiązania stosowane w ramach postępowania kontrolnego należy ocenić negatywnie.

Dualizm procedur był słusznie krytykowany jako nadmiernie komplikujący system kontroli, bez stosownego uzasadnienia dla takiej nietypowej regulacji. Największym jednak problemem sygnalizowanym przez doktrynę, praktyków oraz podatników **był brak jakichkolwiek regulacji wskazujących na to, jakie grupy powinny podlegać danej procedurze lub w jakiej sytuacji konkretna procedura kontrolna powinna zostać zastosowana.** Powodowało to, że stosowanie procedury „twardej”, nakierowanej na zwalczanie przestępczości podatkowej, mogło być realizowane dowolnie wobec wszystkich podatników. Podobnie procedura mniej uciążliwa, tj. kontrola podatkowa, w równym stopniu wykorzystywana była do zwalczania niepożądanych działań podatkowych o charakterze przestępczym (organy podatkowe działały bowiem w tym zakresie równie aktywnie co organy kontroli skarbowej). Decyzja co do formy kontroli była w wielu sytuacjach co do zasady dziełem przypadku.

Nie można też pominąć rozwijające się po 2008 r. (także w innych jurysdykcjach) tendencji do implementowania w ramach kontroli rozwiązań konsensualnych wspierających budowanie relacji podatnik – organ podatkowy. Procedury represyjne, takie jak postępowanie kontrolne, stoją bowiem w kontrze do tego typu zmiany podejścia. Rozwiązania konsensualne bazują na burzeniu pionowej struktury relacji na linii organ – podatnik, charakterystycznej dla klasycznej konstrukcji relacji z podatnikami w ramach procedur kontrolnych, a tym bardziej postępowań jurysdykcyjnych.

Opisany w niniejszym rozdziale model dualistyczny został poddany w 2017 r. głębokiej reformie, w ramach której oprócz istotnych zmian instytucjonalnych wprowadzono nową procedurę kontrolną w postaci kontroli celno-skarbowej. Kształtowanie się modelu dualistycznego, jego krytyka oraz rozwój koncepcji współdziałania stanowi jednak istotne tło dla reformy omawianej

w dalszej części pracy. **Biorąc pod uwagę dotychczasowe wnioski oraz stanowisko doktryny formułowane w odniesieniu do uprzednio obowiązujących regulacji, po kontroli celno-skarbowej, która miała stanowić odpowiedź na zidentyfikowane wady systemu, należałoby spodziewać się zlikwidowania dualizmu procedur kontrolnych lub co najmniej określenia ram dla funkcjonowania poszczególnych procedur. Ponadto można by sądzić, że w ramach wsparcia budowania relacji organ – podatnik, co niewątpliwie wpływa pozytywnie na przestrzeganie prawa podatkowego i proces jego stosowania, kontrola celno-skarbowa powinna wspierać rozwiązania konsensualne, wyrównywać pozycję organu i kontrolującego oraz pozwalać na prowadzenie w jej ramach dyskursu prawniczego w możliwie szerokim zakresie. W dalszej części rozprawy istotna będzie odpowiedź na pytania: **Czy regulacja obejmująca kontrolę celno-skarbową spełnia te oczekiwania i czy odpowiada na identyfikowane wady dotychczasowego systemu?****

ROZDZIAŁ III PRZEBIEG KONTROLI CELNO-SKARBOWEJ

1. Wprowadzenie

Omawiany w poprzednim rozdziale model systemu kontroli przestrzegania prawa podatkowego w Polsce po ewolucji trwającej ponad ćwierć wieku został całkowicie zmieniony. Przepisy ustawy z 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej²⁵⁹ oraz ustawy z 16 listopada 2016 r. Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej²⁶⁰ zrewolucjonizowały zasady funkcjonowania administracji podatkowej, skarbowej oraz Służby Celnej, konsolidując je pod szyldem Krajowej Administracji Skarbowej. Ta systemowa zmiana w obszarze prawa podatkowego wiązała się z tym, że jednocześnie **przestało obowiązywać wiele przepisów regulujących dotychczasowe instytucje procesowego prawa podatkowego**. Oprócz uchylecia wielu ustaw, w tym ustawy o kontroli skarbowej, ustawy z 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych, ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o Służbie Celnej i ustawy z 10 lipca 2015 r. o administracji podatkowej, przepisy wprowadzające Krajową Administrację Skarbową **zniosły szereg dotychczas funkcjonujących organów, w tym: Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej, Szefa Służby Celnej, dyrektorów izb skarbowych, dyrektorów izb celnych, dyrektorów urzędów kontroli skarbowej i naczelników urzędów celnych, wprowadzając w ich miejsce nowe organy o przemodelowanej strukturze i odmiennych kompetencjach**. Zakres zmian instytucjonalnych we wskazanych wyżej przepisach jest niezwykle szeroki i obejmuje nie tylko zagadnienia związane z kontrolowaniem, ale także inne obszary, w tym przykładowo rewolucjonizuje system wydawania indywidualnych interpretacji prawa podatkowego. Tym niemniej dla potrzeb dalszej analizy uwypuklone zostaną przede wszystkim te zmiany, które bezpośrednio wpływają na system

²⁵⁹ Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 422, ze zm.

²⁶⁰ Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 1948, ze zm.).

kontroli przestrzegania prawa podatkowego. Warto nadmienić, że koncepcja powołania Krajowej Administracji Skarbowej oraz zrealizowania w ten sposób reformy systemu podatkowego formułowana była już ponad dziesięć lat przed jej wprowadzeniem w ramach projektów ustaw oraz aktów wykonawczych przygotowanych przez Ministerstwo Finansów w okresie od grudnia 2006 r. do października 2007 r. w czterech wersjach, z których dopiero ostatni projekt ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej z dnia 17 września 2007 r. konsolidował Służbę Celną, administrację podatkową oraz kontrolę skarbową²⁶¹. Sama koncepcja reformy nie była zatem nowa, jednak rozwiązania proceduralne, szczególnie w zakresie systemu kontroli znacznie odbiegają we wprowadzonych przepisach od tych projektowanych dekadę wcześniej.

Wraz z tymi zmianami **przeszło także obowiązywać wiele przepisów regulujących dotychczas funkcjonujące instytucje weryfikacji rozliczeń dokonywanych dla celów podatkowych, w tym postępowanie kontrolne i kontrolę celną. W ich miejsce ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej wprowadza liczne nowe rozwiązania, z których najistotniejsze z perspektywy procesowego prawa podatkowego jest wprowadzenie do polskiego ustawodawstwa nowej instytucji w postaci kontroli celno-skarbowej.** Po wejściu w życie opisanych wyżej regulacji, tj. po 1 marca 2017 r., nie ma normatywnych ani faktycznych podstaw do wszczęcia postępowania kontrolnego, które przestało funkcjonować. W to miejsce wprowadzono bowiem przepisy regulujące prowadzenie kontroli celno-skarbowej, a na charakter tej kontroli jako procedury zastępującej postępowanie kontrolne wskazuje się już w samym uzasadnieniu do projektu przepisów wprowadzających Krajową Administrację Skarbową²⁶². Należy zatem postawić pytanie: **W jaki sposób kontrola celno-skarbowa różni się od postępowania kontrolnego i w jakim stopniu zastąpienie tej pierwszej procedury drugą z wymienionych wpływa na system kontroli?**

²⁶¹ Z. Gilowska, *Dobre finanse publiczne. Stan i kierunki rozwoju*, [w:] Z. Gilowska, H. Izdebski, K. Raczkowski (red.), *Efektywna administracja skarbowa*, Difin, Warszawa 2007, s. 17.

²⁶² Uzasadnienie do projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, druk sejmowy nr 826, s. 22.

We wprowadzeniu do uzasadnienia do projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej wskazano wprost, że **rozproszenie i powielanie zadań związanych z kontrolą prawidłowości realizacji obowiązków podatkowych i celnych powoduje, iż nie jest możliwe realizowanie ich w sposób spójny i jednolity. Negatywnie oceniono funkcjonowanie regulacji, które w odmienny sposób regulują kwestie kontroli przeprowadzanych przez organy kontroli skarbowej, organy podatkowe oraz organy celne**²⁶³. Formułując zatem omawiane w dalszej części rozwiązania, zauważono, że **równoczesne funkcjonowanie kilku tożsamyh procedur kontrolnych wobec podatników sprzyja powstawaniu istotnych różnic proceduralnych, które wpływają na ich prawa i obowiązki, nie jest zjawiskiem pożądanym w ramach systemu kontroli przestrzegania prawa podatkowego**²⁶⁴. Bezspornie zatem sam ustawodawca zidentyfikował dualistyczne czy wielotorowe ukształtowanie instytucji kontroli w ramach prawa podatkowego jako zjawisko negatywne. Można więc uznać, że Krajowa Administracja Skarbowa jest swego rodzaju odpowiedzią na lata funkcjonowania krytykowanej regulacji. Prawodawca stwierdził bowiem wprost, że utrzymywanie dotychczasowego stanu, w którym administracja podatkowa, celna i skarbowa nie działała według jednolitych procedur, miało negatywny wpływ na stopień ściągalności należnych zobowiązań podatkowych.

Analizując powyższe założenia, należałoby się spodziewać usunięcia z polskiego systemu prawnego omówionego dualizmu w zakresie procedur pozwalających na badanie rozliczeń dokonywanych dla celów podatkowych. **Postępowanie kontrolne prowadzone przez zniesiony wyżej wspomniany organ w postaci dyrektora urzędu kontroli skarbowej zostało zastąpione inną procedurą – kontrolą celno-skarbową prowadzoną przez nowo powstały organ, tj. naczelnika urzędu celno-skarbowego, pozostawiając w zasadzie niezmienną regulację dotyczącą kontroli podatkowej prowadzonej przez naczelników urzędów skarbowych.** Do czasu wprowadzenia przepisów ustanawiających Krajową Administrację Skarbową

²⁶³ Ibidem, s. 1 i 3.

²⁶⁴ Ibidem.

przedmiotem krytyki pozostawało to, że ani Ordynacja podatkowa, ani ustawa o kontroli skarbowej nie zawierały żadnych regulacji pozwalających na rozróżnienie sytuacji, w których badanie rozliczeń dla celów podatkowych byłoby dokonywane w ramach konkretnej procedury. Tym samym rozstrzygnięcie, czy wobec podmiotu zostanie wszczęta kontrola podatkowa, czy postępowanie kontrolne, było niezależne od obiektywnych okoliczności. Kontrolowany przed wszczęciem wobec niego kontroli czy postępowania nie miał zatem żadnej informacji ani wpływu na typ procedury, w ramach której weryfikowane będą jego rozliczenia dokonywane dla celów podatkowych. W analizie zakresu przedmiotowego i podmiotowego kontroli celno-skarbowej istotną będzie odpowiedź na pytanie: **Czy nowa regulacja odpowiada na zidentyfikowane wcześniej wady systemu kontroli przestrzegania prawa podatkowego?**

Przedstawiona sytuacja prawna sprzed czasów reformy i powstanie dualizmu procedur kontrolnych należy uznać za przyczynę do omawianej zmiany prawa, która w marcu 2017 r., poprzez wejście w życie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej oraz przepisów ją wprowadzających, istotnie zmieniła sposób funkcjonowania polskich organów podatkowych nie tylko w aspekcie instytucjonalnym, ale także proceduralnym. Jeśli chodzi o funkcjonowanie organów kontroli, omawiana reforma sprowadza się do konsolidacji w jednym organie, jakim jest naczelnik urzędu celno-skarbowego, głównych kompetencji naczelników urzędów celnych oraz dyrektorów urzędów kontroli skarbowej. To z kolei doprowadziło w pewnym stopniu do połączenia proceduralnych elementów kontroli i postępowań prowadzonych przez dotychczasowe organy (aczkolwiek nie można uznać, że kompetencje nowego organu są tylko sumą dotychczasowych kompetencji dawnych organów). **Można jednak mówić o kontroli celno-skarbowej jako tworze kumulatywnym. Sam art. 54 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, określający jej zakres przedmiotowy, w dużej mierze został oparty na dotychczas obowiązujących regulacjach zawartych w ustawie o kontroli skarbowej oraz w ustawie o Służbie Celnej.** Ustawodawca, pomimo wspomnianej konsolidacji, zdaje się jednak dostrzegać specyfikę poszczególnych kwestii, które mogą podlegać badaniu w ramach kontroli celno-skarbowej, odmiennie regulując jej przebieg w zależności od

przedmiotu kontroli. Dla dalszych rozważań dotyczących pozycji organu oraz podmiotu kontrolowanego w ramach procedur kontrolnych należy **przeanalizować przebieg kontroli celno-skarbowej z perspektywy organu ją prowadzącego, ze szczególnym uwzględnieniem cech wyróżniających ją na tle poprzednio obowiązującego postępowania kontrolnego czy funkcjonującej oprócz niej kontroli podatkowej.**

Kontrola celno-skarbowa jest przedstawiana przy tym jako procedura o charakterze szczególnym, nastawiona na wykrywanie i zwalczanie nieprawidłowości na wielką skalę, która powinna być stosowana w sytuacjach, gdy rozmiary, złożoność i stopień oddziaływania występujących uchybień w istotny sposób wpływają na system bezpieczeństwa finansowego państwa. Jak sygnalizowano wcześniej, **jedną z najbardziej krytykowanych cech systemu kontroli, który przewiduje wiele form procedowania, jest brak określenia przesłanek do stosowania poszczególnych procedur.** Stosowanie kontroli celno-skarbowej do weryfikacji przestrzegania prawa podatkowego powinno zgodnie z jej założeniami uwzględniać ryzyko wystąpienia nieprawidłowości, rozumiane jako prawdopodobieństwo i skutki wystąpienia naruszenia przepisów prawa oraz ustalenie i ocena środków niezbędnych do jego ograniczenia. Można zatem przyjąć, że wszczęcie kontroli celno-skarbowej powinno zostać poprzedzone pogłębioną analizą kontrolowanego podmiotu i podjęciem uzasadnionej decyzji o wszczęciu tej procedury. Wyjątkowy zakres zastosowania tej kontroli, przynajmniej sygnalizowany w uzasadnieniu do ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, ma bowiem usprawiedliwiać rozszerzenie uprawnień i środków dostępnych kontrolującemu w toku kontroli celno-skarbowej w porównaniu z prowadzonym dotychczas postępowaniem kontrolnym. Analiza regulacji dotyczących kontroli powinna zatem skupiać się także na **ustaleniu, czy zakres stosowania kontroli celno-skarbowej został w jakikolwiek sposób ograniczony.**

Celem zmian wprowadzonych ustawą o Krajowej Administracji Skarbowej jest przede wszystkim:

- ograniczenie skali oszustw podatkowych,

- zwiększenie skuteczności poboru należności podatkowych i celnych,
- zwiększenie poziomu dobrowolności wypełniania obowiązków podatkowych²⁶⁵.

Bezspornie zatem projektodawcy łączą wprowadzenie do procesowego prawa podatkowego nowych instytucji (w tym kontroli celno-skarbowej) oraz rozszerzenia uprawnień organów podatkowych z celem w postaci zapobiegania unikaniu opodatkowania. Przedmiotem niniejszego rozdziału jest więc analiza poszczególnych elementów kontroli celno-skarbowej z perspektywy prowadzenia jej przez organ. Pozwoli to na sformułowanie ocen instytucji kontroli celno-skarbowej. Analiza poszczególnych rozwiązań zastosowanych w ramach regulacji przebiegu kontroli celno-skarbowej pozwoli także na ocenę, czy w ramach tej procedury możliwe jest osiągnięcie przedstawionych założeń. **W dalszej części pracy istotne będzie natomiast zwrócenie uwagi na to, jak zastosowane środki wpłynęły na pozycję podmiotu kontrolowanego, a co za tym idzie – w jaki sposób przełożyły się na jego bezpieczeństwo prawne.**

2. Intertemporalne zagadnienia reformy systemu kontroli

2.1. Problematyka międzyczasowa towarzysząca zmianie prawa

Reforma związana z wprowadzeniem Krajowej Administracji Skarbowej, którą można określić jako jedną z największych i najdalej idących nowelizacji procesowego prawa podatkowego ostatnich 25 lat, podobnie jak wcześniejsze obszerne nowelizacje przepisów, powoduje potrzebę uregulowania kwestii przejściowych (intertemporalnych), które wywołuje zniesienie działających dotychczas organów i powołanie w ich miejsce nowych oraz zastąpienie toczących się procedur. Tak duża zmiana w obszarze funkcjonowania administracji podatkowej na każdym poziomie w nieunikniony sposób powoduje wiele sytuacji przejściowych, gdyż stosunków zachodzących w obszarze prawa podatkowego nie sposób zakończyć z dnia na dzień. Problematyka intertemporalna w ramach funkcjonowania Krajowej Administracji Skarbowej, a

²⁶⁵ Uzasadnienie do projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, druk sejmowy nr 826, s. 3.

w szczególności prowadzonych przez nią procedur kontrolnych, wiąże się także z przytoczonym wcześniej pojęciem dualizmu czy wielotorowości procedur kontrolnych, które ta nowelizacja miała ograniczyć.

Pojęcie „prawo intertemporalne” odnosi się do sytuacji, w których nastąpiła zmiana prawa. Tym samym przepisy przejściowe będą stanowić uprzedmiotowiony zbiór rozstrzygnięć, które z przepisów – zmieniane (uchylone) czy zmienione (uchwalone, które weszły w życie) – należy stosować, gdy dla trwających stosunków (wywołujących skutki) następuje zmiana prawa²⁶⁶. W zasadach techniki prawodawczej²⁶⁷, określając zakres, jaki powinny rozstrzygać przepisy przejściowe, wskazuje się przede wszystkim na konieczność regulacji:

- sposobów zakończenia postępowań będących w toku (wszczętych w czasie obowiązywania dotychczasowych przepisów i niezakończonych ostatecznie do dnia ich uchylenia albo zmiany);
- skuteczności czynności dokonanych w postępowaniu oraz organów lub instytucji właściwych do zakończenia postępowania i terminów przekazania im spraw oraz czy i w jakim zakresie utrzymuje się czasowo w mocy instytucje prawne zniesione przez nowe przepisy;
- zachowania uprawnień i obowiązków oraz kompetencji powstałych w czasie obowiązywania uchylanych albo wcześniej uchylonych przepisów, a także skuteczności czynności dokonanych w czasie obowiązywania tych przepisów, przy czym sprawy te reguluje się tylko w przypadku, gdy nie chce się zachować powstałych uprawnień, obowiązków lub kompetencji albo chce się je zmienić lub też gdy chce się uznać dokonane czynności za bezskuteczne.

Każda zmiana prawa może potencjalnie prowadzić do problemów międzyczasowych, które powstają w zasadzie wtedy, gdy w chwili wejścia w życie

²⁶⁶ J. Mikołajewicz, *Sytuacje intertemporalne, rozstrzygnięcia intertemporalne, zasady intertemporalne*, w: J. Mikołajewicz (red.), *Problematyka intertemporalna w prawie. Zagadnienia podstawowe. Rozstrzygnięcia intertemporalne. Geneza, funkcje, aksjologia*, C.H. Beck, Warszawa 2015, s. 153.

²⁶⁷ Przepis § 30 ust. 2 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z 20 czerwca 2002 r. w sprawie zasad techniki prawodawczej (t.j. Dz.U. z 2016 r. poz. 283).

nowych przepisów istnieją jakiegokolwiek sytuacje prawne powstałe na podstawie dawnego prawa. Choć problemy tego typu mogą być rozstrzygane na gruncie wykładni prawa, to w naszej kulturze prawnej nie wykształciły się bezsporne reguły wykładni czy na tyle stabilna doktryna, by pominąć obowiązek prawodawcy do wydania przepisów w powyższym zakresie²⁶⁸. Tym większą rolę odgrywają problemy intertemporalne w szeroko rozumianym prawie administracyjnym, gdzie duża liczba podmiotów pełniących funkcje organów administracji oraz wielość form prawnych, którymi te podmioty się posługują, utrudnia ustalenie ogólnych reguł intertemporalnych²⁶⁹. Wszak w przypadku ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej oraz przepisów ją wprowadzających mamy do czynienia głównie z procesowym prawem podatkowym, stąd przytaczanie tez dotyczących prawa administracyjnego nie powinno budzić kontrowersji ze względu na jego ścisły związek z procesem administracyjnym²⁷⁰.

2.2. Krajowa Administracja Skarbowa – zagadnienia intertemporalne

Przepisy przejściowe formułowane wraz z omawianą reformą szczegółowo normują kontynuację danego rodzaju postępowań, czynności i kontroli prowadzonych dotychczas przez organy, które przestały istnieć po 1 marca 2017 r. Przedmiotem rozważań będą głównie zagadnienia intertemporalne związane z prowadzeniem kontroli oraz postępowań kontrolnych i podatkowych, jednak nie można zapomnieć przy tym o innych postępowaniach, w tym postępowaniach wпадkowych, które mogą wpływać na wskazane wyżej procedury główne. Poza zakresem zainteresowania pozostawiono natomiast przepisy regulujące zasady kontynuacji zatrudnienia czy służby w organach z perspektywy wewnątrz-administracyjnej, pracowniczej i socjalnej, które choć rodziły wiele praktycznych problemów, pozostają bez wpływu na przedmiot niniejszej rozprawy.

²⁶⁸ A. Skoczylas, *Zagadnienia międzyczasowe w prawie administracyjnym*, [w:] J. Mikołajewicz (red.), *Problematyka intertemporalna w prawie...*, op. cit., s. 241 i n.

²⁶⁹ Ibidem.

²⁷⁰ D. Mączyński, *Intertemporalne prawo podatkowe*, w: J. Mikołajewicz (red.), *Problematyka intertemporalna w prawie...*, op. cit., s. 542.

Zasady kontynuacji dotychczasowych procedur i postępowań zostały określone głównie w art. 199-253 przepisów wprowadzających ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej. Punktem wyjścia do ich analizy powinien być natomiast art. 254 omawianej ustawy. Wskazany przepis stanowi, że wszelkie czynności podjęte we wszelkich postępowaniach i kontrolach regulowanych przepisami przejściowymi pozostają w mocy. Przyjęcie tej zasady należy uznać za konieczne, gdyż trudno uznać, by reforma administracji, jakkolwiek szeroko zakrojona, powodowała utratę mocy czynności dokonanych zgodnie z prawem obowiązującym w momencie ich podejmowania. Co więcej, na gruncie innych procedur zarówno doktryna, jak i orzecznictwo przyjmują domyślne obowiązywanie wyrażonej powyżej zasady, nawet bez wyraźnej podstawy normatywnej. Uznaje się bowiem, że prawo nowe nie powinno mieć wpływu na skutki procesowe ukształtowane w toku postępowania prowadzonego na podstawie dawnych przepisów w momencie ich obowiązywania²⁷¹. Tego typu oddziaływanie można bowiem uznać jako retroaktywne²⁷² bądź – jak to określił Sąd Najwyższy – zbliżone do retroaktywnego²⁷³. Przyjęcie tej tezy jest zasadne także na gruncie procesowego prawa podatkowego. Zakaz retroaktywności w zakresie reguł intertemporalnych postrzegany jest jako gwarancja poszanowania pewności prawa²⁷⁴ w każdej z jego gałęzi. Zdaniem doktryny pomimo braku bezpośredniego związku problematyki intertemporalnej i zagadnień retroaktywności przyjmowany współcześnie zakaz działania prawa wstecz jako zasady wykładni tworzy miejsce dla formowania norm prawa intertemporalnego i

²⁷¹ J. Jodłowski, W. Siedlecki, *Postępowanie cywilne. Część ogólna*, PWN, Warszawa 1958, s. 56; W. Siedlecki, *Zasady wyrokowania w procesie cywilnym*, Wydawnictwo Prawnicze, Warszawa 1957, s. 209, 211; orzeczenia Sądu Najwyższego z 17 stycznia 2001 r. (III CZP 49/00), OSNC 2001/4, poz. 53 i z 23 stycznia 2004 r. (III CZP 112/03), OSNC 2005/4, poz. 61; wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 kwietnia 2006 r. (K 11/04), OTK-A 2006/4, poz. 40.

²⁷² T. Pietrzykowski, *Wsteczne działanie prawa i jego zakaz*, Zakamycze, Kraków 2004, s. 96; M. Uliasz, *Reguły intertemporalne w polskim postępowaniu cywilnym*, „Przeгляд Sądowy” nr 3, 2008, s. 36-38, 41.

²⁷³ Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 16 września 2004 r. (IV CZ 108/04), LEX nr 175387.

²⁷⁴ J. Nowacki, *Pewność prawa a zasada lex retro non agit*, w: J. Nowacki (red.), *Studia z teorii prawa*, Zakamycze, Kraków 2003, s. 89.

dlatego jego znaczenie jest dla nich kluczowe. W przeciwnym razie w każdym przypadku moglibyśmy przyjąć zasadę działania według prawa nowego²⁷⁵.

Przepisy wprowadzające Krajową Administrację Skarbową uchylają szereg dotychczas obowiązujących przepisów, przede wszystkim ustawę o kontroli skarbowej, w której uregulowane było omawiane wcześniej postępowanie kontrolne. Poza tym przepisy te znoszą organy funkcjonujące w ramach kontroli skarbowej, tj. Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej oraz dyrektorów urzędów kontroli skarbowej. Po 1 marca 2017 r. nie ma zatem normatywnych ani faktycznych podstaw do wszczęcia postępowania kontrolnego. Z chwilą wejścia w życie przepisów ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej oraz przepisów wprowadzających tę ustawę wiele z wszczętych postępowań kontrolnych pozostawało jednak w toku lub toczono nadal spory dotyczące wzruszenia rozstrzygnięć zapadłych w ich toku.

W ramach wprowadzenia Krajowej Administracji Skarbowej przyjęto ogólną zasadę, zgodnie z którą wszelkie postępowania kontrolne oraz kontrole podatkowe (także prowadzone w toku postępowania kontrolnego) na podstawie uchylanej ustawy o kontroli skarbowej, wszczęte, a niezakończone przed dniem wejścia w życie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej oraz przepisów wprowadzających, które były prowadzone przez dyrektora urzędu kontroli skarbowej, będzie prowadzić naczelnik urzędu celno-skarbowego mający siedzibę w tym samym województwie, w którym miał siedzibę dyrektor urzędu kontroli skarbowej, na podstawie dotychczasowych, uchylonych przepisów (w tym ustawy o kontroli skarbowej)²⁷⁶. Zasada ta przewiduje kontynuację dotychczas prowadzonych postępowań kontrolnych na podstawie uchylonych przepisów ustawy o kontroli skarbowej. Prowadzenie postępowań kontrolnych zostało przy tym przejęte przez nowy organ, tj. naczelnika urzędu celno-skarbowego, mającego siedzibę w tym samym województwie, w którym siedzibę miał dyrektor urzędu kontroli skarbowej (organ zniesiony) wcześniej prowadzący to postępowanie. Choć regulacja ta ma charakter porządkujący, nie

²⁷⁵ J. Wiewiorowski, *Zakaz retroakcji – historyczny klucz do intertemporalności*, w: J. Mikołajewicz (red.), *Problematyka intertemporalna w prawie...*, op. cit., s. 19.

²⁷⁶ Por. art. 202 ust. 1 pkt 1 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej.

koresponduje z uregulowaniem właściwości miejscowej dla instytucji kontroli celno-skarbowej, która zastępuje dotychczasowe postępowanie kontrolne. W ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej, regulując kontrolę celno-skarbową, zniesiono bowiem koncepcję właściwości miejscowej naczelników urzędów celno-skarbowych, co ma wpłynąć na usprawnienie i przyspieszenie prowadzonej kontroli²⁷⁷.

Sukcesja uprawnień dotychczasowych organów następuje na wielu płaszczyznach, tak w postępowaniach sądowych, w których stroną jest lub mógłby być na podstawie przepisów dotychczasowych:

- Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej i Szef Służby Celnej – prawa i obowiązki strony w tych postępowaniach przejął Szef Krajowej Administracji Skarbowej;
- dyrektor izby skarbowej i dyrektor izby celnej – prawa i obowiązki strony w tych postępowaniach przejął dyrektor izby administracji skarbowej;
- dyrektor urzędu kontroli skarbowej i naczelnik urzędu celnego – prawa i obowiązki strony w takich postępowaniach przejął naczelnik urzędu celno-skarbowego.

Z kolei postępowania podatkowe wszczęte i niezakończone przed dniem wejścia w życie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej i przepisów wprowadzających ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej prowadzone przez:

- naczelnika urzędu celnego jako organ podatkowy pierwszej instancji – miał prowadzić naczelnik urzędu skarbowego na podstawie dotychczasowych przepisów;
- dyrektora izby skarbowej, dyrektora izby celnej – jako organ odwoławczy odpowiednio od decyzji naczelnika urzędu skarbowego lub naczelnika urzędu celnego, organ pierwszej instancji, na podstawie odrębnych przepisów, czy organ odwoławczy od decyzji wydanej przez ten organ w

²⁷⁷ Uzasadnienie do projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, druk sejmowy nr 826, s. 22.

pierwszej instancji – miał prowadzić dyrektor izby administracji skarbowej na podstawie dotychczasowych przepisów.

Natomiast postępowania podatkowe i celne wszczęte oraz niezakończone przed dniem wejścia omawianych ustaw przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych prowadzić miał Szef Krajowej Administracji Skarbowej, również na podstawie dotychczasowych przepisów.

Podobne zasady przyjęto w stosunku do postępowań egzekucyjnych, przykładowo:

- w odniesieniu do obowiązków powstałych i niewygasłych przed dniem wejścia w życie wyżej wymienionej ustawy, których wierzycielem był dyrektor izby skarbowej, wierzycielem stał się dyrektor izby administracji skarbowej;
- pozostały w mocy wysłane upomnienia, tytuły wykonawcze, postanowienia zawierające stanowisko dyrektora izby celnej i dyrektora izby skarbowej oraz inne czynności dyrektora izby celnej i dyrektora izby skarbowej jako wierzyciela;
- właściwy dyrektor izby administracji skarbowej wstąpił w prawa i obowiązki dyrektora izby skarbowej oraz dyrektora izby celnej w postępowaniach sądowych wszczętych skargami w związku z postępowaniami egzekucyjnymi lub zabezpieczającymi.

Najbardziej widoczne jest zatem zastąpienie w wykonywanych działaniach dyrektorów izb skarbowych przez dyrektorów izb administracji skarbowej oraz dyrektorów urzędów kontroli skarbowej przez naczelników urzędów celno-skarbowych, a także ministra właściwego do spraw finansów publicznych przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.

Kolejną zasadą formułowaną w przepisach przejściowych wprowadzających Krajową Administrację Skarbową jest norma, zgodnie z którą jeżeli termin do wniesienia odwołania od decyzji bądź zażalenia na postanowienie dyrektora urzędu kontroli skarbowej nie upłynął przed dniem wejścia w życie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, to środek

odwoławczy wnosi się do dyrektora izby administracji skarbowej, tj. do organu, który na gruncie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, w uproszczeniu, stanowi odpowiednik dotychczasowych organów w postaci: dyrektora izby skarbowej oraz dyrektora izby celnej (które co do zasady dotychczas rozpatrywały odwołania oraz zażalenia na rozstrzygnięcia dyrektorów urzędów kontroli skarbowej w postępowaniu kontrolnym). Tym samym dyrektor izby administracji skarbowej stał się organem odwoławczym od decyzji:

- naczelników urzędów skarbowych, naczelników urzędów celnych oraz dyrektorów urzędów kontroli skarbowej;
- dyrektorów izb skarbowych oraz dyrektorów izb celnych wydanych przez te organy w pierwszej instancji,

jeżeli termin do wniesienia odwołania od tych decyzji nie upłynął przed dniem wejścia w życie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej.

Omówione zasady prowadzą do tego, że przepisy uchylonej ustawy o kontroli skarbowej obowiązują (w pewnym zakresie) jeszcze długo po ich uchyleniu. Kontrola celno-skarbowa nie zastępuje bowiem postępowania kontrolnego w żadnym wypadku, w którym zostało ono wszczęte przed dniem wejścia w życie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej i przepisów wprowadzających Krajową Administrację Skarbową – jest ono bowiem kontynuowane przez nowy organ, ale proceduje on w tym zakresie na podstawie dotychczasowych przepisów. Tym samym w każdym wypadku, kiedy sprawa, w której toczyło się postępowanie kontrolne, zostanie po wejściu w życie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej przekazana do ponownego rozpatrzenia organowi pierwszej instancji (przez organ drugiej instancji, Wojewódzki Sąd Administracyjny czy Naczelny Sąd Administracyjny), nowy organ – w postaci naczelnika urzędu celno-skarbowego – powinien procedować na podstawie ustawy o kontroli skarbowej, w trybie postępowania kontrolnego. W przypadku zatem, gdy przed wejściem w życie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej zostało wszczęte postępowanie kontrolne, nie ma miejsca na procedowanie w tej sprawie w nowym trybie kontroli celno-skarbowej, która wszak „zastępuje” postępowanie kontrolne.

W obecnym stanie prawnym tożsamy organ, tj. naczelnik urzędu celno-skarbowego, prowadzi więc zarówno postępowanie kontrolne (wszczęte, a niezakończone przed dniem wejścia w życie omawianych przepisów), jak i kontrolę celno-skarbową (wszczętą po tym dniu), a po jej zakończeniu – postępowanie podatkowe. Jednocześnie w ramach kontroli celno-skarbowej co do zasady odwołanie od decyzji wydanej w postępowaniu podatkowym przeprowadzonym po jej zakończeniu (w zakresie prawa podatkowego) możliwe jest do tego samego organu, który ją wydał, tj. do naczelnika urzędu celno-skarbowego. Jednak od decyzji wydanej w wyżej wspomnianym kontynuowanym postępowaniu kontrolnym odwołanie powinno być możliwe nadal do organu wyższej instancji, czyli dyrektora izby administracji skarbowej. Trzeba bowiem zwrócić uwagę, że choć nie powinna znaleźć tu zastosowania ogólna zasada, zgodnie z którą decyzje dyrektora urzędu kontroli skarbowej, dla których termin wniesienia odwołania nie minął przed wejściem w życie omawianych ustaw, wnosi się do dyrektora administracji skarbowej (decyzja w kontynuowanym postępowaniu kontrolnym zostanie bowiem wydana przez naczelnika urzędu celno-skarbowego), to szczególną rolę powinny odegrać w tym przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej modyfikujące przepisy Ordynacji podatkowej. Zgodnie bowiem ze znowelizowanym art. 13 § 1 pkt 1a i pkt 2 lit. a omawianej ustawy naczelnik urzędu celno-skarbowego jako organ odwoławczy działa jedynie w zakresie decyzji wydanej w postępowaniu podatkowym przeprowadzonym po zakończeniu kontroli celno-skarbowej (w zakresie prawa podatkowego); w pozostałych przypadkach to dyrektor izby administracji skarbowej działa jako organ odwoławczy odpowiednio od decyzji naczelnika urzędu skarbowego albo naczelnika urzędu celno-skarbowego. Natomiast jak stanowi dodany do Ordynacji podatkowej w przepisach wprowadzających ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej art. 221a, jedynie odwołanie od decyzji wydanej przez naczelnika urzędu celno-skarbowego w postępowaniu podatkowym przeprowadzonym po kontroli celno-skarbowej (w zakresie prawa podatkowego i dewizowego) rozpatruje ten sam organ podatkowy, stosując odpowiednio przepisy o postępowaniu odwoławczym. Z kolei w przypadku wydania w pierwszej instancji przez naczelnika urzędu celno-

skarbowego decyzji innej niż decyzja, o której mowa powyżej, odwołanie od tej decyzji możliwe jest do dyrektora izby administracji skarbowej właściwego dla kontrolowanego w dniu zakończenia postępowania podatkowego. Mając na uwadze, że w postępowaniu kontrolnym nie mamy do czynienia z prowadzeniem postępowania podatkowego, szczególnie ważny będzie § 3 omawianego przepisu, który stanowi, że jeżeli nie można ustalić właściwego dyrektora izby administracji skarbowej zgodnie z powyższą zasadą, to możliwe jest odwołanie do dyrektora izby administracji skarbowej właściwego ze względu na siedzibę naczelnika urzędu celno-skarbowego, który wydał decyzję.

Reforma już na poziomie intertemporalnym w żadnej mierze nie znosi wielotorowości w ramach systemu kontroli przestrzegania prawa podatkowego. Co więcej, powoduje dalsze rozwarstwienie w tej materii, tworząc sytuację, w której pozostawiając organ w postaci naczelnika urzędu skarbowego jako właściwy do prowadzenia kontroli podatkowej i postępowania podatkowego, wprowadza organ w postaci naczelnika urzędu celno-skarbowego, który oprócz prowadzenia nowej kontroli celno-skarbowej i postępowania podatkowego, a także postępowania odwoławczego w tym zakresie przejął również prowadzenie dotychczasowych postępowań kontrolnych, w których już nie jest właściwy w zakresie postępowania odwoławczego (to zostało bowiem przypisane do dyrektora izby administracji skarbowej, podobnie jak postępowanie odwoławcze od decyzji wydanej w pierwszej instancji przez naczelnika urzędu skarbowego). **W miejsce systemu dualnego powstaje przez reguły intertemporalne system co najmniej troisty – przynajmniej do ostatecznego zakończenia wszelkich postępowań kontrolnych, prowokując wystąpienie wielu praktycznych problemów natury intertemporalnej.**

Kwestię problemową może stanowić przykładowo z pozoru niebudząca wątpliwości zasada, zgodnie z którą jeżeli termin do wniesienia odwołania od decyzji bądź zażalenia na postanowienie dyrektora urzędu kontroli skarbowej nie upłynął przed dniem wejścia w życie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, to środek odwoławczy wnosi się do dyrektora izby administracji skarbowej. Mając na uwadze opóźnienia związane z doręczaniem rozstrzygnięć (decyzji, postanowień), problematyczna mogła być kwestia sformułowania odpowiedniego

pouczenia przez organ wydający decyzję. Organ w chwili nadania decyzji nie ma bowiem pewności, w jakim dniu zostanie ona doręczona, a co za tym idzie – nie zna dokładnego dnia, w którym upłynie termin na złożenie od niej odwołania. W takim przypadku pouczenie powinno mieć charakter alternatywny, tj. wskazywać, do jakiego organu wnieść środek odwoławczy, w zależności od terminu, w którym dokonywane będzie jego wniesienie. Omawiana wyżej zasada była przedmiotem nowelizacji. Ustawa zmieniająca zmodyfikowała ją w ten sposób, że odwołanie od decyzji dyrektora urzędu kontroli skarbowej, dla której termin do wniesienia odwołania nie upłynął przed dniem wejścia w życie omawianej ustawy, wnosi się do właściwego dla kontrolowanego dyrektora izby administracji skarbowej, za pośrednictwem naczelnika urzędu celno-skarbowego mającego siedzibę w tym samym województwie, w którym miał siedzibę dyrektor urzędu kontroli skarbowej. Przed opisaną zmianą wymieniony wyżej przepis wyraźnie wskazywał, że „odwołanie od decyzji dyrektora urzędu kontroli skarbowej wnosi się do dyrektora izby administracji skarbowej, jeżeli termin do wniesienia odwołania od tych decyzji nie upłynął przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy”. Oprócz braku rozwiązania sygnalizowanego problemu intertemporalnego nowelizacja ta dodatkowo skomplikowała zasady wnoszenia środków odwoławczych w okresie przejściowym. Jeśli bowiem strona postępowania kontrolnego otrzymała decyzję 15 lutego 2017 r. (termin wniesienia odwołania upływa 1 marca 2017 r.), to dopiero w dwunastym dniu terminu, śledząc na bieżąco publikacje w Dzienniku Ustaw, dowiedziała się, że odwołanie powinno zostać wniesione za pośrednictwem nowego organu pierwszej instancji. W tym zakresie strona mogłaby stosować się do zawartego w decyzji pouczenia, które nie powinno szkodzić, jednak gdy nie uwzględni ono zmian wprowadzonych ustawą o Krajowej Administracji Skarbowej, takie postępowanie może powodować ryzyko złożenia odwołania do organu już nieistniejącego i potencjalnej konieczności podjęcia działań mających na celu przywrócenie terminu na złożenie odwołania²⁷⁸. Negatywne skutki dla samej

²⁷⁸ J. Zawiejska-Rataj, A. Podsiadły, *Kontrola celno-skarbowa jako instytucja badająca prawidłowość rozliczeń dokonywanych dla celów podatkowych – wszczęcie oraz przebieg kontroli*, „Przegląd Podatkowy” nr 5, 2017, s. 35-44.

strony, której przysługuje środek odwoławczy, łagodzi zasada, zgodnie z którą stronie nie może szkodzić błędne pouczenie co do prawa odwołania albo brak takiego pouczenia. Według orzecznictwa sądów administracyjnych użyty zwrot „nie może szkodzić” należy bowiem rozumieć w ten sposób, że strona nie może ponosić negatywnych konsekwencji wadliwego pouczenia lub jego braku²⁷⁹, a środek prawny wniesiony zgodnie z wadliwym pouczeniem jest skuteczny, jak gdyby został wniesiony zgodnie z prawem²⁸⁰.

Problem powodowało także składanie odwołań w okresie przejściowym, jeszcze przed wejściem w życie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej. Można bowiem przedstawić sytuację, w której termin na odwołanie od decyzji dyrektora urzędu kontroli skarbowej upływa 28 lutego 2017 r., a co za tym idzie – odwołanie od tej decyzji powinno zostać wniesione do dyrektora izby skarbowej, który to organ zostaje zniesiony z dniem 1 marca 2017 r. Zakładając, że odwołanie zostanie prawidłowo nadane w placówce operatora świadczącego pocztowe usługi publiczne na terenie Polski 28 lutego 2017 r., termin na jego wniesienie powinien zostać zachowany. Problemem mogła okazać się jednak kwestia samego doręczenia wspomnianego odwołania. Jeżeli bowiem akt doręczenia nastąpiłby po 1 marca 2017 r., przesyłka mogła okazać się skierowana do nieistniejącego już organu. Nie będzie bowiem istniał adresat (a zatem organ), który mógłby przekazać odwołanie organowi właściwemu do jego rozpoznania, tj. dyrektorowi izby administracji skarbowej, i zawiadomić o tym wnoszącego. **Mimo braku objęcia tak szczególnych sytuacji jak przytoczona powyżej zakresem normowania przepisów przejściowych nie budziły one sporów, które byłyby rozstrzygane w kolejnych latach przez sądy administracyjne.** Zatem nawet gdyby sytuacje problemowe miały miejsce, ze względu na *ratio legis* komentowanych przepisów nowe organy jako kontynuatorzy działalności zniesionych organów najpewniej decydowały się przyjmować pisma skierowane jeszcze do organów zniesionych i prowadzić

²⁷⁹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 13 sierpnia 2004 r. (III SA 3493/03), LEX nr 158029.

²⁸⁰ Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 3 września 2002 r. (SA/RZ 486/01), LEX nr 685400, cyt. za: H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, komentarz do art. 214, dostępny w SIP Legalis.

powierzone im postępowania na podstawie przepisów obowiązujących przed wejściem w życie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej.

Przepisy wprowadzające Krajową Administrację Skarbową przewidują, że w sprawach z zakresu stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznych, wznowienia postępowania, wygaśnięcia, uchylecia lub zmiany decyzji wydanej przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej po dniu wejścia w życie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej właściwym organem będzie Szef Krajowej Administracji Skarbowej, natomiast w sprawach z zakresu stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznych, wznowienia postępowania, wygaśnięcia, uchylecia lub zmiany decyzji wydanej przez dyrektora urzędu kontroli skarbowej po dniu wejścia w życie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej właściwy będzie naczelnik urzędu celno-skarbowego²⁸¹. Abstrahując od wskazanej powyżej regulacji, w sprawach wznowienia postępowania podatkowego, stwierdzenia nieważności, wygaśnięcia, uchylecia lub zmiany decyzji wszczynanych po wejściu w życie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej właściwe są organy, które stały się właściwe w takich sprawach po dniu wejścia w życie tej ustawy, tj. *de facto* każdorazowo organ wprowadzony ustawą o Krajowej Administracji Skarbowej zastępujący organ znoszony. **Należy przy tym zauważyć, że powyższa regulacja może powodować, iż uchylone przepisy ustawy o kontroli skarbowej mogą znaleźć zastosowanie już po ich uchyleniu także w przypadku wznowiania postępowań prowadzonych w trybie przez nie regulowanym, które jako wznowione powinny być prowadzone na podstawie dawnych przepisów.**

Przepisy przejściowe dotyczące Krajowej Administracji Skarbowej obejmują również sprawy i postępowania występujące obok kontroli i postępowań podatkowych, które jednak mają wpływ na ich przebieg. Tak przykładowo wszelkie postępowania i kontrolne przejęte do prowadzenia przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych ze względu na możliwość zastosowania klauzuli o unikaniu opodatkowania i niezakończone przed dniem wejścia w życie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej przejął do

²⁸¹ Por. art. 202 ust. 2 Ustawy przepisami wprowadzającymi Ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej.

prowadzenia Szef Krajowej Administracji Skarbowej. Ponadto przepisy wprowadzające Krajową Administrację Skarbową w istotny sposób modyfikują ustawę z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy²⁸², ustalając właściwość finansowych organów ścigania do prowadzenia postępowania przygotowawczego w zależności od kwalifikacji identyfikowanego czynu²⁸³, w ramach regulacji o charakterze intertemporalnym przewidują przejmowanie postępowań karnych skarbowych będących w toku przez nowe organy Krajowej Administracji Skarbowej (będące finansowymi organami ścigania). Tym samym postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe wszczęte i niezakończone przez inspektorów kontroli skarbowej oraz przez urzędy celne jako finansowe organy postępowania przygotowawczego do dnia wejścia w życie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej przejęli do prowadzenia odpowiednio właściwi naczelnicy urzędów celno-skarbowych. Podobnie w przypadku postępowania w sprawach o przestępstwa lub wykroczenia powszechne prowadzone i niezakończone przez dyrektorów izb celnych, naczelników urzędów celnych oraz inspektorów kontroli skarbowej do dnia wejścia w życie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej przejęli do prowadzenia właściwi naczelnicy urzędów celno-skarbowych. Jest to o tyle istotne, że w ramach naczelnika urzędu celno-skarbowego zagregowane zostały funkcje kontrolne oraz dochodzeniowo-śledcze. **Tym samym nowelizacja wyłącza naczelnika urzędu celno-skarbowego jako organ wiodący w ściganiu, zwalczaniu i wykrywaniu przestępstw, co pokrywa się z założeniami wprowadzenia ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej w tym zakresie.**

Warto także wskazać, że reforma obejmująca wprowadzenie Krajowej Administracji Skarbowej rewolucjonizuje system wydawania interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego. Wszelkie wszczęte i niezakończone przed dniem wejścia w życie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej postępowania interpretacyjne przejął bowiem wyspecjalizowany

²⁸² Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 2137 ze zm.).

²⁸³ Por. art. 48 pkt 8 przepisów wprowadzających ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej.

organ, tj. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, który skupił wszelkie dotychczasowe kompetencje związane z wydawaniem indywidualnych interpretacji podatkowych dotychczas delegowane przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych na poszczególnych dyrektorów izb skarbowych. Natomiast w sprawach zmiany interpretacji indywidualnej lub uchylecia interpretacji indywidualnej i umorzenia postępowania w sprawie, jeżeli w dniu jej wydania istniały przesłanki odmowy wszczęcia postępowania, organem właściwym stał się Szef Krajowej Administracji Skarbowej – zgodnie z przejętymi kompetencjami – w miejsce ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

Omówione regulacje intertemporalne związane z reformą wprowadzającą Krajową Administrację Skarbową z jednej strony wskazują na występowanie szerokiego zakresu problemów przejściowych związanych z przemodelowaniem struktury organów podatkowych oraz procedur, na podstawie których one działają. Z drugiej strony **uwidaczniają dotychczasowy brak spójności pojęciowej i funkcjonalnej w ramach obowiązujących procedur kontrolnych**. Przepisy regulujące funkcjonowanie Krajowej Administracji Skarbowej w żadnej mierze nie likwidują zatem niejednorodności procedur działania organów podatkowych, zwłaszcza w realizowaniu zadań z zakresu kontroli przestrzegania prawa podatkowego. Co więcej, nowelizacja **do wspomnianej już cechy dualizmu czy wielotorowości systemu kontroli zdaje się dokładać kolejne warstwy, komplikując tym samym jego funkcjonowanie**. Dla lepszej oceny tego zjawiska konieczne jest jednak przeanalizowanie przepisów regulujących prowadzenie kontroli celno-skarbowej oraz zestawienie jej z dotychczas obowiązującymi procedurami kontrolnymi.

3. Wszczęcie i prowadzenie kontroli celno-skarbowej

3.1. Zakres przedmiotowy oraz podmiotowy

Przez wskazaną wcześniej zasadę kontynuacji omawiana reforma spowodowała, że ten sam organ, tj. naczelnik urzędu celno-skarbowego, może prowadzić (nawet wobec tego samego podmiotu) nową procedurę – kontrolę celno-skarbową, a po jej zakończeniu postępowanie podatkowe, i jednocześnie

kontynuować wszczęte przed wejściem w życie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej postępowanie kontrolne realizowane na podstawie uchylonych przepisów ustawy o kontroli skarbowej. Wprowadzone regulacje nie znoszą przy tym obecnej w porządku prawnym kontroli podatkowej funkcjonującej wcześniej niezależnie, obok postępowania kontrolnego. By odpowiedzieć na pytanie, czy kontrola celno-skarbowa spełnia założenia przyjęte przed wdrożeniem tej procedury, konieczne jest omówienie jej przebiegu, ze szczególnym uwzględnieniem różnic w zastosowanych rozwiązaniach względem kontroli podatkowej czy postępowania kontrolnego. W dalszych rozważaniach pozwoli to na ocenę, jak zreformowanie systemu kontroli wpływa na prawa i obowiązki organu oraz kontrolowanego podmiotu.

Kontrola celno-skarbowa ma stanowić procedurę o charakterze szczególnym, nastawioną na wykrywanie i zwalczanie nieprawidłowości na wielką skalę, tj. w sytuacjach, gdy rozmiary, złożoność i stopień oddziaływania występujących uchybień w istotny sposób wpływają na system bezpieczeństwa finansowego państwa. Tym niemniej nadal, jak w przypadku obowiązującej uprzednio regulacji dotyczącej postępowania kontrolnego, nie ma **wyraźnie określonego zakresu przedmiotowego czy podmiotowego, który pozwalałby na odróżnienie zakresu zastosowania poszczególnych trybów kontroli**. W ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej jedynie art. 58 zdaje się określać swego rodzaju ramy dla ograniczenia podmiotowego i przedmiotowego zakresu kontroli celno-skarbowej zgodnie z założeniami zawartymi w przytaczanym uzasadnieniu ustawy, stanowi bowiem, że kontrole celno-skarbowe, inne niż kontrole losowe lub wynikające z przepisów prawa, powinny uwzględniać ryzyko wystąpienia nieprawidłowości (rozumiane jako prawdopodobieństwo i skutki wystąpienia naruszenia przepisów prawa) oraz ustalenie i ocenę środków niezbędnych do jego ograniczania.

Ta ogólna regulacja nie daje jednak żadnych gwarancji procesowych ani nie zapewnia podmiotowi, który może podlegać kontroli, jakichkolwiek informacji w kwestii możliwości zastosowania wobec niego danej procedury. W tym kontekście za utrzymany należy uznać stan rzeczy z czasu obowiązywania regulacji w zakresie postępowania kontrolnego. **Ta cecha**

systemu nadal godzi w konstytucyjną zasadę równości, gdyż wybór procedury kontrolnej nie jest w żadnym stopniu uzależniony od cech określanych mianem relewantnych, istotnych²⁸⁴. W tym kontekście należy mieć także na uwadze, że zakres przedmiotowy kontroli celno-skarbowej jest zakreślony niezwykle szeroko. Ma to swoje źródło w swego rodzaju skumulowaniu w jednym organie, tj. u naczelnika urzędu celno-skarbowego, dotychczasowych kompetencji naczelników urzędów celnych oraz dyrektorów urzędów kontroli skarbowej (zniesionych wraz z wejściem w życie przepisów wprowadzających ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej). Zakres ten obejmuje kilkanaście różnych kategorii, w tym przestrzeganie przepisów: prawa podatkowego (w rozumieniu art. 3 pkt 2 Ordynacji podatkowej); prawa celnego oraz innych przepisów związanych z przywozem i wywozem towarów w obrocie między obszarem celnym Unii Europejskiej a państwami trzecimi, w szczególności przepisów dotyczących towarów objętych ograniczeniami lub zakazami; regulujących urządzenie i prowadzenie gier hazardowych, o których mowa w ustawie z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych²⁸⁵, a także zgodność tej działalności ze zgłoszeniem, udzieloną koncesją lub zezwoleniem oraz zatwierdzonym regulaminem; oraz transport drogowy na zasadach określonych w przepisach odrębnych czy produkcję i obrót automatami do gier hazardowych.

Tym samym zakres przedmiotowy kontroli celno-skarbowej, określony w art. 54 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, został oparty na do tej pory obowiązujących regulacjach zawartych w ustawie o kontroli skarbowej oraz w ustawie o Służbie Celnej²⁸⁶. Z uwagi na rozległy i specyficzny charakter zagadnień podlegających badaniu w ramach kontroli celno-skarbowej w dalszej części analiza zostanie oparta głównie na jej przebiegu w przypadku kontroli przestrzegania przepisów prawa podatkowego w rozumieniu art. 3 pkt 2 Ordynacji podatkowej. **Istotne jest przy tym jednak, że przebieg kontroli celno-skarbowej różni się w zależności od tego, jaki zakres przedmiotowy**

²⁸⁴ I. Bernatek-Zagula, *Konstytucyjna zasada równości...*, op. cit., s. 73-90.

²⁸⁵ Ustawa z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych (t.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 2094).

²⁸⁶ Uzasadnienie do projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, druk sejmowy nr 826, s. 50.

ona obejmuje. Stąd kontrola celno-skarbowa w zakresie prawa podatkowego obejmuje zupełnie inne rozwiązania procesowe niż kontrola celno-skarbowa prowadzona w zakresie przykładowo prawa celnego. **Pogłębia to zjawisko wielotorowości i wzmaga proceduralny brak spójności w zakresie systemu kontroli.** Oprócz pozostawionej w obrocie kontroli podatkowej i kontynuowanych postępowań kontrolnych została bowiem wprowadzona kontrola celno-skarbowa, która występuje w dwóch formach, znacząco różniących się przebiegiem procedury. **Zakres podmiotowy kontroli celno-skarbowej został natomiast sformułowany bardzo szeroko i należy uznać, że obejmuje on w zasadzie wszystkie podmioty, które zostały zobowiązane do przestrzegania przepisów prawa znajdujących się w przedmiotowym zakresie kontroli celno-skarbowej. Nie jest to zatem procedura, której stosowanie byłoby w jakikolwiek sposób ograniczone podmiotowo.**

Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej zawiera także ogólną zasadę, zgodnie z którą każdy naczelnik urzędu celno-skarbowego może wykonywać kontrolę celno-skarbową na całym terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, niezależnie od siedziby kontrolowanego. **Brak zatem w kontroli celno-skarbowej klasycznej instytucji właściwości miejscowej.** Rozwiązanie to ma służyć usprawnieniu oraz przyspieszeniu czynności kontrolnych, a także maksymalnemu wykorzystaniu potencjału organu. Omawianą regulację uzasadnia się również potrzebą eliminacji problemów związanych z ustalaniem organu właściwego do przeprowadzania kontroli oraz utrudnianiem prowadzenia kontroli poprzez zmianę siedziby, miejsca zamieszkania lub miejsca prowadzenia działalności gospodarczej. Dotychczas w odniesieniu do postępowania kontrolnego Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej mógł udzielić Zastępcy Dyrektora Departamentu Kontroli Skarbowej w Ministerstwie Finansów upoważnienia do wyznaczania dyrektora urzędu kontroli skarbowej właściwego do wszczęcia i przeprowadzenia postępowania kontrolnego, także poza właściwością miejscową dyrektora urzędu kontroli skarbowej²⁸⁷. Abstrahując

²⁸⁷ Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6 marca 2017 r., sygn. akt I FPS 7/16, SIP LEX nr 2237327.

zatem od wskazanego uzasadnienia dla wprowadzonej powyżej regulacji, *de facto* uchwalone przepisy powodują skrócenie drogi formalnej prowadzącej do wszczęcia czynności kontrolnych przez organ inny niż działający na terenie, na którym podatnik ma swoją siedzibę. W miejsce stosownego upoważnienia, które mogło stanowić element wewnętrznej kontroli niepozwalającej na podjęcie postępowania kontrolnego przez dwa organy u jednego przedsiębiorcy (co oczywiście w warstwie normatywnej było możliwe), ustawodawca zapewnia, że w ramach koordynacji kontroli wykonywanych przez naczelników urzędów celno-skarbowych Szef Krajowej Administracji Skarbowej czuwa nad ograniczeniem do minimum zjawiska podejmowania działań kontrolnych przez kilka organów Krajowej Administracji Skarbowej wobec tego samego podmiotu. **Brak uregulowania właściwości miejscowej w ramach procedury kontroli nie pozostaje jednak obojętny dla przebiegu procedury kontrolnej i w istotny sposób wpływa na prawa i obowiązki podmiotu kontrolowanego. Zakres tego wpływu będzie jednak przedmiotem dalszych rozważań w ramach analizy pozycji podmiotu kontrolowanego.**

3.2. Wszczywanie kontroli celno-skarbowej

Zgodnie z art. 62 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej wszczęcie kontroli celno-skarbowej następuje z urzędu, na podstawie upoważnienia do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej udzielonego kontrolującemu, przy czym datą wszczęcia kontroli celno-skarbowej jest dzień doręczenia tego upoważnienia kontrolowanemu. Zrezygnowano przy tym z instytucji zawiadomienia kontrolowanego o zamiarze wszczęcia kontroli, która przez ponad 10 lat funkcjonowania zdążyła się już zakorzenić w systemie kontroli w ramach prawa podatkowego, a dodatkowo jest nadal stosowana w przypadku kontroli podatkowej – i odpowiednio miała zastosowanie także na gruncie postępowania kontrolnego. Podatnik nie otrzymuje zatem wcześniejszej informacji o tym, że będzie wobec niego prowadzona kontrola celno-skarbowa. **W przypadku kontroli podatkowej oraz postępowania kontrolnego ich wszczęcie bez stosownego zawiadomienia mogło być zrealizowane jedynie**

w wyjątkowych, określonych wprost w ustawie przypadkach. W samej Ordynacji podatkowej określono katalog sytuacji, w których organ podatkowy może wszcząć kontrolę podatkową bez konieczności zawiadomienia podatnika o zamiarze podjęcia tej czynności, w stosunku do których doktryna podkreśla, że rezygnacja z tej czynności może wynikać z potrzeby ochrony istotnych źródeł dochodów budżetu państwa, istnienia poważnych wątpliwości co do rzetelności działań podejmowanych przez podatników, szczególnego rodzaju działalności którego w klasycznym trybie z doręczeniem zawiadomienia nie sposób byłoby skontrolować²⁸⁸. Rezygnacja z rozwiązania, zgodnie z którym rozpoczęcie procedury kontrolnej poprzedzone jest stosownym zawiadomieniem, rozpoczynającym okres do jej wszczęcia, w którym kontrolowany może przygotować się do mającej się rozpocząć kontroli czy skorygować deklarację za okres, dla którego prawo to zostanie wyłączone wraz z wszczęciem danej procedury kontrolnej – powinno być rozpatrywane jako regulacja o charakterze sankcyjnym²⁸⁹.

Przy stosowaniu zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej właściwy organ każdorazowo zawiadamia także podmiot o prawie złożenia korekty deklaracji przed wszczęciem kontroli podatkowej (w stanie prawnym przed 1 marca 2017 r. obowiązek ten dotyczył również postępowania kontrolnego). Tym samym podmiot, który ma zostać poddany badaniu, może w terminie co najmniej siedmiu dni (do wszczęcia procedury, w toku której prawo do dokonania korekty jest zawieszony) skorygować deklarację w zakresie objętym danym postępowaniem. Badany podmiot nie może jednak skorzystać z tego prawa w każdym przypadku, kiedy ustawa wyłącza obowiązek zawiadomienia – co stanowi swego rodzaju element sankcyjny tego rozwiązania. **Nie przewidując instytucji zawiadomienia, przepisy ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej umożliwiają jednak kontrolowanemu w zakresie objętym daną kontrolą celno-skarbową inicjalne skorygowanie deklaracji w terminie 14 dni od dnia doręczenia upoważnienia do kontroli (tj. od**

²⁸⁸ L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa...*, op. cit., s. 1552 i n.

²⁸⁹ S. Babiarz, B. Dauter i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. X, Wolters Kluwer, Warszawa 2017, s. 1395 i n.

wszczęcia kontroli celno-skarbowej). W uzasadnieniu do ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej wskazuje się, że regulacja ta stanowi przeciwieństwo rozwiązań, które przewidują, że na czas prowadzenia kontroli prawo do korekty zostaje zawieszane. Mając jednak na uwadze, że co do zasady po upływie wskazanego terminu prawo do korekty pozostaje zawieszane aż do momentu doręczenia kontrolowanemu wyniku kontroli (kończącego kontrolę celno-skarbową), należy ją rozumieć raczej jako odpowiednik prawa do korekty deklaracji w okresie między zawiadomieniem o wszczęciu kontroli podatkowej a jej wszczęciem, o tyle jednak korzystniejszy, że nie przewiduje się od niego wyjątków²⁹⁰. Warto jednak wskazać, że **w obecnym stanie prawnym występowanie prawa do inicjalnej korekty deklaracji w ramach procedur kontrolnych oraz jego zakres mogą zależeć wyłącznie od dowolnej decyzji aparatu państwa co do tego, który z organów dokona wszczęcia kontroli u konkretnego podmiotu.**

W ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej przewiduje się także tryb wszczęcia kontroli celno-skarbowej na podstawie okazywanej legitymacji służbowej. Możliwe jest to w przypadku, gdy nie są przestrzegane przepisy oraz gdy okoliczności faktyczne uzasadniają niezwłoczne przeprowadzenie kontroli celno-skarbowej. Należy jednak podkreślić, że wszczęcie kontroli celno-skarbowej w tym trybie nie narusza prawa podmiotu kontrolowanego do inicjalnej korekty deklaracji. Prawo to zostało bowiem powiązane z momentem doręczenia upoważnienia do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej, z kolei poprzez sformułowane w ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej odesłanie do odpowiedniego stosowania przepisów Ordynacji podatkowej – w przypadku wszczęcia kontroli celno-skarbowej „na legitymację” – na kontrolującym nadal spoczywa obowiązek dostarczenia upoważnienia do kontroli (niezwłocznie, nie później jednak niż trzy dni). Na marginesie należy dodać, że dokumenty z czynności kontrolnych dokonanych z naruszeniem tego obowiązku nie mogą stanowić dowodu w postępowaniu podatkowym. Posłużenie się przez ustawodawcę zwrotem „dokumenty” świadczy o wyłączeniu z katalogu dowodów

²⁹⁰ J. Zawiejska-Rataj, A. Podsiadły, *Kontrola celno-skarbowa...*, op. cit., s. 35-44.

jedynie dokumentów sporządzonych w trakcie bezprawnie prowadzonej kontroli. Tym samym wskazuje się, że wspomnianymi dokumentami będą m.in. protokół przesłuchania świadka czy protokół zatrzymania rzeczy, z kolei dokumentu wyłączonego z kategorii dowodów w określonej sytuacji nie będą stanowić zatrzymane u kontrolowanego dokumenty wytworzone przez niego lub jego pracowników²⁹¹.

3.3. Prowadzenie kontroli celno-skarbowej

Kontrola celno-skarbowa jako procedura zastępująca w ramach systemu postępowanie kontrolne w dużej mierze czerpie z rozwiązań wypracowanych podczas dotychczasowego rozwoju procedur kontrolnych. Tym niemniej, środki zastosowane w kontroli celno-skarbowej znacząco odbiegają od nawet podstawowych zasad dotyczących przebiegu kontroli podatkowej oraz postępowania kontrolnego. Niezbędne jest zatem przytoczenie podstawowych zagadnień z zakresu prowadzenia kontroli celno-skarbowej, takich jak: miejsce i czas wykonywania czynności kontrolnych czy specyficzne prawa i obowiązki kontrolujących oraz kontrolowanych podmiotów.

Kontrola celno-skarbowa daje organowi dużą swobodę w zakresie miejsca wykonywania czynności kontrolnych. Mogą one być wykonywane w urzędzie celno-skarbowym, w siedzibie kontrolowanego, w miejscu prowadzenia lub przechowywania ksiąg podatkowych oraz w każdym innym miejscu związanym z prowadzoną przez kontrolowanego działalnością, w tym w lokalu mieszkalnym lub w miejscach, w których mogą znajdować się urządzenia, towary lub dokumenty dotyczące tych urządzeń, towarów lub czynności podlegających kontroli, poza tym czynności kontrolne mogą być również wykonywane w innych urzędach obsługujących organy Krajowej Administracji Skarbowej. Miejsce prowadzenia czynności kontrolnych w ramach kontroli celno-skarbowej

²⁹¹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 maja 2010 r., sygn. akt I FSK 885/09, LEX nr 594271; A. Sędkowska, Art. 13, [w:] K. Kandut, A. Sędkowska (red.), *Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz*, LexisNexis, Warszawa 2014, dostępny w SIP LEX, i wskazany tam wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 4 lutego 2009 r., sygn. akt I SA/Sz 357/08, SIP LEX.

sformułowane zostało bardzo szeroko, zapewniając organowi dużą swobodę w prowadzeniu kontroli. W przypadku kontroli podatkowych prowadzonych na podstawie Ordynacji podatkowej przyjęto natomiast zasadę, że miejscem prowadzenia czynności kontrolnych może być zarówno siedziba kontrolowanego, jak i inne miejsce, **jeżeli jest w nim przechowywana dokumentacja lub ma ono związek z jego działalnością** (art. 59 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej). Ponadto miejscem, w którym dokonuje się kontroli podatkowej, może być lokal mieszkalny, gdy działalność prowadzona jest w takim lokalu. Odstępstwo od prowadzenia kontroli podatkowej poza siedzibą kontrolowanego możliwe jest jedynie wówczas, gdy księgi podatkowe są prowadzone bądź przechowywane poza siedzibą kontrolowanego, a ich udostępnienie w jego siedzibie bądź miejscu związanym z prowadzoną działalnością może do pewnego stopnia utrudniać prowadzenie przez kontrolowanego bieżącej działalności. Co więcej, kontrola podatkowa lub poszczególne czynności kontrolne mogą za zgodą kontrolowanego być przeprowadzone w siedzibie organu kontrolującego, jeżeli przyczyni się to do usprawnienia kontroli bądź jeżeli kontrolowany zrezygnował z uczestnictwa w czynnościach kontrolnych.

W przepisach dotyczących kontroli podatkowej obecne jest również zastrzeżenie, że może być ona prowadzona w godzinach prowadzenia działalności przez kontrolowany podmiot, a w razie skrócenia w toku kontroli czasu prowadzenia działalności – przez osiem godzin dziennie. W przypadku kontroli celno-skarbowej stosowanie tej regulacji zostało wprost wyłączone. **Nie ma zatem regulacji ograniczającej dobowy wymiar czasu prowadzenia kontroli celno-skarbowej. Co więcej, w kontroli celno-skarbowej, podobnie jak w postępowaniu kontrolnym, a w przeciwieństwie do kontroli podatkowej, wyłączone zostało stosowanie chroniących kontrolowanego regulacji ustawy o swobodzie działalności gospodarczej (zastąpionej przez ustawę Prawo przedsiębiorców), na przykład w zakresie ograniczenia czasu prowadzenia kontroli (dni w roku).** Co istotne, w przypadku postępowania kontrolnego brak tego typu ograniczeń uzasadniano odmiennym charakterem tej procedury, która mogła być uznawana za typ postępowania jurysdykcyjnego, zbliżonym do postępowania podatkowego. Brak tego typu argumentów w

odniesieniu do kontroli celno-skarbowej, której charakter zbliżony został do kontroli (z zachowaniem jednak pewnych elementów władczych), skłonił najpewniej ustawodawcę do wyłączenia stosowania dla tej procedury regulacji gwarancyjnych. **Stąd w obrocie funkcjonują obecnie dwa rodzaje kontroli, z których jedynie do jednej, tj. do kontroli podatkowej, zastosowanie znajdują regulacje chroniące kontrolowanego będącego przedsiębiorcą.** Kontrola celno-skarbowa powinna – zgodnie z art. 63 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej – zostać zakończona bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie trzech miesięcy od dnia jej wszczęcia. Organ może natomiast przedłużać termin zakończenia kontroli przez zawiadomienie kontrolowanego o niezakończeniu kontroli celno-skarbowej we właściwym terminie i wskazanie nowego terminu jej zakończenia.

Z powyższą regulacją korespondują także szeroko zakrojone obowiązki podmiotu kontrolowanego w procedurze kontroli celno-skarbowej, obejmujące m.in.:

- zapewnianie warunków do wykonywania czynności kontrolnych, w tym (w miarę posiadanych możliwości) samodzielnego pomieszczenia odpowiedniego do rodzaju wykonywanych czynności i miejsca do przechowywania dokumentów;
- udostępnianie w niezbędnym zakresie środków łączności, a także innych urządzeń technicznych, jeżeli są one niezbędne do wykonania kontroli celno-skarbowej;
- umożliwianie, nieodpłatnie, sporządzania kopii i szkiców, filmowania i fotografowania oraz dokonywania nagrań dźwiękowych.

W uzasadnieniu do ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej wskazuje się, że powyższa regulacja stanowi zintegrowanie obowiązków wynikających z dotychczas obowiązujących przepisów dla kontroli wykonywanych przez Służbę Celną, pracowników urzędów skarbowych oraz organy kontroli skarbowej, jednak należy pamiętać, że w odniesieniu do kontroli podatkowej oraz postępowania kontrolnego katalog ten został wyraźnie rozszerzony. Generalnie pozyskiwanie informacji w ramach kontroli celno-skarbowej zostało uproszczone i

odformalizowane w stosunku do innych procedur²⁹². W kontekście natomiast omawianej dowolności miejsca prowadzenia czynności należy wskazać, że kontrolujący są uprawnieni do wstępu na teren kontrolowanego oraz poruszania się po tym terenie na podstawie legitymacji służbowej bez potrzeby uzyskiwania przepustki oraz nie podlegają rewizji osobistej przewidzianej w regulacjach wewnętrznych tej jednostki. Natomiast obowiązek udostępniania pomieszczenia kontrolującemu, w braku obowiązywania gwarancji związanych z terminem zakończenia kontroli czy dziennego limitu czasu trwania kontroli, może być w praktyce uciążliwy w toku prowadzonej działalności gospodarczej.

Przed omówieniem przebiegu postępowania dowodowego w ramach kontroli celno-skarbowej należy zwrócić uwagę na specyficzny element tej procedury, czyli to, że w jej toku rozgraniczenie w sposobie zaszeregowania osób dokonujących czynności kontrolnych w istotny sposób wpływa na przysługujące im uprawnienia. Szersze kompetencje posiadają bowiem **członkowie Służby Celno-Skarbowej, jako jednolitej i umundurowanej formacji, tj. funkcjonariusze**. Węższy zakres uprawnień, wciąż pozwalający na prowadzenie czynności kontrolnych, oraz mimo wszystko rozszerzony w stosunku do dotychczasowych uprawnień przysługujących w toku postępowania kontrolnego mają pracownicy będący **członkami korpusu służby cywilnej Krajowej Administracji Skarbowej**. Tym samym funkcjonariusze w ramach kontroli celno-skarbowej są uprawnieni m.in. do przeprowadzania **rewizji towarów, wyrobów i środków przewozowych, w tym z użyciem urządzeń technicznych i psów służbowych, przeszukania osób czy kontroli przesyłek pocztowych**. Daleko idąca ingerencja wskazanych środków w podstawowe swobody kontrolowanego sugeruje, że powinny być one stosowane w sytuacjach wyjątkowych, wymagających większej represji wobec badanego podmiotu. Status osoby prowadzącej czynności kontrolne rzutuje zatem na prawa i obowiązki podmiotu kontrolowanego. Należałoby jednak zakładać, że osoby posiadające status funkcjonariusza będą kierowane do prowadzenia spraw, które wymagają tych specjalnych uprawnień.

²⁹² D. Strzelec, *Gromadzenie informacji podatkowych przez organy Krajowej Administracji Skarbowej*, „Przegląd Podatkowy” nr 5, 2017, s. 24-34.

Do prowadzenia w toku kontroli celno-skarbowej postępowania dowodowego stosuje się odpowiednio szereg regulacji zawartych w Ordynacji podatkowej, z pewnymi jednak wyłączeniami, które zostały odrębnie uregulowane w ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej. Podobne zastosowanie znajdują też regulacje dotyczące zasad prowadzenia postępowania, pojęcia strony, pełnomocnictw, doręczeń, wezwań, akt, postanowień, zażaleń czy odsetek za zwłokę, a także tajemnicy skarbowej. W dalszej części zostaną zatem omówione głównie te cechy kontroli celno-skarbowej, które wpływają na jej charakter oraz odróżniają ją od innych procedur kontrolnych.

Uprawnienia kontrolujących w ramach kontroli celno-skarbowej obejmują dotychczasowe kompetencje zawarte także w regulacji dotyczącej kontroli podatkowej oraz postępowania kontrolnego. Zostały one jednak w pewnym stopniu rozszerzone i zmodyfikowane. Kontrolującym przyznano bowiem uprawnienia szczególne, które często stanowią *novum* dla procedur badania rozliczeń dokonywanych dla celów podatkowych. Kontrolujący zachowują w ramach omawianej procedury prawo do dokonywania oględzin, zasięgania opinii biegłych, zabezpieczania zebranych dowodów czy żądania złożenia wyjaśnień dotyczących przedmiotu kontroli celno-skarbowej oraz sporządzania szkiców, kopiowania, filmowania, fotografowania oraz dokonywania nagrań dźwiękowych. Podobnie ze wszystkich czynności istotnych dla sprawy sporządza się protokół. Oprócz tego, że kontrolujący mają prawo żądania udostępniania akt, ewidencji, ksiąg i wszelkiego rodzaju dokumentów związanych z przedmiotem kontroli celno-skarbowej oraz do sporządzania z nich odpisów, kopii, wyciągów, notatek, wydruków i udokumentowanego pobierania danych w formie elektronicznej, prawo to zostało w istotny sposób rozszerzone, gdyż **żądanie to może dotyczyć akt, ksiąg i wszelkiego rodzaju dokumentów związanych z przedmiotem kontroli, także za okres inny niż okres objęty kontrolą, jeżeli nie upłynął jeszcze termin ich przechowywania przewidziany w odrębnych przepisach.** Wobec tego przedmiotowy zakres kontroli, wyznaczony badanym zagadnieniem oraz okresem wskazanym w upoważnieniu do przeprowadzenia kontroli, nie określa w sposób sztywny okresu, za który kontrolujący mogą żądać dokumentów w ramach kontroli celno-skarbowej. Dokument, o którego

przekazanie zwrócić się kontrolujący, musi być jednak „związany z przedmiotem kontroli”. Tym samym prawo żądania dokumentacji powinno ograniczać się do tych dowodów, których treść lub skutki z nich wynikające odnoszą się do okresu badanego w ramach danej kontroli celno-skarbowej. Ponadto w kontroli celno-skarbowej przyznano kontrolującym uprawnienie do **przeszukiwania lokali (również mieszkalnych), innych pomieszczeń i miejsc oraz rzeczy, w tym z użyciem urządzeń technicznych.**

Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej zawiera także szczególne regulacje w zakresie przesłuchiwanie świadków lub kontrolowanego na odległość, przy użyciu urządzeń technicznych, umożliwiających przeprowadzenie tej czynności z jednoczesnym bezpośrednim przekazem obrazu i dźwięku. Zgodnie z uzasadnieniem do ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej ten sposób przesłuchania może znaleźć zastosowanie w szczególności w sytuacji przebywania świadka lub kontrolowanego poza siedzibą organu prowadzącego kontrolę. Przebieg takiej czynności powinien być utrwalany za pomocą urządzenia rejestrującego obraz i dźwięk, a w jej przeprowadzeniu powinna brać udział osoba zatrudniona lub funkcjonariusz pełniący służbę w jednostce organizacyjnej Krajowej Administracji Skarbowej właściwej dla miejscowości, w której kontrolowany lub świadek przebywa. Pomimo utrwalania czynności na nośniku elektronicznym sporządza się z niej protokół, którego treść jest ograniczona do zapisu najbardziej istotnych oświadczeń osób biorących w niej udział. Zapisy obrazu i dźwięku stanowią natomiast załączniki do tego protokołu. Kontrolowany ma przy tym prawo otrzymać kopię sporządzonego zapisu dźwięku lub obrazu, jednak prawo to jest realizowane na jego koszt.

Oprócz tego, że nałożone na kontrolowanego obowiązki w zasadzie odpowiadają w dużej mierze omówionym uprawnieniom kontrolujących, w pewnych kwestiach mogą one wyznaczać zakres żądań, które kontrolujący mogą formułować wobec badanego podmiotu. Przykładowo, zarówno kontrolowany, jak i jego pracownik, osoba współdziałająca z kontrolowanym, podmiot prowadzący lub przechowujący księgi podatkowe lub dokumenty oraz osoba wykonująca czynności podlegające kontroli celno-skarbowej są

obowiązani, oprócz udzielania wyjaśnień i przekazywania żądanej dokumentacji, udzielać niezbędnej pomocy technicznej, jeżeli dokumenty lub ewidencje będące przedmiotem kontroli celno-skarbowej zostały sporządzone z zastosowaniem technik elektronicznego przetwarzania danych. Ustawodawca dopuszcza zatem sytuację, w której kontrolowany, znając specyfikę oraz technikę prowadzenia ksiąg, będzie udzielać w tym zakresie pomocy kontrolującemu, którzy mogą nie posiadać specjalnej wiedzy w tym obszarze.

W kontekście prowadzonych przez organy podatkowe postępowań i kontroli na uwagę zasługuje także kompleksowe uregulowanie w ramach ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej szczególnych uprawnień jej organów oraz funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej przysługujących w ramach **działań dochodzeniowo-śledczych**. Chociaż w samym uzasadnieniu do ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej wskazuje się, że jej przepisy nie przewidują rozszerzenia przedmiotowego zakresu uprawnień Służby Celno-Skarbowej związanych z ograniczeniem praw i wolności obywatelskich i nie mają za cel zwiększenia represyjności aparatu skarbowego, ich treść może stać się szczególnie istotna dla przebiegu kontroli celno-skarbowej, bowiem już w tym samym uzasadnieniu do projektu ustawy mówi się także o **możliwości przekazywania zgromadzonego w trakcie wykonywania czynności operacyjno-rozpoznawczych materiału dowodowego m.in. do kontroli**. Uprawnienia organu w tym zakresie mogą być zatem przenoszone na grunt postępowania dowodowego prowadzonego na potrzeby kontroli.

Należy zatem zwrócić uwagę, jak szeroko zakrojone są uprawnienia organów Krajowej Administracji Skarbowej w ramach **kontroli operacyjnej, która umożliwi na przykład uzyskiwanie i utrwalanie: treści rozmów prowadzonych przy użyciu środków technicznych, obrazu lub dźwięku osób, korespondencji, w tym korespondencji prowadzonej za pomocą środków komunikacji elektronicznej, danych zawartych w informatycznych nośnikach danych czy uzyskiwanie dostępu i kontroli zawartości przesyłek**. Ponadto umożliwia: **prowadzenie obserwacji, niejawne nadzorowanie wytwarzania, przemieszczania i przechowywania przedmiotów przestępstwa oraz obrotu nimi, dokonywanie kontrolowanego zakupu czy**

przyjęcia lub wręczenia korzyści majątkowej. Te uprawnienia są dodatkowo rozszerzone w przypadku funkcjonariuszy o chociażby **zatrzymywanie i przeszukiwanie osób, zatrzymywanie rzeczy oraz przeszukiwanie lokali mieszkalnych, pomieszczeń i innych miejsc, bagażu, ładunku, środków transportu i statków czy o stosowanie broni i środków przymusu bezpośredniego.**

W ramach przepisów dotyczących postępowania z danymi i materiałami uzyskanymi zwłaszcza w toku czynności operacyjno-rozpoznawczych wskazuje się, iż wszelkie materiały uzyskane w ich toku, które zawierają informacje mające znaczenie dla kontroli celno-skarbowej, postępowania podatkowego, postępowania w sprawach celnych lub postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe oraz przestępstwa, są przekazywane właściwemu miejscowo organowi Krajowej Administracji Skarbowej. O ile zatem tak określone środki powinny przysługiwać organom w sprawach nakierowanych na zwalczanie przestępczości podatkowej, istnieje możliwość przenoszenia uprawnień związanych *stricto* z wykonywaniem funkcji organów ścigania na grunt procedur stosowanych przez organy Krajowej Administracji Skarbowej, a mających na celu kontrolę przestrzegania prawa podatkowego.

Ponadto należy wskazać na uprawnienia, które organy Krajowej Administracji Skarbowej mogą realizować w procedurach ubocznych²⁹³ do kontroli celno-skarbowej. W toku kontroli celno-skarbowej naczelnik urzędu celno-skarbowego może także w ramach tzw. kontroli krzyżowej wystąpić do kontrahentów kontrolowanego o:

- udostępnienie dokumentów związanych z dostawą towaru lub usługi, w zakresie objętym kontrolą celno-skarbową u kontrolowanego, w celu sprawdzenia ich prawidłowości i rzetelności;
- przekazanie, za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznym nośniku danych, wyciągu z ksiąg podatkowych i dowodów

²⁹³ Tutaj jako: wypadkowe, pomocnicze, akcesoryjne, akcydentalne. Zob. R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Stan obecny i kierunki zmian*, Temida 2, Białystok 2015, s. 215; G. Łaszczyca, *Postanowienie administracyjne w ogólnym postępowaniu administracyjnym*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2011, s. 306.

księgowych zapisanego w postaci elektronicznej odpowiadającej stosownej strukturze logicznej (tzw. jednolity plik kontrolny), jeżeli kontrahent podatnika prowadzi księgi podatkowe przy użyciu programów komputerowych;

- udzielenie wyjaśnień związanych z dostawą towaru lub usługi w zakresie objętym kontrolą celno-skarbową.

Należy mieć przy tym na uwadze, że za kontrahentów podmiotu badanego uważa się także wszystkie podmioty prowadzące działalność gospodarczą w okresie objętym kontrolą celno-skarbową uczestniczące w dostawie tego samego towaru lub tej samej usługi, będące zarówno dostawcami, jak i nabywcami biorącymi udział pośrednio lub bezpośrednio w dostawie towaru lub usługi. Tym samym wskazane wyżej uprawnienia będą odnosić się do **wszystkich podmiotów danego łańcucha obrotu towarem, gdy w stosunku do jednego z nich została wszczęta kontrola celno-skarbowa.**

Zgodnie z art. 80 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej w ramach kontroli celno-skarbowej naczelnikowi urzędu celno-skarbowego przysługuje prawo do **zabezpieczenia zobowiązania podatkowego oraz należności celnych na majątku kontrolowanego w drodze decyzji.** W zakresie zasad stosowania tego środka oraz jego wykonania odpowiednio stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej. Wyłączono z tego jedynie obowiązek wydania postanowienia o wszczęciu tego postępowania oraz doręczenia go stronie. Jest to natomiast o tyle istotne uprawnienie, że daje organowi prowadzącemu kontrolę celno-skarbową prawo do zabezpieczenia zidentyfikowanych zobowiązań. Nie czyni to jednak z naczelnika urzędu celno-skarbowego organu egzekucyjnego w tym zakresie. Wykonanie wydanej przez ten organ decyzji zabezpieczającej zawsze spoczywa na naczelniku urzędu skarbowego właściwym dla kontrolowanego w dniu wydania decyzji. Uprawnienie to jest istotne również z perspektywy wpływu ewentualnego zabezpieczenia na termin przedawnienia

zobowiązania podatkowego ze względu na możliwość przerwania jego biegu wskutek zastosowania środków egzekucyjnych²⁹⁴.

Regulacja dotycząca prowadzenia kontroli celno-skarbowej stanowi o sklasyfikowaniu jej jako procedury „twardej”, która w porównaniu do kontroli podatkowej daje organowi znacznie szersze uprawnienia oraz większy zakres swobody jej prowadzenia. Tym niemniej należy zauważyć, że odbywa się to w dużej mierze kosztem gwarancji procesowych podmiotu kontrolowanego, które ten zachowuje w ramach innych procedur kontrolnych.

4. Zakończenie kontroli celno-skarbowej i dalsze postępowanie

Oprócz omawianych wcześniej kwestii związanych z wszczęciem oraz prowadzeniem kontroli celno-skarbowej wiele zmian wiąże się również z zakończeniem omawianej procedury i przekształceniem jej w postępowanie podatkowe, a także zaskarżaniem rozstrzygnięć zapadłych w jej toku oraz po jej przeprowadzeniu. Zgodnie z art. 82 ust. 1 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej moment zakończenia kontroli celno-skarbowej prowadzonej w zakresie prawa podatkowego został powiązany z doręczeniem **wyniku kontroli**, sporządzanego po zakończeniu czynności kontrolnych dokonywanych w jej toku. Poza tym, że wskazany **wynik kontroli stanowi zupełnie odmienną instytucję od dotychczas znanej z ustawy o kontroli skarbowej, w pierwszej kolejności należy przedstawić kwestię braku stosowania w kontroli celno-skarbowej prowadzonej w omawianym zakresie instytucji protokołów – badania ksiąg oraz kontroli.**

Na gruncie kontroli celno-skarbowej oraz odpowiednio na gruncie kontroli podatkowej obowiązuje domniemanie, zgodnie z którym księgi podatkowe prowadzone rzetelnie i w sposób niewadliwy stanowią dowód tego, co wynika z zawartych w nich zapisów. Podobnie w toku omawianej procedury organ

²⁹⁴ S. Bogucki, K. Winiarski, *Instytucja przerwania biegu terminu przedawnienia w ordynacji podatkowej (ewolucja poglądów judykatury)*, [w:] R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Stan obecny...*, op. cit., s. 122 i n.

podatkowy nie uznaje za dowód ksiąg podatkowych, które są prowadzone nierzetelnie lub w sposób wadliwy. Abstrahując od przesłanek do obalenia dowodowego charakteru ksiąg podatkowych, należy podkreślić, że w ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej wyłączono stosowanie regulacji, która stanowi o **instytucji protokołu badania ksiąg**. Na gruncie kontroli podatkowej, jeżeli organ podatkowy stwierdzi, że księgi podatkowe są prowadzone nierzetelnie lub w sposób wadliwy, to w osobnym, specyficznym protokole badania ksiąg określa, za jaki okres i w jakiej części nie uznaje ksiąg za dowód tego, co wynika z zawartych w nich zapisów. **Odpis tego protokołu doręcza stronie, która w terminie 14 dni (od dnia jego doręczenia) może wnieść zastrzeżenia do zawartych w nim ustaleń, przedstawiając jednocześnie dowody, które umożliwią organowi podatkowemu prawidłowe określenie podstawy opodatkowania.** Ustalenia dotyczące badania ksiąg mogą być również zawarte w protokole kontroli kończącym kontrolę podatkową – w tym przypadku nie sporządza się już odrębnego protokołu badania ksiąg. Stosując powyższą regulację odpowiednio do wyniku kontroli sporządzanego w kontroli celno-skarbowej, można wysunąć postulat o uwzględnianiu w nim ustaleń dotyczących badania ksiąg, przy czym należy mieć jednak na uwadze, że **wynik kontroli to zupełnie odmienna instytucja od protokołu kontroli**. Tak rozległa regulacja w odniesieniu do uznawania i odrzucania dowodu z ksiąg podatkowych na gruncie kontroli podatkowej jest uzasadniana nie tylko ich ogromnym znaczeniem w prawie podatkowym, ale także tym, że zawierają (konsolidują) one informacje wynikające z innych dowodów.

Na gruncie kontroli celno-skarbowej organ prowadzący to postępowanie został, podobnie jak organ prowadzący kontrolę podatkową, umocowany do obalenia domniemania obowiązującego dla ksiąg podatkowych w związku z uznaniem ich za nierzetelne bądź wadliwe. **W tej procedurze wyeliminowano jednak regulację pozwalającą stronie w pierwszej kolejności na uzyskanie informacji o ustaleniach organu w tym zakresie (protokół badania ksiąg) oraz polemizowania z nimi (zastrzeżenia do protokołu badania ksiąg / kontroli).** Oznacza to, że organ prowadzący kontrolę celno-skarbową ma **większą swobodę proceduralną w zakresie uznawania ksiąg podatkowych**

za wadliwe / nierzetelne, co wiąże się także z ograniczeniem możliwości kwestionowania takich ustaleń przez kontrolowanego w ramach samej kontroli celno-skarbowej. Wyłączenie stosowania jedynie tej części przepisów Ordynacji podatkowej w powyższym zakresie jest sprzeczne z dotychczasową, ugruntowaną konstrukcją omawianej instytucji – stwierdzenie nierzetelności ksiąg podatkowych nie ma bowiem znaczenia samoistnego, gdyż jest ściśle powiązane z protokołem określającym zakres nierzetelności księgi²⁹⁵.

Do kontroli celno-skarbowej w przeważającej części nie stosuje się przepisów Ordynacji podatkowej regulujących również instytucję protokołu kontroli (znajdującej zastosowanie w kontroli podatkowej). W stosunku do instytucji protokołu kontroli podkreśla się, że stanowi ona podsumowanie przebiegu kontroli z jednoczesnym wskazaniem jej ustaleń faktycznych²⁹⁶. Ponadto orzecznictwo sądów administracyjnych wskazuje, iż protokół z przebiegu kontroli podatkowej pełni istotną funkcję gwarancyjną, gdyż organ podatkowy w toku postępowania podatkowego nie powinien wykraczać poza ustalenia dokonane w protokole kontroli podatkowej²⁹⁷. Istotnym elementem instytucji protokołu kontroli wyłączonej na gruncie kontroli celno-skarbowej jest prawo do złożenia zastrzeżeń. Kontrolowany, który nie zgadza się z ustaleniami protokołu, może w terminie 14 dni od dnia jego doręczenia przedstawić zastrzeżenia lub wyjaśnienia, wskazując równocześnie stosowne wnioski dowodowe. Kontrolujący z kolei jest zobowiązany rozpatrzyć te zastrzeżenia i w terminie 14 dni od dnia ich otrzymania zawiadomić kontrolowanego o sposobie ich załatwienia, wskazując w szczególności, które zastrzeżenia nie zostały uwzględnione, wraz z uzasadnieniem faktycznym i prawnym. Jest o tyle istotne, że wraz z doręczeniem protokołu kontroli (zakończeniem kontroli podatkowej) aktualizuje się prawo badanego podmiotu do złożenia korekty deklaracji podatkowej. Do czasu wszczęcia postępowania podatkowego podatnik może bowiem złożyć korektę deklaracji również w zakresie, w jakim jego zastrzeżenia do protokołu kontroli nie zostały uwzględnione. **Kontrolowany, składając**

²⁹⁵ H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa...*, op. cit., s. 1052 i n.

²⁹⁶ Ibidem, s. 1377 i n.

²⁹⁷ Tak np. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 kwietnia 1997 r., sygn. akt SA/Sz 250/96, LEX nr 190548.

zastrzeżenia lub wyjaśnienia, może kwestionować wszystkie ustalenia organu kontroli bądź tylko część z nich. W konsekwencji, uznając częściowo nieprawidłowości opisane w protokole kontroli, może dokonać korekty deklaracji w tym częściowym zakresie. Ordynacja podatkowa nie uzależnia bowiem prawa do dokonania korekty deklaracji od jej pełnej zgodności z oceną wyrażoną w protokole przez organ kontroli²⁹⁸. Dla analizy przebiegu kontroli celno-skarbowej istotne jest też, że wskazana regulacja dotycząca kontroli podatkowej, która nie znajduje zastosowania na gruncie kontroli celno-skarbowej, powoduje, iż prawo do korekty przysługuje badanemu podmiotowi w momencie, gdy ma on nie tylko pełną wiedzę o ustaleniach organu, ale także gdy jego finalne, odnoszące się do całości zgromadzonego materiału, zastrzeżenia i wyjaśnienia zostały przez organ zweryfikowane i ocenione.

W kontroli celno-skarbowej termin jej zakończenia wyznacza natomiast **doręczenie badanemu podmiotowi wyniku kontroli**. Nie należy jednak mylić tej instytucji z wynikiem kontroli z uchylonej ustawy o kontroli skarbowej, który kończył postępowanie kontrolne m.in. w przypadku braku wykrycia nieprawidłowości czy gdy podatnik złożył korektę deklaracji, uwzględniającą nieprawidłowości wykryte w jego toku. Na gruncie kontroli celno-skarbowej wynik kontroli kończy tę procedurę niezależnie od ustaleń co do prawidłowości rozliczeń podatkowych kontrolowanego. Na marginesie warto dodać, że wynikiem kontroli kończy się kontrola celno-skarbowa, której przedmiotem jest badanie przestrzegania prawa podatkowego. Jeżeli natomiast przedmiotem kontroli celno-skarbowej jest przestrzeganie przepisów na przykład prawa celnego, to jej zakończenie uregulowane jest odrębnie – kończy się ona protokołem kontroli, którego skutki procesowe znacznie odbiegają od wskazanego wyniku kontroli czy protokołu kontroli kończącego kontrolę podatkową. Jest to zatem element, w ramach którego widoczny jest brak spójności pojęciowej panującej w ramach systemu kontroli.

²⁹⁸ P. Pietrasz, J. Siemieniako, *Korekta deklaracji w toku postępowania kontrolnego*, „Przegląd Podatkowy” nr 12, 2007, s. 43.

Przykładowe elementy wyniku kontroli obejmują następujące elementy:

- oznaczenie organu,
- wskazanie kontrolowanego,
- datę wydania,
- zakres kontroli celno-skarbowej,
- informację o stwierdzonych nieprawidłowościach lub ich braku,
- pouczenie o prawie złożenia korekty deklaracji,
- podpis naczelnika urzędu celno-skarbowego lub osoby zastępującej naczelnika urzędu celno-skarbowego.

Tego wyliczenia nie należy jednak uznawać za enumeratywne. Oprócz elementów o charakterze stricte formalnym na szczególną uwagę zasługuje **obowiązek umieszczenia w wyniku kontroli informacji o stwierdzonych nieprawidłowościach (lub ich braku).**

Konfrontując powyższy element wyniku kontroli z obowiązkowymi dla protokołu kontroli podatkowej opisem dokonanych ustaleń faktycznych, dokumentacją dotyczącą przeprowadzonych dowodów i oceną prawną sprawy będącej przedmiotem kontroli, **w związku z otrzymaniem wyniku kontroli badany podmiot otrzymuje stosunkowo niewielki zakres informacji.** W praktyce nie powstała jednak linia interpretacyjna związana z rozumieniem pojęcia „informacja o stwierdzonych nieprawidłowościach”. Mając na uwadze obowiązujące na gruncie kontroli celno-skarbowej ogólne zasady postępowania, obejmujące zasadę informowania czy przekonywania, istotny jest postulat maksymalnie szerokiego zakreślania desygnatów tego pojęcia. Jednym z głównych celów wprowadzonej regulacji jest zwiększenie poziomu dobrowolności wypełniania obowiązków podatkowych – istotne powinno być zatem zamieszczenie w wyniku kontroli celno-skarbowej elementów, które mają skłonić podatnika do dokonania korekty zgodnie z jego ustaleniami, w tym należytego uzasadnienia poczynionych ustaleń wraz ze wskazaniem podstawy prawnej. Niezależnie od tego forma wyniku kontroli oraz tryb postępowania po jego doręczeniu prowadzi do ułatwienia organowi kwestionowanie rozliczeń podatkowych kontrolowanego i do szybszego określenia mu zobowiązania

podatkowego, osłabiając jednocześnie elementy konsensualne czy wspierające dobrowolne regulowanie zobowiązań podatkowych po kontroli.

Co istotne, w ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej **nie przewidziano instytucji zastrzeżeń do wydawanego wyniku kontroli – tym samym badany podmiot jest pozbawiony na tym etapie możliwości kwestionowania ustaleń dokonanych w toku tej procedury.** Wraz z doręczeniem wyniku kontroli aktualizuje się natomiast prawo kontrolowanego do złożenia korekty deklaracji, które jest zawieszane podczas jej trwania. W terminie 14 dni od dnia doręczenia wyniku kontroli kontrolowany może skorygować w zakresie objętym kontrolą celno-skarbową uprzednio złożoną deklarację podatkową.

W kontekście przywoływanych regulacji należy zauważyć, że **w kontroli celno-skarbowej korekta deklaracji przysługuje podmiotowi badanemu po uzyskaniu jedynie „informacji o stwierdzonych nieprawidłowościach” bez możliwości skonfrontowania ich z jego stanowiskiem.** Korekta podlega ponadto uwzględnieniu przez organ, o czym ten zawiadamia badany podmiot. Jeżeli natomiast organ nie uwzględni korekty złożonej w powyższym zakresie, powinien wydać postanowienie o przekształceniu kontroli w postępowanie podatkowe. **Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej nie przewiduje w tym względzie rozwiązania pośredniego, w którym pomimo uwzględnienia korekty (na przykład złożonej w odniesieniu jedynie do części ustaleń organu) kontrola celno-skarbowa nie przekształca się w postępowanie podatkowe.**

Pomimo krótkiego okresu obowiązywania przepisów ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej przepisy dotyczące kontroli celno-skarbowej doczekały się już nowelizacji – właśnie w zakresie korekty deklaracji dokonywanej po przeprowadzeniu kontroli celno-skarbowej. W ramach ustawy o zmianie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej oraz niektórych innych ustaw z dnia 9 listopada 2018 r.²⁹⁹, która weszła w życie 1 stycznia 2019 r., wprowadzono zasadę, zgodnie z którą **ponowne skorygowanie deklaracji po zakończeniu**

²⁹⁹ Ustawa z dnia 9 listopada 2018 r. o zmianie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej oraz niektórych innych ustaw (t.j. Dz.U. z 2018 r., poz. 2354).

kontroli celno-skarbowej nie wywołuje skutków prawnych w zakresie, w jakim dokonana korekta przewiduje cofnięcie ustaleń kontroli celno-skarbowej. Organ zawiadamia wówczas na piśmie podmiot składający korektę o jej bezskuteczności. Oznacza to, że w przypadku gdy kontrolowany podmiot zdecyduje się na korektę deklaracji zgodną z wynikiem kontroli, a organ tę korektę zatwierdzi, ponowne skorygowanie deklaracji w tym zakresie będzie niezwykle utrudnione. Rozwiązanie to nie było dotychczas stosowane w ramach żadnej z obowiązujących procedur kontrolnych na gruncie prawa podatkowego. Ustawa przewiduje przy tym bardzo wąski katalog sytuacji, w których dopuszczalne jest skorygowanie deklaracji uwzględnionej przez organ w ramach kontroli celno-skarbowej.

Trwałość korekty dokonanej po przeprowadzeniu kontroli celno-skarbowej stanowi bezsprzecznie element władczy tej procedury. W ramach kontroli celno-skarbowej nie jest wydawana wprawdzie decyzja określająca, tak jak miało to miejsce w przypadku postępowania kontrolnego. Jeżeli jednak kontrolowany zgodzi się z ustaleniami kontroli poprzez dokonanie stosownej korekty deklaracji, to należy uznać, że jest ona w zasadzie trwalsza od decyzji ostatecznej. Katalog sytuacji, w których możliwe jest ponowne skorygowanie deklaracji, jest bowiem znacznie węższy niż katalog przesłanek do wzruszenia decyzji ostatecznej w ramach stwierdzenia jej nieważności czy wznowienia postępowania. Nakreślona powyżej nieodwracalność korekty w połączeniu z możliwością jej dokonania jedynie w pełnej zgodzie z wynikiem kontroli dla uchronienia się przed wszczęciem postępowania podatkowego w sprawie nadaje ogromną wagę ustaleniom kontroli dokonanych przez organ. Powoduje to, że środki oddziaływania organu na podmiot kontrolowany już w samej kontroli celno-skarbowej są znacznie dalej idące niż w ramach kontroli podatkowej.

W przypadku stwierdzenia w toku kontroli celno-skarbowej nieprawidłowości w zakresie prawa podatkowego, podczas gdy kontrolowany nie złożył korekty bądź nie została ona uwzględniona, **zakończona kontrola celno-skarbowa przekształca się w postępowanie podatkowe.** Przekształcenie to następuje z dniem doręczenia kontrolowanemu postanowienia o przekształceniu,

na które nie służy zażalenie. Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej nie określa jednak terminu na wydanie rzeczonoego postanowienia. Rozwiązanie to może być o tyle problematyczne w praktyce, że korekta deklaracji – złożona po upływie terminu 14 dni od dnia zakończenia kontroli celno-skarbowej, a przed doręczeniem wymienionego wyżej postanowienia – nie wywołuje skutków prawnych (prawo do korekty jest zawieszane w okresie oczekiwania na otrzymanie postanowienia oraz podczas trwania postępowania podatkowego). Niemniej w związku z odpowiednim stosowaniem na gruncie kontroli celno-skarbowej przepisów Ordynacji podatkowej należy przyjąć, iż w przypadku ujawnienia przez kontrolę nieprawidłowości co do wywiązywania się przez kontrolowanego z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego oraz niezłożenia przez podatnika deklaracji lub niedokonania przez niego korekty deklaracji w całości uwzględniającej ujawnione nieprawidłowości, organ wydaje wskazane wyżej postanowienie nie później niż w terminie sześciu miesięcy od doręczenia wyniku kontroli³⁰⁰. **Po upływie tego terminu podatnik powinien być ponownie uprawniony do złożenia korekty deklaracji w zakresie objętym poprzednio kontrolą celno-skarbową. Trudno bowiem uznać, aby w braku możliwości wydania przez organ postanowienia o wszczęciu postępowania podatkowego w powyższym zakresie po upływie sześciomiesięcznego terminu prawo do złożenia korekty zostało badanemu podmiotowi zawieszane na zawsze.**

Instytucja przekształcenia jednej procedury administracyjnej o dominującej funkcji śledczo-kontrolnej w drugą o dominującej funkcji orzeczniczej nie była dotąd stosowana w przepisach proceduralnych prawa podatkowego i celnego. Procedury kontrolne i postępowania jurysdykcyjne w klasycznym układzie mają zawsze autonomiczną formułę procesową z odrębnie unormowanymi zasadami wszczęcia i zakończenia każdej z nich. Stąd użycie w tym zakresie zwrotu „przekształca się”, który oznacza zmianę w coś innego³⁰¹, rodzi problemy interpretacyjne. Trudno ocenić, dlaczego w miejsce zakończenia

³⁰⁰ Tak też: D. Strzelec, M. Łoboda, *Kontrola przestrzegania przepisów...*, op. cit., s. 165 i n.

³⁰¹ *Słownik Języka Polskiego*, PWN, <https://sjp.pwn.pl/> [dostęp: 18.04.2022].

procedury kontrolnej i wszczęcia postępowania jurysdykcyjnego wprowadzono instytucję przekształcenia się kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe. W doktrynie słusznie podkreśla się błąd konstrukcyjny tej instytucji, trudno bowiem uznać za możliwe przekształcenie procedury, która została zakończona (wynikiem kontroli doręczonym kontrolowanemu). Jako jedyny racjonalny powód takiego ukształtowania stosunku tych procedur wskazuje się chęć przyspieszenia działania organu kontrolnego w celu wydania decyzji. Możliwe było jednak osiągnięcie tego celu innymi środkami niż tworzeniem odrębnej, niespójnej i nieznannej dotychczas instytucji przekształcenia kontroli w postępowanie³⁰², która pogłębia jeszcze niespójność pojęciową w ramach systemu kontroli przestrzegania prawa podatkowego. **Należy przy tym zauważyć, że przekształcenie następuje jedynie w zakresie, w jakim była prowadzona kontrola celno-skarbowa.**

Do przeprowadzenia postępowania podatkowego i wydania decyzji właściwy jest naczelnik urzędu celno-skarbowego, który sporządził wynik kontroli celno-skarbowej. Postępowanie podatkowe jest przy tym prowadzone na zasadach ogólnych, określonych w Ordynacji podatkowej. Dualizm na etapie kontroli, tj. występowanie jednocześnie kontroli podatkowej prowadzonej przez naczelnika urzędu skarbowego i kontroli celno-skarbowej prowadzonej przez naczelnika urzędu celno-skarbowego, nie stanowi już przeszkody dla prowadzenia przez te organy postępowania jurysdykcyjnego według jednolitych reguł, w ramach jednej procedury, tj. postępowania podatkowego. **Istotnym rozróżnieniem między postępowaniem podatkowym prowadzonym przez naczelnika urzędu skarbowego a tym prowadzonym przez naczelnika urzędu celno-skarbowego jest jednak dewolutywność środka zaskarżenia decyzji wydanej w postępowaniu.** Od decyzji wydanej w postępowaniu podatkowym przeprowadzonym po zakończeniu kontroli celno-skarbowej dotyczącej przestrzegania przepisów prawa podatkowego stronie przysługuje bowiem **odwołanie do naczelnika urzędu celno-skarbowego, który wydał decyzję.** Inny organ jest zatem właściwy do rozpoznania odwołania wydanego

³⁰² K. Różycki, *Kontrola celno-skarbowa...*, op. cit., s. 133 i n.

po przeprowadzeniu postępowania podatkowego przez naczelnika urzędu skarbowego – jest to dyrektor izby administracji skarbowej, a inny w przypadku przeprowadzenia tegoż postępowania podatkowego przez naczelnika urzędu celno-skarbowego po zakończonej przez niego kontroli.

W uzasadnieniu projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej wskazuje się, że takie rozwiązanie jest zasadne z uwagi na złożoność zadań, które mają realizować naczelnicy urzędów celno-skarbowych. Należy do nich bowiem m.in.: wykrywanie i zwalczanie nieprawidłowości na wielką skalę w sytuacjach, gdy rozmiary, złożoność i stopień oddziaływania występujących uchybień w istotny sposób wpływają na system bezpieczeństwa finansowego państwa. Dalej w uzasadnieniu podkreśla się, że ponieważ będą to sprawy specyficzne o dużym ciężarze gatunkowym, zasadne jest przyjęcie proponowanego rozwiązania – stopień specjalizacji funkcjonariuszy i pracowników urzędów celno-skarbowych pozwoli na zapewnienie wysokiego poziomu realizacji zadań³⁰³. W tym zakresie uzasadnienie komentowanej regulacji zdaje się sugerować wyższy stopień specjalizacji oraz merytorycznego przygotowania pracowników (funkcjonariuszy) urzędów celno-skarbowych od pracowników izb administracji skarbowej.

Niedewolutywne odwołanie od decyzji organu wydanej w pierwszej instancji funkcjonuje w systemie podatkowym. W przypadku wydania decyzji w pierwszej instancji przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych, dyrektora izby administracji skarbowej lub samorządowe kolegium odwoławcze odwołanie od decyzji rozpatruje ten sam organ podatkowy, stosując odpowiednio przepisy o postępowaniu odwoławczym. Wskazane powyżej rozwiązanie ustawodawca komentuje jako rozszerzenie tego katalogu o naczelnika urzędu celno-skarbowego. Zastosowane rozwiązanie odróżnia jednak postępowanie podatkowe prowadzone po kontroli celno-skarbowej od tej samej procedury prowadzonej po kontroli podatkowej. To z kolei stanowi kolejny element pogłębiający zjawisko dualizmu procedur kontrolnych – należy bowiem zaznaczyć, że w ramach reformy nie tylko utrzymano funkcjonowanie dwóch

³⁰³ Uzasadnienie do projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, druk sejmowy nr 826, s. 59 i n.

odrębnych procedur o zróżnicowanym przebiegu, ale także wprowadzono model, w którym procedura kontrolna definiuje przebieg następującego po niej postępowania jurysdykcyjnego (tu: bezpośrednio wpływa na dewolutywność przysługującego środka odwoławczego).

5. Podsumowanie

System kontroli w prawie podatkowym przed wprowadzeniem regulacji dotyczącej kontroli celno-skarbowej pozostawał niejednorodny, a występowanie zróżnicowanych procedur, w ramach których organy uprawnione były do badania przestrzegania prawa podatkowego, tj. głównie kontroli podatkowej prowadzonej przez naczelnika urzędu skarbowego oraz postępowania kontrolnego prowadzonego przez dyrektora urzędu kontroli skarbowej, powodowało wykształcenie się cechy dualizmu czy wielotorowości tego systemu. Oprócz przywołanej wcześniej krytyki tego rozwiązania warto wspomnieć, że już sam ustawodawca zauważył, wprowadzając przepisy dotyczące Krajowej Administracji Skarbowej, iż **dotychczasowa regulacja powodowała rozproszenie i powielanie zadań związanych z kontrolą prawidłowości realizacji obowiązków podatkowych**. Poza brakiem spójności pojęciowej równoczesne funkcjonowanie kilku procedur kontrolnych sprzyjało powstawaniu istotnych różnic proceduralnych. Te z kolei, w braku określenia przesłanek do stosowania różnorodnych procedur, prowadziły do **nieuzasadnionego różnicowania praw i obowiązków kontrolowanych podmiotów**.

Przepisy wprowadzające Krajową Administrację Skarbową miały stanowić odpowiedź na wady dotychczasowej regulacji i zidentyfikowany przez prawodawcę **brak zasadności dla utrzymywania dotychczasowego stanu, w którym administracja podatkowa, celna i skarbowa nie działały według jednolitych procedur**. Jedną z najważniejszych zmian w ramach przepisów dotyczących Krajowej Administracji Skarbowej jest wprowadzenie do polskiego ustawodawstwa nowej instytucji w postaci kontroli celno-skarbowej. Cel ustawodawcy, jakim było ujednoczenie procedur kontrolnych na gruncie prawa podatkowego, ale także celnego, nie został w ten sposób osiągnięty. Obecnie, w

wyniku reformy, nadal funkcjonują dwa odrębne organy: naczelnik urzędu celno-skarbowego i naczelnik urzędu skarbowego, które realizują kontrolę przestrzegania prawa podatkowego na podstawie całkowicie odrębnych przepisów – pierwszy w ramach kontroli celno-skarbowej, drugi w ramach kontroli podatkowej. **W żadnej mierze zatem reforma nie pozbawiła polskiego systemu kontroli przestrzegania prawa podatkowego cechy dualizmu, a nawet pogłębiła problem niejednolitej struktury procedur kontrolnych w tej gałęzi prawa.** Ustawodawca pomimo wysuwanych postulatów w zakresie zunifikowania procedur kontrolnych zdaje się świadomie przychylić się do utrzymania zróżnicowania w zakresie obowiązujących procedur kontroli, wskazując, że jedna z nich – kontrola celno-skarbowa – ma stanowić procedurę „twardą”, która powinna znaleźć zastosowanie w przypadku nieprawidłowości o wysokim ciężarze gatunkowym. **Jednak nadal nie sposób w obowiązujących przepisach wskazać normatywnych podstaw do ograniczenia zakresu zastosowania którejkolwiek z omawianych procedur. Już w samych założeniach, bez analizy szczegółowych zagadnień dotyczących przebiegu kontroli celno-skarbowej, można dostrzec, że zmiana przepisów prawa wprowadzająca Krajową Administrację Skarbową nie ujednocila procedur kontrolnych w systemie prawa podatkowego.**

Szeroko zakrojona reforma, w ramach której oprócz zniesienia wielu funkcjonujących wcześniej organów przemodelowano istotne instytucje procesowego prawa podatkowego, w tym zastąpiono postępowanie kontrolne kontrolą celno-skarbową, wiąże się z szeregiem problemów intertemporalnych. Przemodelowanie struktury organów, ich uprawnień oraz podstaw do ich działania nie może odbyć się bowiem z pominięciem spraw będących w toku w momencie tej zmiany. Dlatego w zakresie omawianych postępowań i kontroli prowadzonych przez nowe organy Krajowej Administracji Skarbowej przepisy wprowadzające Krajową Administrację Skarbową zawierają obszerne przepisy przejściowe, co nie pozostawia miejsca na stosowanie w tym zakresie zasad ogólnych, których sformułowanie byłoby na gruncie orzecznictwa, jak i doktryny znacznie utrudnione. Z przepisów przejściowych formułowanych w odniesieniu do tego zakresu wyłania się jednak pewna zasada ogólna, zgodnie z

którą, w uproszczeniu, **wszelkie postępowania będące w toku w dniu wejścia w życie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej są prowadzone przez nowe organy, ale na podstawie dawnych przepisów.**

Powyższe rozwiązanie, jakkolwiek słuszne z perspektywy obowiązujących zasad konstytucyjnych czy ogólnie przyjętych zasad prawa (jak zakaz retroaktywności), **pogłębia jednak problem wielości procedur służących badaniu prawidłowości rozliczeń dla celów podatkowych.** Wprowadzenie omawianych przepisów spowodowało bowiem możliwość wystąpienia sytuacji, w której ten sam organ, tj. naczelnik urzędu celno-skarbowego, może prowadzić wobec tego samego podmiotu kontrolę celno-skarbową, po jej zakończeniu postępowanie podatkowe, a jednocześnie może kontynuować wszczęte przed wejściem w życie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej postępowanie kontrolne na podstawie uchylonych przepisów ustawy o kontroli skarbowej. Przy jednoczesnym pozostawieniu w zasadzie niezmienionej regulacji w zakresie prowadzenia kontroli podatkowej przez naczelników urzędów skarbowych należy uznać, że **omawiana reforma wzmogła wielotorowość procedur zmierzających do badania przestrzegania prawa podatkowego.** Zwiększenie zakresu wielotorowości w związku z kwestiami intertemporalnymi jest przejściowe, jednak mając na uwadze regulacje w zakresie przekazywania spraw do ponownego rozpatrzenia, uchylone przepisy dotyczące postępowania kontrolnego mogą obowiązywać przez następne lata. Należy przy tym zauważyć, że uciążliwość związana ze zniesieniem dotychczasowych organów i wprowadzeniem w ich miejsce nowych nie została zrównoważona przez ustanowienie okresu przejściowego, w którym podmioty czynności organów, adaptując swoje działania do nowego porządku prawnego, mogłyby bez uszczerbku natury procesowej kierować swoje podania do organów funkcjonujących przed wejściem w życie omawianych przepisów.

Co więcej, sama regulacja dotycząca przebiegu kontroli celno-skarbowej wzmaga wielotorowość procedur kontrolnych, zwiększając niespójność pojęciową. Należy jednak przyznać, że kontrola celno-skarbowa bliższa jest w swojej istocie procedurze kontroli podatkowej niż wcześniej obowiązujące postępowanie kontrolne, które z racji zaszeregowania jako

szczególny rodzaj postępowania jurysdykcyjnego mogło kończyć się decyzją określającą. Kontrola celno-skarbowa jako następcą postępowania kontrolnego zachowuje jednak do pewnego stopnia cechy władcze przez specyficzny charakter wyniku kontroli oraz zasady dotyczące trwałości korekty deklaracji dokonanej po kontroli. Kontrola celno-skarbowa nie stanowi jednak w żadnej mierze postępowania podatkowego, stąd konstrukcyjnie bliżej tej procedurze do kontroli podatkowej niż obowiązującemu wcześniej postępowaniu kontrolnemu. **Tym niemniej z powodu zróżnicowania zasad prowadzenia kontroli celno-skarbowej względem kontroli podatkowej niemal w każdym jej elemencie: poczynając od zasad zawiadomienia o wszczęciu kontroli, przez uprawnienia przysługujące w jej toku, a kończąc na sposobie jej zakończenia, nie można mówić o ujednoczeniu tych procedur w jakiegokolwiek mierze.** Ponadto sama kontrola celno-skarbowa posiada cechę dualizmu, bowiem jej przebieg jest zróżnicowany w zależności od jej przedmiotu – przykładowo inny przebieg kontroli celno-skarbowej przewidziany został dla kontrolowania przestrzegania prawa celnego, a inny w ramach prawa podatkowego.

W kwestii sposobu prowadzenia nowej procedury kontrolnej w postaci kontroli celno-skarbowej należy zauważyć, że stanowi ona w dużej mierze skonsolidowanie w jednej procedurze dotychczasowej kontroli celnej oraz postępowania kontrolnego (zniesionych w ramach reformy wprowadzającej Krajową Administrację Skarbową). **Analizując rozwiązania zastosowane w kontroli celno-skarbowej, można potwierdzić sygnalizowane w materiałach dotyczących Krajowej Administracji Skarbowej traktowanie kontroli celno-skarbowej jako procedury „twardej” – w przeciwieństwie do kontroli podatkowej.** W ramach kontroli celno-skarbowej kontrolujący mają bowiem znacznie szersze uprawnienia, a naczelnik urzędu celno-skarbowego, tj. organ prowadzący kontrolę celno-skarbową, dysponuje w tej procedurze większą swobodą, która wiąże się także z możliwością ingerencji w działalność podmiotu kontrolowanego. Związane jest to również z brakiem stosowania do kontroli celno-skarbowej gwarancyjnych regulacji ustawy prawo przedsiębiorców (wcześniej prawo o swobodzie działalności gospodarczej) dotyczących głównie

czasu trwania kontroli oraz ograniczenia możliwości prowadzenia kilku kontroli jednocześnie.

Należy też zwrócić uwagę na specyficzny sposób zakończenia kontroli celno-skarbowej nowym rodzajem dokumentu, w postaci wyniku kontroli. W kontekście wspomnianego wcześniej braku spójności pojęciowej warto podkreślić, że nazwa tej instytucji została zaczerpnięta z postępowania kontrolnego, które mogło kończyć się właśnie „wynikiem kontroli” w przypadku braku zidentyfikowania nieprawidłowości. Na gruncie nowej procedury wynik kontroli oznacza zupełnie nowy instrument, którego doręczenie powoduje całkiem odmienne konsekwencje. Kontrola celno-skarbowa w każdym wypadku kończy się bowiem doręczeniem wyniku kontroli, którego charakter zbliżony jest bardziej do protokołu kontroli (którego doręczenie powoduje zakończenie kontroli podatkowej). Wynik kontroli na gruncie normatywnym nie musi jednak zawierać obowiązkowej dla protokołu kontroli oceny prawnej sprawy będącej przedmiotem kontroli, a jedynie informację o stwierdzonych nieprawidłowościach lub ich braku. Co więcej, **w przypadku kontroli celno-skarbowej wyłączono odpowiednie stosowanie przepisów dotyczących składania zastrzeżeń do protokołu kontroli, nie przewidując w to miejsce żadnej innej procesowej możliwości kontestowania ustaleń dokonanych w trakcie kontroli celno-skarbowej.** Zakres informacji zawartych w dokumencie kończącym daną procedurę kontrolną oraz możliwość skonfrontowania ustaleń ze stanowiskiem kontrolowanego są o tyle istotne, że zakończenie kontroli aktualizuje prawo do złożenia korekty deklaracji, tj. daje kontrolowanemu możliwość zachowania, które przez organ identyfikowane jest jako przestrzeganie prawa podatkowego. **Ograniczenie możliwości dyskursu z organem w ramach kontroli celno-skarbowej może być o tyle uciążliwe, że znacznie ograniczona została w ramach tej procedury pokontrolna korekta deklaracji, a jej skutki są daleko idące.** Co do zasady w ramach kontroli celno-skarbowej korekta pokontrolna może być dokonana wyłącznie w sposób, który w całości uwzględnia zidentyfikowane nieprawidłowości (w przeciwnym razie korekta w żaden sposób nie chroni podatnika przed wszczęciem wobec niego postępowania podatkowego). Dodatkowo korekta dokonana po kontroli celno-skarbowej jest

trwała, ponieważ jej odwrócenie zostało w znacznym stopniu ograniczone, a przesłanki takiego działania są węższe nawet od przesłanek do wznowienia postępowania czy stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej. Kontrola celno-skarbowa jako procedura kontrolna, a nie postępowanie jurysdykcyjne, może zatem prowadzić do rozstrzygnięcia sprawy, którego trwałość może być postrzegana jako większa niż w przypadku decyzji. Ostatecznie, **biorąc pod uwagę charakterystykę kontroli celno-skarbowej, należy stwierdzić, że jako procedura kontrolna ma ona cechy antagonizujące organ oraz kontrolowanego, ograniczając możliwości dyskursu i wyłączając cechę konsensualności. W tym aspekcie kontrola celno-skarbowa nie przystaje do nowoczesnych kierunków rozwoju procedur kontrolnych, a zastosowane rozwiązania można uznać na gruncie teorii psychologicznych za ograniczające poczucie sprawiedliwości proceduralnej.**

Wprowadzenie Krajowej Administracji Skarbowej, a wraz z nim utrzymanie powielania zadań związanych z kontrolą prawidłowości realizacji obowiązków podatkowych, powoduje, że nadal nie jest możliwe realizowanie ich w sposób spójny i jednolity. Nie oznacza to jednak, że reforma, wraz z innymi zmianami z zakresu materialnego prawa podatkowego, nie pozwoliła w następnych latach na zrealizowanie celu w postaci zwiększenia wpływów środków finansowych do budżetu państwa oraz zapobiegania powstawaniu nieprawidłowości zagrażających bezpieczeństwu finansowemu państwa. W doktrynie prawa podatkowego podkreśla się, że polski system podatkowy, tak jak systemy podatkowe wielu innych państw, przez wiele lat był przedmiotem działań prowadzących do zmniejszenia jego efektywności³⁰⁴. Taki stan rzeczy prowadził w ostatnim czasie do wielu radykalnych zmian w zakresie materialnego prawa podatkowego, przede wszystkim w kwestii reguł opodatkowania dochodu, przez przykładowo:

³⁰⁴ W. Morawski, K. Lasiński-Sulecki, B. Brzeziński, *Poprawa efektywności systemu podatkowego...*, op. cit.

- rozdzielenie źródeł przychodu w podatku dochodowym od osób prawnych³⁰⁵,
- wprowadzenie zmian w opodatkowaniu funduszy inwestycyjnych zamkniętych³⁰⁶, ustalaniu przychodów i kosztów przy dokonywaniu operacji restrukturyzacyjnych oraz wnoszenia aportów³⁰⁷;
- zmiany związane z podatkowymi aspektami funkcjonowania w grupie podmiotów powiązanych,

ale także na gruncie podatku od towarów i usług, przez m.in. odwrócone obciążenie, podzieloną płatność, tzw. pakiet paliwowy. Oprócz tego do polskiego porządku prawnego wprowadzono liczne klauzule generalne, w tym kilka tzw. małych klauzul antyabuzywnych (ang. *specific anti-abusive rule* – SAAR), oraz klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania³⁰⁸. Trudno zatem przyjąć, aby w takim nagromadzeniu „uszczelniających” system rozwiązań z zakresu prawa materialnego miała znaczenie reforma systemu kontroli z perspektywy zasad prowadzenia procedury kontrolnej (słusznie krytykowana). Zresztą realizacja celu w postaci zwiększenia wpływów budżetowych nie powinna w żadnym wypadku powodować braku poszanowania dla podstawowych gwarancji procesowych, dostępnych dotychczas w ramach procedur kontrolnych. **Konieczne jest zatem**

³⁰⁵ Do końca 2017 r. na gruncie ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2018 r., poz. 1036) funkcjonowało jedno źródło przychodów. Poprzez ustawę z 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. poz. 2175) wprowadzono podział na dwa źródła przychodów: przychody z zysków kapitałowych oraz przychody z pozostałej działalności.

³⁰⁶ Przede wszystkim w zakresie wyłączenia podmiotowego zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych w przypadku zysków uzyskiwanych z zagranicznych podmiotów transparentnych dla celów podatkowych (spółek osobowych).

³⁰⁷ Por. przykładowo ustawa z 5 września 2016 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. poz. 1550), w ramach której przychodem wnoszącego do spółki wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część stała się jego wartość określona w statucie lub umowie spółki, a w razie ich braku w innym dokumencie o podobnym charakterze (w miejsce nominalnej wartości wydanych udziałów).

³⁰⁸ J. Glumińska-Pawlic, *Zasadność wprowadzenia klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania do polskiego systemu podatkowego*, w: D. Gajewski (red.), *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2018, s. 64-67.

spojrzenie na procedurę kontroli celno-skarbowej także z perspektywy podmiotu kontrolowanego oraz porównanie jego pozycji procesowej na gruncie procedur kontrolnych w celu znalezienia uzasadnienia dla jej zróżnicowania.

Jakkolwiek za słuszne należy uznać postulaty wyeliminowania dualistycznego modelu procedur kontrolnych z zakresu prawa podatkowego, na co wskazywali głównie A. Melezini i D. Zalewski w monografii pt. *Kontrola podatkowa przedsiębiorców*³⁰⁹ czy P. Stolarski w rozprawie pt. *Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych w Polsce*, gdzie postulował zastąpienie dwóch ówczesnych procedur jedną³¹⁰, należy uznać, że ustawodawca przygotowując reformę wprowadzającą Krajową Administrację Skarbową, w zasadzie pozbawił tę koncepcję szans na zaistnienie w najbliższych latach w przestrzeni normatywnej. Choć jeszcze w latach dziewięćdziesiątych czy na początku dwutysięcznych można było mówić o braku historycznych podstaw dla dualistycznego czy wielotorowego ukształtowania systemu kontroli, to nie da się ukryć, że obecnie jest to jedyny model, jaki funkcjonował w Polsce po ustrojowych przemianach gospodarczych. **Choć za słuszne należy uznać postulaty o ujednoczeniu zasad kontroli, to w obecnym kształcie systemu znacznie ważniejsze i bardziej istotne od formułowania wizji funkcjonowania tylko jednej procedury kontrolnej (który to postulat istnieje zarówno w doktrynie, jak i w przestrzeni publicznej od kilkudziesięciu lat) jest przełożenie krytyki modelu dualistycznego na odpowiadające jej propozycje zmian prawa.**

Mając na uwadze, że – jak wyjaśniono we wcześniejszej części rozprawy – system podatkowy stanowi zbiór ściśle połączonych ze sobą i wzajemnie na siebie oddziałujących instytucji, sformułowanie reformy likwidującej dualizm na gruncie proceduralnym musi się wiązać z szeroko zakrojoną reformą na gruncie instytucjonalnym. To z kolei pociąga za sobą wiele kwestii związanych z zarządzaniem w administracji oraz funkcjonowaniem jej wyspecjalizowanych pionów czy chociażby prawa pracy. Są to tylko jedne z wielu powodów, dla

³⁰⁹ A. Melezini, D. Zalewski, *Kontrola podatkowa przedsiębiorców*, Warszawa 2012.

³¹⁰ P. Stolarski, *Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych w Polsce*, Warszawa 2016.

których ustawodawca, pomimo założeń, nie zdecydował się na całkowite zniesienie wielotorowości w ramach systemu kontroli. **Wprowadzone zmiany, mimo zamiaru ograniczenia funkcjonowania różnych procedur kontrolnych czy promowania dobrowolnego wykonywania zobowiązań podatkowych, nie spełniają pokładanych w nich oczekiwań.** Co więcej, wprowadzone przepisy w wielu miejscach są **niespójne i nieadekwatne.** Istotne jest zatem sformułowanie takich postulatów wobec zakreślonych procedur kontrolnych, które nie będąc oderwane od obecnych realiów funkcjonowania systemu podatkowego, **pozwolą na ograniczenie głównych wad systemu dualistycznego, nie powielając jednocześnie postulatu o jego całkowitej likwidacji.** Dla ich sformułowania istotne jest jednak **spojrzenie na procedurę kontroli celno-skarbowej także z perspektywy kontrolowanego oraz tego, w jaki sposób zróżnicowano jego prawa i obowiązki względem już funkcjonujących procedur.**

ROZDZIAŁ IV

KONTROLA CELNO-SKARBOWA A POZYCJA PROCESOWA I BEZPIECZEŃSTWO PRAWNE KONTROLOWANEGO

1. Wprowadzenie

Dotychczasowe rozważania dowodzą, że całkowite przemodelowanie systemu kontroli przestrzegania prawa podatkowego, przez wprowadzenie przepisów dotyczących Krajowej Administracji Skarbowej, nie spełniło oczekiwań dotyczących ujednoczenia procedur kontrolnych oraz pozbawienia tego systemu cechy dualizmu. Funkcjonujące obecnie regulacje nadal w odmienny sposób regulują kwestie kontroli prowadzonych przez dwa odrębne organy. Różnice w obowiązujących procedurach, tj. kontroli podatkowej i kontroli celno-skarbowej, występują na każdym ich etapie, co więcej, przekładają się na prowadzone po nich postępowanie podatkowe oraz postępowanie sądowo-administracyjne. Analiza obu tych kontroli z perspektywy prowadzącego je organu prowadzi do wniosku, że jedna z nich, **kontrola celno-skarbowa, daje organowi znacznie większą swobodę jej prowadzenia oraz pozostawia po stronie organu znacznie więcej instrumentów władczego oddziaływania na kontrolującego.**

Należy wziąć pod uwagę, że samo funkcjonowanie kontroli celno-skarbowej jako procedury „twardej” może odpowiadać na potrzebę poddania wybranych podmiotów bardziej rygorystycznym przepisom oraz pozostawienie po stronie organu większego zakresu uprawnień. Obowiązujące przepisy nie przewidują jednak żadnych regulacji pozwalających na rozgraniczenie sytuacji, w których badanie rozliczeń dokonywanych dla celów podatkowych byłoby dokonywane w ramach konkretnej procedury („miękkiej” kontroli podatkowej czy „twardej” kontroli celno-skarbowej). Jak podkreślano już w niniejszej rozprawie, równoległe funkcjonowanie dwóch całkowicie odmiennych procedur kontroli na gruncie samego prawa podatkowego komplikuje system kontroli w ramach tej gałęzi i prowokuje dyskusje nad zasadnością takiego ukształtowania systemu. Dodatkowo **występowanie w ramach kontroli przestrzegania prawa podatkowego pionowych struktur między dwoma głównymi uczestnikami**

procedury sprawia, że zmiana praw i obowiązków jednej ze stron istotnie oddziałuje na tę drugą stronę. Ważne jest zatem przeanalizowanie przebiegu kontroli celno-skarbowej i przyznanych organowi swobód oraz uprawnień z perspektywy ich wpływu na „pozycję procesową” kontrolowanego. Na wstępie jednak, ze względu na złożoność tego pojęcia oraz brak wyraźnej definicji na gruncie prawa podatkowego, należy odpowiedzieć na pytania: Czym jest pozycja procesowa? Jakie elementy składają się na to pojęcie?

Mając na uwadze zaprezentowane wcześniej argumenty, za słuszne należy uznać postulaty całkowitego ujednoczenia procedur kontrolnych z zakresu prawa podatkowego, a nawet szersze zunifikowanie ich również w ramach innych gałęzi prawa. Choć kontrola celno-skarbowa miała stanowić krok w kierunku tego ujednoczenia, nie sposób ocenić tej procedury kontrolnej negatywnie jedynie przez wzgląd na brak pełnej realizacji postulatu o zniesieniu wielotorowości kontroli. Kontrola celno-skarbowa obejmuje szereg nowych, nieznanych dotąd instrumentów, dlatego do jej oceny konieczna jest analiza każdego z typowych dla tej procedury elementów, także z perspektywy ich wpływu na sytuację podmiotu kontrolowanego. Posiadając pełny obraz oddziaływania wszystkich typowych dla kontroli celno-skarbowej rozwiązań na organ kontrolujący i podmiot kontrolowany, można dokonać oceny: **Czy rozwiązania te dają szansę na zrealizowanie postawionych przed tą procedurą celów?** oraz odpowiedzieć na pytanie: **Czy pozostają one spójne z założeniami reformy systemu kontroli?**

Analiza wprowadzonych regulacji powinna być prowadzona zarówno z uwzględnieniem założeń o zniwelowaniu zjawiska unikania opodatkowania, jak i zapewnienia kontrolowanemu szczególnie istotnych gwarancji procesowych. Rodzi to jednak pytanie: **Czy nowa regulacja, realizując wybrane założenia, nie ingeruje jednak w sferę prawnie chronionych wolności w sposób, który mógłby podważyć jej celowość? W przypadku zidentyfikowania niecelowych bądź niespójnych elementów kontroli celno-skarbowej konieczne wydaje się sformułowanie postulatów dotyczących modyfikacji wprowadzonych rozwiązań.** Należy jednak założyć, że zmiany te nie powinny ingerować w pozycję stron stosunku kontrolnoprawnego w sposób, który mógłby

negatywnie wpływać na bezpieczeństwo prawne kontrolowanego podmiotu. Dodatkowo, przez klasyczne ukształtowanie stosunków w ramach kontroli na gruncie prawa podatkowego i pozostawanie organu w sferze imperium, należałoby sformułować propozycje takich zmian w procedurze, które nie niweczyłyby tej pozycji organu w ramach procedury kontrolnej. Ewentualne zmiany prawa procesowego można formułować, korzystając z bogatej historii funkcjonowania różnych reżimów kontroli w Polsce oraz przez odwołanie do innych rozwiązań stosowanych w systemie prawa podatkowego, tak by zapewnić jego spójność. Niezależnie od tła, formy i przedmiotu zmian systemu kontroli ostatnich dwudziestu lat głównym założeniem reform było zawsze zbliżenie do siebie zasad funkcjonowania dwóch głównych procedur kontrolnych i złagodzenie występujących między nimi różnic proceduralnych. W odniesieniu do kontroli celno-skarbowej należałoby zatem postawić pytanie: **Czy jej przebieg mógłby być w większym stopniu zbliżony do kontroli podatkowej bez uszczerbku dla założeń o jej szczególnym zastosowaniu? By odpowiedzieć na wszystkie powyższe pytania, konieczne jest jednak wyłonienie z elementów przebiegu kontroli celno-skarbowej rozwiązań dla niej charakterystycznych, odróżniających ją od kontroli podatkowej, które jednocześnie w największym stopniu oddziałują na pozycję podmiotu kontrolowanego.**

2. Pojęcie pozycji procesowej na gruncie procesowego prawa podatkowego

Pojęcie „pozycja procesowa” stosowane jest w wielu opracowaniach doktryny prawa³¹¹ i przedstawicieli praktyki³¹². Zwykle jednak trudno w literaturze dotyczącej zarówno prawa podatkowego, jak i innych gałęzi prawa doszukać się sformułowania definicji, czy wymienienia elementów, które składają się na to określenie. Pojęcie to najczęściej używane jest w odniesieniu do procesu

³¹¹ Por. przywoływane w dalszej części odwołania.

³¹² Przykładowo: J. Copik, A. Kaczyński, *Pozycja procesowa sprawcy wykroczenia na etapie czynności wyjaśniających i postępowania sądowego*, Zakład Służby Kryminalnej, Wydawnictwo Szkoły Policji w Katowicach, Katowice 2012.

rozumianego jako postępowanie prowadzone przez sąd, tj. procesu karnego, cywilnego oraz postępowania sądowo-administracyjnego, ale także postępowań administracyjnych. Stąd dla doprecyzowania jego zakresu na gruncie kontroli konieczne jest również poczynienie pewnych odwołań w tym zakresie.

Pozycję procesową najczęściej rozumie się **jako zestaw uprawnień przysługujących danemu podmiotowi w ramach określonej procedury**. W postępowaniu sądowo-administracyjnym to, że organ administracji publicznej **zajmuje taką samą pozycję procesową** jak skarżący, tłumaczy się w ten sposób, że oba te podmioty **korzystają z takich samych możliwości w zakresie podejmowania czynności procesowych**³¹³. Na gruncie prawa karnego wskazuje się, że **realizacja pozycji osób uczestniczących w różnych postępowaniach sprowadza się do realizacji ich praw**³¹⁴. W tym sensie, mówiąc na przykład o pozycji Rzecznika Praw Obywatelskich w postępowaniu sądowo-administracyjnym, podkreśla się, że **jest ona wyznaczona przez przyznanie mu szeregu szczególnych uprawnień**, takich jak: dłuższy termin do wniesienia skargi, brak wymogu wyczerpania środków zaskarżenia, prawo do udziału w posiedzeniach przy drzwiach zamkniętych czy zwolnienie z kosztów sądowych³¹⁵. **Pozycja procesowa jest przy tym wyznaczana w ramach danej procedury przez stosowne normy prawne**. Wskazuje się chociażby, że zmiany legislacyjne zrównujące pozycję procesową doradców podatkowych na gruncie postępowania sądowo-administracyjnego polegały na odpowiednim dostosowaniu ich tam, gdzie przepisy dotyczące ich jako pełnomocników procesowych były odmienne od regulacji dotyczących adwokatów i radców prawnych³¹⁶. Określenie **pozycji procesowej jako zestawu uprawnień**

³¹³ H. Knysiak-Sudyka (red.), *Postępowanie sądowoadministracyjne. Zarys wykładu*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2020, s. 197 i n.

³¹⁴ R. Olszewski, *Kumulacja procesowych ról uczestników polskiego postępowania karnego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2013, s. 272 i n.

³¹⁵ L. Kaczmarek, *Pozycja procesowa prokuratora i Rzecznika Praw Obywatelskich w postępowaniu sądowoadministracyjnym*, „PWSZ IPIA Studia Lubuskie” t. VI, 2010, s. 165-191.

³¹⁶ R. Hauser, *Wstępne założenia nowelizacji ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi*, „Państwo i Prawo” nr 2, 2013, za: J. Wilk, *Pozycja procesowa doradcy podatkowego w postępowaniu sądowoadministracyjnym po nowelizacji ustawy proceduralnej*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 83, t. 5, 2016, cz. 1, s. 201-208.

przysługujących danemu podmiotowi na podstawie przepisów prawa regulujących daną procedurę widoczne jest także w orzecznictwie sądów administracyjnych, gdzie przykładowo pozycję procesową strony w postępowaniu w sprawie płatności bezpośrednich uznaje się za ukształtowaną przez przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego z uwzględnieniem regulacji szczególnych³¹⁷. Nie należy przy tym pomijać wpływu samego zainteresowanego na jego pozycję procesową w ramach danej procedury. W orzecznictwie podkreśla się, że niepodjęcie stosownych czynności może wpływać na pozycję procesową danego podmiotu³¹⁸, procedura może bowiem przyjmować takie rozwiązania prawne, że jeżeli strona nie skorzysta z przyznanych jej gwarancji i uprawnień procesowych na odpowiednim etapie, to pozycja procesowa ulega znacznemu osłabieniu³¹⁹. **Uczestnik danej procedury może zatem w przepisany prawem zakresie kształtować własną pozycję procesową przez swoje działania bądź zaniechania.**

Pojęcie „pozycja procesowa” jest również używane na gruncie prawa podatkowego dla określenia statusu uczestników nie tylko postępowania podatkowego, ale także procedur kontrolnych. P. Pietrasz, stwierdzając, że pozycja procesowa strony postępowania podatkowego jest słabsza niż strony w ogólnym postępowaniu administracyjnym³²⁰, podkreśla, że ustawodawca, dostrzegając tę osłabioną pozycję strony postępowania podatkowego oraz kontrolowanego w kontroli podatkowej, wprowadził odpowiednie rozwiązania w zakresie zasad postępowania, sprzyjając realizacji podstawowych praw strony³²¹. Podobnie o zasadach postępowania wypowiadał się D. Zalewski, wskazując, że stanowią one nie tylko wskazówkę interpretacyjną w stosunku do wszystkich przepisów Ordynacji podatkowej, których znaczenie jest niejasne, ale

³¹⁷ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 października 2015 r., sygn. akt II GSK 1884/14, LEX nr 2093231.

³¹⁸ Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 2 grudnia 2010 r., sygn. akt I FSK 935/10, LEX nr 672836.

³¹⁹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 marca 2018 r., sygn. akt I FSK 624/16, LEX nr 2495082.

³²⁰ P. Pietrasz, *Normatywny model postępowania podatkowego*, w: L. Etel (red.), *System prawa finansowego*, t. III, op. cit., s. 726.

³²¹ Tak również: R. Suwaj, M. Perkowski, *Prawne konsekwencje bezczynności administracji publicznej*, Fundacja Prawo i Partnerstwo, Białystok 2010, s. 83 i n.

także służą wzmocnieniu pozycji procesowej podmiotów³²². D. Zalewski twierdzi przy tym, że różny zakres uprawnień procesowych kontrolowanego przekłada się na jego odmienną pozycję procesową (autor podkreśla słabszą pozycję kontrolowanego w przypadku kontroli skarbowej, a silniejszą w odniesieniu do kontroli podatkowej)³²³. Wykorzystywanie pojęcia pozycji procesowej na gruncie kontroli nie budzi również zastrzeżeń w orzecznictwie sądów administracyjnych, gdzie można zaobserwować tezę, iż: pozycja procesowa strony (kontrolowanego) jest inna niż na przykład świadka, przysługują jej bowiem określone gwarancje procesowe, jak choćby konieczność wyrażenia zgody na przesłuchanie w charakterze strony³²⁴. **Pozycja procesowa podlega zatem również stopniowaniu** – na podstawie obiektywnych kryteriów można ocenić, czy pozycja danego podmiotu jest „słabsza” czy „mocniejsza”, „lepsz” czy „gorsza”.

Ocenie podlegać może również pozycja procesowa różnych uczestników tej samej procedury. Wskazuje się m.in. na to, że w ramach postępowania administracyjnego **pozycja jednostki jest nierównorzędna wobec pozycji organu, podczas gdy różnice te niwelowane są w trakcie sądowej kontroli rozstrzygnięć zapadłych w tych sprawach**³²⁵. Na gruncie postępowania karnego z kolei mówi się przykładowo o tym, że pozycja oskarżonego stanowi jedną z głównych różnic między tradycjami prawa anglosaskiego i kontynentalnego. Jako element wzmocnienia tej pozycji wymienia się przy tym chociażby prawo do milczenia czy zestaw uprawnień przysługujących oskarżonemu podczas rozprawy. Wskazuje się także na możliwość wartościowania pozycji procesowej. Na gruncie prawa karnego procesowego za procedurę, w której pozycja procesowa jest bardziej korzystna uznaje się tę, **w której oskarżony wolałby ponieść odpowiedzialność za swoje czyny, gdyby**

³²² D. Zalewski (red.), *Kontrola podatkowa działalności gospodarczej*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2019, s. 122 i n.

³²³ D. Zalewski, *Ochrona praw podatnika w kontroli podatkowej*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2021, s. 80 i n.

³²⁴ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 21 maja 2013 r., sygn. akt II FSK 1875/11, LEX nr 1328803.

³²⁵ M. Kania, *Zwyczajne środki zaskarżenia w postępowaniu przed sądami administracyjnymi*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2009, s. 61.

mógł dokonać w tym zakresie wyboru³²⁶. Transponując to podejście na grunt podatkowych procedur kontrolnych, należałoby uznać, że **pozycja kontrolowanego będzie korzystniejsza w tej procedurze, którą racjonalnie działający podatnik wybrałby jako tę, w ramach której wolałby być kontrolowany.**

Należy jednak zwrócić uwagę, że na pozycję procesową danego podmiotu może wpływać nie tylko zakres przysługujących mu uprawnień, ale także uprawnienia innych uczestników danej procedury. Przykładowo, na gruncie odpowiedzialności podmiotów zbiorowych istotny dla pozycji procesowej podmiotu zbiorowego jest katalog uprawnień prokuratora w zakresie możliwości stosowania środków zapobiegawczych³²⁷. Podobnie jest w przypadku procedur kontrolnych oraz postępowań podatkowych i administracyjnych. Wynika to przede wszystkim z występowania w ramach procedur pionowych struktur między dwoma głównymi uczestnikami procedury, z których jeden działa w sferze imperium. Stąd w ramach kontroli, podobnie jak w postępowaniach administracyjnych, przyznanie pewnych uprawnień organowi często wiązać się będzie z jednoczesnym pogorszeniem pozycji procesowej kontrolowanego czy strony postępowania. Uprawnienia organu w ramach tego typu procedur aktualizują się bowiem przez konieczność wypełnienia pewnych obowiązków przez stronę (kontrolowanego).

Ciekawą perspektywę prezentuje również L. Etel³²⁸, wskazując, że pozycja procesowa na gruncie prawa podatkowego **nie jest kształtowana wyłącznie przez przepisy prawa procesowego, i podkreślając wpływ materialnoprawnych rozwiązań na regulacje proceduralne, stosowane w zakresie rozstrzygnięcia spraw podatkowych³²⁹. W tym zakresie autor wskazuje**

³²⁶ H. Kuczyńska, *Pozycja procesowa oskarżonego jako osobowego źródła dowodowego w Polsce i Anglii – rozważania prawnoporównawcze*, „Studia Prawnicze” nr 2, 2019, s. 97-127.

³²⁷ P. Pogorzelski, M. Diehl, M. Ciemiński, *Postępowanie przeciwko podmiotowi zbiorowemu/środki zapobiegawcze*, [w:] B. Jagura, B. Makowicz (red.), *Systemy zarządzania zgodnością. Compliance w praktyce*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2020, s. 270.

³²⁸ L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa...*, op. cit., s. 1194 i n.

³²⁹ G. Adaszkiewicz, *Środki dowodowe w polskim postępowaniu podatkowym*, TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń 1997, s. 111.

na metody „wymuszania” inicjatywy dowodowej podatnika, które wynikają z regulacji prawnych nakładających określone obowiązki w zakresie wystawiania i przechowywania dowodów księgowych, a także prowadzenia ksiąg podatkowych czy możliwości skorzystania z ulg i zwolnień – obwarowanych wymogiem wykazania przez podatnika, że określony fakt, powodujący zmniejszenie obciążenia podatkowego, miał miejsce. Na marginesie warto dodać, że ciężar dowodu uznawany jest za istotny element pozycji procesowej także na gruncie innych gałęzi prawa³³⁰. Podobnie pozycję procesową na gruncie prawa podatkowego wyznaczają domniemania, które mogą wzmacniać pozycję procesową podatnika, jak przykładowo domniemanie rzetelności ksiąg, lub ją osłabiać, jak domniemanie dotyczące uznania przychodów ze źródeł niewskazanych przez podatnika i nieustalonych przez organ podatkowy za przychody ze źródeł nieujawnionych obarczone sankcyjną stawką podatkową.

W związku z tym na gruncie procedur kontrolnych w ramach prawa podatkowego pozycja procesowa kontrolowanego sprowadza się do ogółu jego praw i obowiązków, które mogą się aktualizować również przez jego działanie lub zaniechanie, a także ogół praw i obowiązków innych podmiotów biorących udział w kontroli, w tym przede wszystkim organu (kontrolującego), które ten może realizować na rzecz lub wobec kontrolowanego. Ta definicja, kompilując tezy doktryny oraz orzecznictwa formułowane także na gruncie innych gałęzi prawa i przekładając je na poziom systemu kontroli przestrzegania prawa podatkowego, oddaje istotę przedmiotu dalszej analizy. W dalszej części rozważań istotne jest szczegółowe przeanalizowanie, jak reforma wprowadzająca Krajową Administrację Skarbową wpłynęła na pozycję procesową kontrolowanego. Zagadnienie to jest o tyle doniosłe, że krytyka poprzednio obowiązującego systemu, w ramach którego funkcjonowała kontrola podatkowa oraz postępowanie kontrolne, wyrażana była w większości właśnie z poziomu podmiotu kontrolowanego. Należy przy tym

³³⁰ Jako przykład można podać przeniesienie ciężaru dowodu braku winy na członków organów spółki, co zostało uznane za istotne ułatwienie pozycji procesowej spółki przy dochodzeniu od nich zwrotu bezprawnych wypłat. Zob. A. Kidyba, M. Dumkiewicz, *Komentarz aktualizowany do art. 1-300 Kodeksu spółek handlowych*, LEX/el. 2022, art. 300(22) [dostęp: 25.04.2022].

wziąć pod uwagę jedynie zmianę pozycji kontrolowanego przez wprowadzenie regulacji w zakresie kontroli celno-skarbowej, porównując ją do funkcjonującej obok kontroli podatkowej czy zastąpionego przez nią postępowania kontrolnego. W tym sensie mniejsze znaczenie mają te elementy procedur, które pozostają zbieżne, gdyż w żaden sposób nie różnicują one pozycji kontrolowanego³³¹.

Jednocześnie patrząc na system podatkowy jako całokształt prawnoorganizacyjnych form opodatkowania, trudno odmówić przemodelowaniu instytucji prawa materialnego doniosłości w kontekście uszczelniania systemu podatkowego. Tym niemniej dla potrzeb rozprawy, ze względu na jej przedmiot, analizie poddane zostaną proceduralne zagadnienia z zakresu prawa podatkowego występujące w ramach kontroli celno-skarbowej.

Powyższe zastrzeżenie należy uczynić przez wzgląd na to, że kontrola celno-skarbowa stanowi jeden z wielu elementów systemu wprowadzonych dla jego uszczelnienia czy zwiększenia jego efektywności. Najbardziej właściwe jest więc właśnie spojrzenie na tę procedurę jako modyfikację pozycji kontrolowanego. Jedynie bowiem na tej płaszczyźnie można wyodrębnić oddziaływanie na system samej kontroli celno-skarbowej jako procedury badania przestrzegania prawa podatkowego. Każda inna perspektywa oceny tej procedury, na przykład przez porównanie czasu prowadzonych kontroli czy dokonanych w nich określeń podatku, będzie dotknięta przez efekt innych zmian systemowych, nie tylko w wyżej wymienionym zakresie prawa materialnego, ale także związanych z informatyzacją kontroli wymiaru, chociażby przez wprowadzenie jednolitego pliku kontroli. Stąd zmiany te, choć zdecydowanie ułatwiły i przyspieszyły gromadzenie oraz analizę materiału dowodowego w ramach kontroli³³², nie powinny wpływać na ocenę samych rozwiązań proceduralnych w ramach analizowanych kontroli.

³³¹ Dalsza analiza tych elementów nie jest rozbudowana, co nie przesądza jednak o znacznym ograniczeniu zakresu dalszych rozważań – procedury kontrolne, jak zresztą sygnalizowano wcześniej, różnią się w głównych aspektach, które mają wpływ na pozycję procesową kontrolowanego.

³³² Tak oceniła to Naczelną Izbą Kontroli w informacjach o wynikach kontroli, której przedmiotem było: Wykorzystanie jednolitego pliku kontrolnego w postępowaniach i kontrolach podatkowych, nr ewid. 11/2019/P/18/077/LKR.

3. Szczególne elementy kontroli celno-skarbowej a pozycja procesowa kontrolowanego

3.1. Zawiadamianie o zamiarze wszczęcia kontroli

Od 2005 r. część urzędów skarbowych została zaangażowana w program pilotażowy polegający na uprzednim informowaniu podatników o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej – nie wcześniej niż na 30 dni i nie później niż na 14 dni przed datą planowanego jej rozpoczęcia. Niespełna dwa lata później obowiązek ten został nałożony na wszystkie urzędy skarbowe³³³ (nie dotyczył zatem postępowania kontrolnego prowadzonego przez dyrektorów urzędów kontroli skarbowej). Do programu pilotażowego czyniono słuszne zarzuty dotyczące stosowania określonych rozwiązań procesowych bez podstawy prawnej oraz zakresu i formy zawiadomienia³³⁴. Tym niemniej program ten przyczynił się do **wprowadzenia regulacji prawnych w zakresie instytucji zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli, rozszerzając jej stosowanie na kontrole skierowane wobec podmiotów innych niż przedsiębiorcy oraz na postępowania kontrolne prowadzone przez organy kontroli skarbowej**. Celem rozwijania tej instytucji miało być zwiększenie zaufania podatników do organów podatkowych, udzielanie podstawowych informacji o zamierzonych czynnościach kontrolnych oraz **umożliwienie inicjalnej autokorekty rozliczeń podatkowych przez samego podatnika przed rozpoczęciem kontroli**³³⁵. Z określonych celów szczególnie istotny jest ten ostatni, gdyż instytucja daje przyszłemu kontrolowanemu szansę na skorygowanie rozliczeń dokonanych dla celów podatkowych tam, gdzie pojawiają się wątpliwości, czy pierwotne zachowanie mieści się w ramach przestrzegania prawa podatkowego.

Od zasady zawiadamiania ustawodawca przewidział jednak szeroki zakres wyłączeń (por. obecnie obowiązujący art. 282c Ordynacji podatkowej). Do

³³³ Pismo Ministra Finansów nr AP12–068/322/MMK/2006.

³³⁴ P. Stolarski, *Instytucja zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej jako naruszenie istoty kontroli finansowej*, [w:] R. Dowgier, *Ordynacja podatkowa. Kontrola realizacji...*, op. cit., s. 199-210.

³³⁵ Ibidem.

najważniejszych należą: konieczność przeprowadzenia kontroli na żądanie organu prowadzącego postępowanie przygotowawcze o przestępstwo lub przestępstwo skarbowe, niezbędny charakter kontroli dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia (również skarbowego), a także prawomocne skazanie kontrolowanego w Rzeczypospolitej Polskiej za popełnienie przestępstwa skarbowego czy przestępstwa przeciwko obrotowi gospodarczemu lub wykroczenia polegającego na utrudnianiu kontroli. Dobrodziejstwo instytucji zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli nie było i nie jest dostępne dla podmiotów, co do których istnieją podejrzenia bądź informacje, że celowo unikają opodatkowania.

Co do zasady wprowadzone rozwiązanie jako długo oczekiwane zostało dobrze przyjęte³³⁶, nie zabrakło jednak również głosów krytycznych³³⁷. Wskazywano na przykład, że immanentną cechą kontroli finansowej (do której należą procedury kontrolne na gruncie prawa podatkowego) jest jej niespodziewaność, która wyklucza możliwość usuwania dowodów i śladów nieprawidłowości³³⁸. Dodatkowo podkreślano, że zawiadomienie o zamiarze wszczęcia kontroli może powodować generowanie stanu sztucznego, odbiegającego od rzeczywistości, oraz że możliwość skorygowania swoich rozliczeń po doręczeniu zawiadomienia będzie stwarzała pokusę zaniżania podstaw opodatkowania i funkcjonowania tym samym na kredyt nieprawidłowości z zakresu prawa podatkowego. Niezależnie od tego, że mimo wskazanych wyżej uwag instytucja zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli na dobre zadomowiła się w polskim systemie kontroli prawa podatkowego, warto pokrótce odnieść się do formułowanych wątpliwości, nawet jeśli z czasem, także przez wprowadzenie innych instytucji prawa, straciły one na aktualności.

W kwestii możliwości usuwania dowodów w okresie po doręczeniu zawiadomienia o zamiarze kontroli warto wskazać, że przez daleko idącą

³³⁶ Pozytywnie: M. Münnich, *Kontrola podatkowa...*, op. cit., s. 116 i n.

³³⁷ P. Stolarski, *Instytucja zawiadomienia...*, op. cit., s. 203.

³³⁸ L. Kurowski, H. Sochacka-Krysiakowa, *Kontrola finansowa*, PWE, Warszawa 1976, s. 19.

informatyzację obrotu, włączając w to obowiązek prowadzenia ksiąg w formie elektronicznej czy bieżące przekazywanie danych w ramach jednolitego pliku kontrolnego, a także przez stosowne wyłączenia (wykluczające z kręgu zawiadamianych osób podmioty, co do których organ ma podejrzenia, że ich działania mają charakter celowy / przestępczy), ryzyko w tym zakresie znacznie zmalało przez ostatnie dziesięć lat funkcjonowania omawianej instytucji. Podobnie sprawa ma się z generowaniem sztucznych danych, które miałyby ukryć stan rzeczywisty. Ponadto w kwestii celowego pozostawiania nieskorygowanych nieprawidłowości przez wzgląd na wprowadzenie, oprócz zmniejszających już wcześniej opłacalność takiego postępowania odsetek za zwłokę, instytucji sankcji w podatku od towarów i usług czy dodatkowego zobowiązania podatkowego na gruncie podatków dochodowych, działania takie byłyby skrajnie nieracjonalne. Ponadto trzeba zauważyć, że obecne procedury kontrolne dają możliwość skorygowania deklaracji po ich zakończeniu – w tym sensie przy wyłączeniu możliwości inicjalnej korekty deklaracji podatnik nadal mógłby czekać z jej dokonaniem aż do końca kontroli, licząc nawet, że organ nie zidentyfikuje stosownych nieprawidłowości.

Wprowadzając kontrolę celno-skarbową, zrezygnowano całkowicie z instytucji zawiadomienia kontrolowanego o zamiarze jej wszczęcia w każdym przypadku, przełamując wypracowaną przez kilkanaście lat zasadę zawiadamiania (przepisy art. 62 ust. 1 i 2 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej przewidują wszczęcie jej w związku z doręczeniem upoważnienia do jej przeprowadzenia). Niestosowanie zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli celno-skarbowej może budzić wątpliwości o tyle, że celem instytucji zawiadamiania jest ochrona kontrolowanego przed dezorganizacją prowadzonej przez niego działalności w wyniku niezapowiedzianej kontroli, przy czym ma ona przyczyniać się także do sprawniejszego i szybszego przeprowadzenia kontroli dzięki temu, że kontrolowany, znając zakres kontroli, może się do niej odpowiednio przygotować, tj. zgromadzić dokumentację, zapewnić pomieszczenia dla kontrolujących, a przede wszystkim wyznaczyć osoby kompetentne do reprezentowania przedsiębiorcy i współpracy z

kontrolującymi³³⁹. W kontroli celno-skarbowej przez niestosowanie instytucji zawiadomienia żadna z powyższych gwarancji, które wydają się istotne zarówno dla prawidłowego zabezpieczenia interesu kontrolowanego, jak i sprawnego przebiegu kontroli, nie została uwzględniona – **bezsprzecznie osłabia to pozycję procesową kontrolowanego na gruncie kontroli celno-skarbowej względem kontroli podatkowej**. W tym kontekście należy wskazać, że niektórzy autorzy w poprzednim stanie prawnym krytycznie odnosili się nawet do obowiązującej na gruncie kontroli podatkowej oraz postępowania kontrolnego możliwości złożenia wniosku o wszczęcie tych procedur przed upływem siedmiu dni od otrzymania zawiadomienia³⁴⁰, co argumentowano brakiem wyraźnego *ratio legis* dla przytaczanej regulacji oraz trudnością w praktycznym zastosowaniu tego trybu³⁴¹.

Zastosowanie omówionego wyżej rozwiązania w ramach kontroli celno-skarbowej nie może jednak być rozpatrywane w oderwaniu od innych jej elementów oraz specyficznych cech tej procedury. Jak wyjaśniono wcześniej, doręczanie zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli miało zapewnić przyszłemu kontrolowanemu prawo do inicjalnej korekty deklaracji (które jest zawieszane w trakcie kontroli). Jednym z głównych celów wprowadzenia kontroli celno-skarbowej jest natomiast zwiększenie poziomu dobrowolności wypełniania obowiązków podatkowych³⁴². Może się zatem wydawać, że brak zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli celno-skarbowej jest sprzeczny z założonym celem regulacji. Przepisy ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej umożliwiają jednak kontrolowanemu w zakresie objętym daną kontrolą celno-skarbową inicjalne skorygowanie deklaracji w terminie 14 dni od dnia doręczenia upoważnienia do przeprowadzenia kontroli (tj. od wszczęcia kontroli celno-skarbowej – tak art. 62 ust. 4 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej). Rozwiązanie to poprawia pozycję kontrolowanego względem

³³⁹ A. Melezini, D. Zalewski, *Specyfika kontroli podatkowej przedsiębiorców pod rządami znowelizowanej ustawy o swobodzie działalności gospodarczej*, „Przeгляд Podatkowy” nr 4, 2010, s. 1-22.

³⁴⁰ Ibidem.

³⁴¹ L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa...*, op. cit., s. 1552 i n.

³⁴² Uzasadnienie do projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, druk sejmowy nr 826, s. 3.

kontroli podatkowej czy wcześniejszego postępowania kontrolnego, gdzie badany podmiot nie mógł skorzystać z tego prawa w każdym przypadku, kiedy ustawa wyłącza obowiązek zawiadomienia – co stanowi swego rodzaju element sankcyjny braku zawiadomienia. Dokonywanie korekty deklaracji po zakończeniu kontroli celno-skarbowej będzie przedmiotem dalszej analizy, jednak ze względu na to, że temat ten powinien być wzięty pod uwagę przy ocenie rezygnacji z instytucji zawiadomienia w przypadku kontroli celno-skarbowej, należało również tutaj podnieść kwestię korekty. Mając to na uwadze, chociaż rezygnacja z instytucji zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli w przypadku kontroli celno-skarbowej negatywnie wpływa na pozycję kontrolowanego, **nie można tego rozwiązania ocenić jednoznacznie negatywnie, gdyż ustawodawca poprawił tę pozycję, zapewniając w każdym przypadku możliwość inicjalnej korekty deklaracji.**

Ponieważ jednym z głównych celów zawiadamiania o zamiarze wszczęcia kontroli było zapewnienie możliwości korekty deklaracji, negatywny dla kontrolowanego efekt rezygnacji z tej instytucji na gruncie kontroli celno-skarbowej równoważony jest zapewnieniem prawa do korekty inicjalnej w odmienny niż dotychczas sposób. Biorąc pod uwagę, że kontrola celno-skarbowa była projektowana jako procedura „twarda”³⁴³, przeznaczona do zwalczania nieprawidłowości w ramach prawa podatkowego, istotnie wpływających na system bezpieczeństwa finansowego państwa, ustawodawca mógł chcieć zachować jej niespodziewany charakter dla zabezpieczenia prawidłowości jej przebiegu. **Jednocześnie zrównoważenie tej niedogodności przez wprowadzenie inicjalnej korekty deklaracji, która umożliwia kontrolowanemu skorygowanie swojego zachowania na rozumiane jako przestrzeganie prawa jeszcze w trakcie kontroli, jest jak najbardziej racjonalne i nie powinno powodować negatywnych skutków dla przestrzegania oraz stosowania prawa podatkowego – łączna ocena tych instytucji powinna być zatem pozytywna.**

³⁴³ Tak: K. Teszner, *Kontrola celno-skarbowa jako kontrola twarda – narzędzie służące eliminowaniu transakcji karuzelowych*, [w:] D. Gajewski (red.), *Uszczelnienie systemu podatkowego w Polsce*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2020, s. 285-305.

W tym kontekście należy wskazać, że choć kontrola celno-skarbowa wyraża cechy procedury „twardej”, to pozytywnie oddaje ideę zachowania gwarancji procesowych kontrolowanego – w postaci inicjalnej możliwości skorygowania deklaracji w zakresie objętym kontrolą. Nie wyklucza to wszak cech pozwalających na ograniczenie unikania opodatkowania w ramach tej regulacji, które nie powinny być utożsamiane wyłącznie z represją, sam bowiem postulat zezwalania na dobrowolne spełnienie ewentualnego zobowiązania jeszcze na wstępnym etapie kontroli należy uznać za słuszny.

Jest to zagadnienie, w którym w zasadzie jedynym postulatem zmiany prawa, który można by wysunąć w ramach powyższej analizy, jest przeniesienie rozwiązań umożliwiających każdorazową inicjalną korektę deklaracji również na grunt kontroli podatkowej. Należy się zgodzić, że prawo to powinno przysługiwać każdorazowo po wszczęciu procedury kontrolnej i być niezależne od kwestii zawiadomienia o zamiarze jej wszczęcia. Dodatkowo obecne rozwiązanie powoduje brak spójności systemu podatkowego. Kontrola celno-skarbowa przewidziana jako procedura „twarda”, bardziej restrykcyjna, przewiduje bowiem bardziej liberalne podejście do inicjalnej korekty deklaracji niż kontrola podatkowa (czyli procedura przewidziana mniej represyjna).

3.2. Wynik kontroli a brak możliwości podważania ustaleń kontroli

Kontrola celno-skarbowa prowadzona w zakresie prawa podatkowego kończy się doręczeniem **wyniku kontroli**, sporządzanego po zakończeniu czynności kontrolnych dokonywanych w jej toku (art. 82 ust. 1 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej). Instytucję tę należy odróżnić od protokołu kontroli, którym kończy się obecnie kontrola podatkowa, a także, pomimo zbieżności w nazewnictwie, od wyniku kontroli, który w wybranych wypadkach mógł kończyć postępowanie kontrolne. Z perspektywy podmiotu kontrolowanego najbardziej istotnymi kwestiami związanymi z doręczeniem wyniku kontroli będą: **jego treść, tj. zakres elementów, który można porównać do zakresu protokołu kontroli kończącego kontrolę podatkową, oraz skutki, jakie wywołuje doręczenie**

wyniku kontroli, w szczególności w zakresie możliwości korekty deklaracji oraz ewentualnego sporu z organem.

Podstawową cechą, która odmiennie kształtuje pozycję kontrolowanego na gruncie kontroli podatkowej oraz kontroli celno-skarbowej, jest treść dokumentu kończącego te procedury. Główna różnica sprowadza się do tego, że protokół kontroli każdorazowo powinien zawierać ocenę prawną sprawy będącej przedmiotem kontroli, podczas gdy w wyniku kontroli organ zobowiązany jest zamieścić informację o sprawdzonych nieprawidłowościach. W konsekwencji doręczenia wyniku kontroli **kontrolowany otrzymuje mniejszy zakres informacji o przyczynach braku przestrzegania prawa podatkowego, a tym samym jego pozycja procesowa jest gorsza niż w przypadku kontroli podatkowej.** Trudno wskazać jednak uzasadnienie dla takiego ograniczenia treści wyniku kontroli. Może to sprzyjać szybkości procedowania organu, ograniczając zakres dokumentu, który musi przygotować w związku z zakończeniem procedury kontrolnej. Z drugiej strony, ustawodawca, nie przewidując żadnej możliwości kontestowania ustaleń zawartych w wyniku kontroli, mógł uznać element uzasadnienia prawnego za zbędny w przypadku tego dokumentu. Mając jednak na uwadze funkcję informacyjną kontroli oraz cel nowej regulacji w postaci zwiększenia poziomu dobrowolnego wykonywania obowiązków podatkowych, konieczne jest wysunięcie postulatu, aby także w ramach kontroli celno-skarbowej dokument ją kończący zawierał dostateczne uzasadnienie prawne dla formułowanych przez organ wniosków. Rozwiązanie to może znacznie poprawić sytuację procesową kontrolowanego, bez wyraźnie negatywnych skutków dla przebiegu kontroli czy pozycji organu. W przypadku braku stosownej zmiany prawa należałoby zatem sformułować postulat maksymalnie szerokiego zakreślania desygnatów pojęcia „informacja o zidentyfikowanych nieprawidłowościach”, tak by obejmowało ono również stosowne uzasadnienie dla wykazywanych nieprawidłowości.

Jak już wspomniano, w ramach kontroli celno-skarbowej nie sformułowano żadnej proceduralnej możliwości wyrażania zastrzeżeń co do wyniku kontroli. Co ciekawe, jeden z pierwszych projektów zawierający ideę skonsolidowania administracji podatkowej w ramach Krajowej Administracji Skarbowej

przewidywał, że procedura kontrolna kończyła się wynikiem kontroli, na który kontrolowanemu przysługiwało zażalenie. Odwołując się do pomysłów doktryny i praktyków w zakresie ograniczenia zjawiska dualizmu procedur kontrolnych, P. Stolarski³⁴⁴ na krótko przed wprowadzeniem omawianej reformy, bo w 2016 r., snuł wizję opracowania jednej procedury kontrolnej i proponował, aby kończyła się właśnie wynikiem kontroli będącym kompleksowym podsumowaniem czynności przeprowadzonych w trakcie kontroli i poczynionych w jej toku ustaleń. Autor postulował przy tym, aby nie można było podważać tych ustaleń w drodze osobnych środków zaskarżenia, a jedynie w drodze środków przysługujących na gruncie postępowania o charakterze jurysdykcyjnym, uznając to za element zbędny i niepotrzebnie wydłużający proces weryfikacji dobrowolnej realizacji zobowiązań podatkowych, ewentualnie ich późniejszej władczej realizacji. Autor zakładał jednak funkcjonowanie wyniku kontroli jako instytucji analogicznej do tej na gruncie postępowania kontrolnego, która nie wpływała zasadniczo na prawa i obowiązki kontrolowanego. Przez ukształtowanie instytucji korekty deklaracji po kontroli zastosowanego rozwiązania nie można uznać za tożsame z proponowanym przez P. Stolarskiego. Zresztą nawet ten autor, jako przeciwnik możliwości kwestionowania wyniku kontroli (ale tylko takiego, który nie wpływa na prawa i obowiązki kontrolowanego) w ramach procedury kontrolnej, zauważył, że zasadnie byłoby zastanowić się nad możliwością składania zastrzeżeń i uwag do wyniku kontroli w kształcie zbliżonym do analogicznej, funkcjonującej na gruncie kontroli podatkowej instytucji, jako instrumentu służącego **sprawnemu prostowaniu w sposób oczywisty zniekształconych ustaleń związanych ze stanami faktycznymi, wynikających przykładowo z niewiedzy w zakresie istnienia w przestrzeni rzeczywistej wiarygodnego i bezspornego dowodu, rzucającego nowe światło na okoliczności będące przedmiotem wskazanych ustaleń**. Z perspektywy pozycji kontrolowanego brak możliwości odniesienia się do ustaleń zawartych w wyniku kontroli zdecydowanie negatywnie wpływa na jego pozycję procesową. W toku niewładczej procedury kontrolowany nie może odnieść się nie tylko do ustaleń w zakresie prawidłowości

³⁴⁴ P. Stolarski, *Kontrola realizacji zobowiązań...*, op. cit., s. 281 i n.

jego rozliczeń podatkowych, ale także do rzetelności czy braku wadliwości ksiąg podatkowych.

Obecna regulacja nie sprzyja dobrowolnemu korygowaniu rozliczeń w zgodzie z ustaleniami organu, z którymi podatnik nie może w żaden sposób polemizować czy których nie może korygować po skonfrontowaniu racji organu z własnymi argumentami. Na organie spoczywa zatem duży ciężar, polegający na prowadzeniu omawianej procedury w sposób pozwalający na poznanie stanowiska kontrolowanego i skonfrontowanie go z własnymi ustaleniami jeszcze w jej toku. Dla zapewnienia stronie czynnego udziału w kontroli celno-skarbowej kontrolowany nie może bowiem być zmuszony do „domyślenia się”, jakie dokonywane przez niego rozliczenia podatkowe stanowią przedmiot badania czy negatywnych dla niej ustaleń. Ograniczenie wiedzy kontrolowanego o ustaleniach organu oraz brak możliwości ich podważania już na etapie samej kontroli powoduje, że inicjatywa dowodowa badanego podmiotu może być o tyle zredukowana, że nie ma on wiedzy co do tego, w jakim zakresie powinien polemizować z organem oraz jakie dowody zapewniać, aby zapobiec negatywnym dla niego ustaleniom. Przy tym nie dość, że prawo do wniesienia stosownych zastrzeżeń i wyjaśnień kontrolowany zachowuje w kontroli podatkowej, to na gruncie tamtej procedury organ dodatkowo zobowiązany jest do udzielenia terminowej odpowiedzi na argumenty kontrolującego. **Co więcej, przez restrykcyjne ukształtowanie instytucji korekty deklaracji, oprócz ewentualnego przyspieszenia procedury, rozwiązanie zastosowane w kontroli celno-skarbowej nie niesie żadnych pozytywnych skutków dla przebiegu kontroli celno-skarbowej ani dla całego procesu przestrzegania i stosowania prawa.**

Doręczenie wyniku kontroli otwiera bowiem 14-dniowy okres na skorygowanie deklaracji w zakresie objętym kontrolą celno-skarbową, które to prawo jest zawieszane w trakcie trwania kontroli (art. 83 ust. 3 i n. ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej). **Kontrowersyjnym rozwiązaniem, niespotykanym dotąd w ramach procedur kontrolnych, jest uzależnienie skuteczności tej korekty deklaracji od objęcia nią wszystkich zidentyfikowanych przez organ nieprawidłowości w wyniku kontroli. W**

ramach kontroli celno-skarbowej nie ma bowiem możliwości jednoczesnego uwzględnienia korekty deklaracji (na przykład w części) bez przekształcania kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe, w którym mogłaby zostać wydana decyzja określająca. **W połączeniu z brakiem możliwości odniesienia się do ustaleń zawartych w wyniku kontroli prowadzi to do ukształtowania zakończenia tej procedury kontrolnej w sposób nie tyle niekorzystny dla kontrolowanego, co w pewnych wypadkach absolutnie niezrozumiały.** Można bowiem przedstawić sytuację, w której wynik kontroli zawiera ustalenia co do dwóch kategorii nieprawidłowości: pierwszej – co do której kontrolowany dokonał niewłaściwej wykładni przepisów prawa podatkowego i zgadza się z oceną organu i drugiej – w której kontrolowany, nie identyfikując, że dana kwestia może być przedmiotem negatywnych wniosków organu zawartych w wyniku kontroli, nie dostarczył wystarczających dowodów, które są jednak w jego posiadaniu. **W takim hipotetycznym stanie, który wydaje się niezwykle prawdopodobny w praktyce, kontrolowany może wybrać jedynie dwie ścieżki postępowania: skorygować deklarację w całości (także w zakresie, w którym nie zgadza się z organem bądź jest przekonany o jego błędnych wnioskach) bądź narazić się na postępowanie jurysdykcyjne, w którym będzie mógł udzielić stosownych wyjaśnień, jednak w części, w której zgadza się z organem, będzie musiał się liczyć z wydaniem decyzji określającej.** Gdyby natomiast analogiczna sytuacja miała miejsce na gruncie kontroli podatkowej, kontrolowany mógłby, wnosząc zastrzeżenia do protokołu, przedstawić dodatkową dokumentację, powodując zmianę stanowiska organu jeszcze w ramach niewładczej procedury, a niezależnie od tego mógłby skorygować deklarację jedynie w części, w której zgadza się z organem, ewentualnie narażając się na postępowanie jurysdykcyjne jedynie co do pozostałej części zidentyfikowanych nieprawidłowości.

Powstawać może pytanie: **Dlaczego prawo do korekty deklaracji jest tak ważne i dlaczego kontrolowany w ramach kontroli celno-skarbowej nie mógłby poczekać kilku dodatkowych miesięcy na decyzję określającą w sprawie?** Oprócz kwestii odsetek za zwłokę, które byłyby naliczane z upływem czasu, należy wziąć bowiem pod uwagę **dodatkowe korzyści wiążące się z**

dokonaniem korekty deklaracji. Ponieważ jednak instytucje w ramach systemu podatkowego istotnie się ze sobą wiążą, trzeba zwrócić uwagę, że korekta deklaracji nie stanowi w tym zakresie wyjątku. **Dokonanie korekty deklaracji może wpływać na karalność ewentualnych czynów zabronionych związanych ze zidentyfikowanymi nieprawidłowościami, stanowi bowiem środek do uwolnienia się od tej odpowiedzialności.** Sprawca czynu zabronionego dotyczącego złożenia deklaracji lub przesłania księgi nie podlega bowiem karze za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, jeżeli po jego popełnieniu została złożona organowi podatkowemu prawnie skuteczna korekta deklaracji lub księgi dotycząca obowiązku, którego nieprawidłowe wykonanie stanowi ten czyn zabroniony³⁴⁵. **Podobnie wysokość innych sankcji może być uzależniona od tego, czy złożona została korekta deklaracji.** Przykładowo, w przypadku dodatkowego zobowiązania na gruncie podatku od towarów i usług podatnik, który złożył korektę deklaracji uwzględniającą stwierdzone nieprawidłowości i najpóźniej w dniu złożenia tej korekty deklaracji wpłacił kwotę zobowiązania podatkowego lub zwrócił nienależną kwotę zwrotu, jest zagrożony obniżoną, 20% sankcją, w miejsce standardowej 30%, która zostałaby nałożona w przypadku decyzji określającej³⁴⁶.

Ponadto na gruncie znajomości procedury podatkowej może rodzić się pytanie: **Dlaczego w ramach nakreślonej wyżej sytuacji kontrolowany podmiot nie skoryguje deklaracji zgodnie z wynikiem kontroli, a swoich racji w zakresie, w jakim nie zgadza się z kontrolującym organem, nie dochodzi w ramach postępowania nadpłatowego, po odwróceniu tej korekty deklaracji w zakresie, w jakim nie zgadza się z organem?** Odpowiedź na to pytanie wymaga wskazania na kolejną nietypową cechę korekty deklaracji podatkowej dokonywanej po kontroli celno-skarbowej. W ramach nowelizacji

³⁴⁵ Przepis art. 16a ustawy z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2022 r., poz. 859 ze zm).

³⁴⁶ Przepis art. 112b ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2022 r., poz. 931 ze zm.).

ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej³⁴⁷ 1 stycznia 2019 r. wprowadzono zasadę, zgodnie z którą ponowne skorygowanie deklaracji po zakończeniu kontroli celno-skarbowej nie wywołuje skutków prawnych w zakresie, w jakim dokonana korekta przewiduje cofnięcie ustaleń kontroli celno-skarbowej. Działanie polegające na ponownym skorygowaniu deklaracji, powodując inne skutki niż te zawarte w deklaracji skorygowanej zgodnie z wynikiem kontroli, możliwe jest tylko w przypadku, gdy po zakończeniu kontroli celno-skarbowej zawiadomieniem o uwzględnieniu korekty deklaracji:

- ponowne skorygowanie deklaracji wynika z orzeczenia wydanego po zakończeniu kontroli celno-skarbowej, które ma wpływ na ustalenia kontroli celno-skarbowej zawarte w wyniku kontroli;
- ustalenia kontroli celno-skarbowej zawarte w wyniku kontroli były oparte na przepisie, o którego niezgodności z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej, ustawą lub ratyfikowaną umową międzynarodową orzekł Trybunał Konstytucyjny;
- ponowne skorygowanie deklaracji ma na celu uniknięcie podwójnego opodatkowania tego samego dochodu lub majątku podatnika na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i terytorium innego państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub terytorium innego państwa.

Może to być o tyle uzasadnione, że skorygowanie deklaracji jest wprawdzie wynikiem dobrowolnej decyzji kontrolowanego podmiotu, jednak trzeba także brać pod uwagę to, że dokonanie takiej korekty obwarowane jest warunkiem skorygowania wszystkich nieprawidłowości zidentyfikowanych przez organ, bez proceduralnej możliwości kwestionowania takich ustaleń jeszcze w ramach kontroli celno-skarbowej. **Podatnik, który chciałby więc uniknąć postępowania jurysdykcyjnego, zgadzając się jedynie z częścią ustaleń, byłby zobowiązany do skorygowania deklaracji, uwzględniając wszelkie zidentyfikowane nieprawidłowości (nawet te jego zdaniem niezasadne). Jednocześnie kontrolowany pozbawiony jest w tym zakresie prawa do**

³⁴⁷ Ustawa z dnia 9 listopada 2018 r. o zmianie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2354).

swobodnego odwrócenia tej korekty deklaracji i rozstrzygnięcia sprawy w spornym zakresie chociażby w ramach postępowania nadpłatowego. Co więcej, brak możliwości odwrócenia korekty deklaracji dokonanej po kontroli celno-skarbowej niemal na stałe utrwala jej wynik. Tym samym jeżeli podatnik dostrzeże jakiegokolwiek kwestie, które wymagałyby dokonania korekty (czy to na swoją korzyść, czy niezauważone przez organ nieprawidłowości), nie będzie mógł już w żaden sposób ich skorygować. Rodzi to jeszcze jeden problem praktyczny na gruncie samej kontroli celno-skarbowej – w sytuacji, w której wynik kontroli stanowi o zaległościach podatkowych podatnika na 1000 zł (z czym podatnik się zgadza), a jednocześnie podatnik podnosił kwestię występowania w tym okresie okoliczności powodującej zmniejszenie zobowiązania podatkowego o 100 zł, z którą w wyniku kontroli nie zgodził się organ, jedyną drogą podatnika na obronę swojego stanowiska dotyczącego nadpłaty będzie wejście w spór z organem w pełnym zakresie, tj. brak korekty deklaracji oraz oczekiwanie na przekształcenie się kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe. Korekty deklaracji podatnik może bowiem dla uchronienia się przed dalszym sporem dokonać jedynie w pełni zgodnie z wynikiem kontroli, a ta jest w zasadzie nieodwracalna. Jeżeli zatem podatnik dokona korekty deklaracji, nigdy już nie będzie miał szansy podnosić faktu występowania ww. nadpłaty. O ile podatnik o okoliczności występowania nadpłaty poweźmie wiedzę w toku kontroli, ma szansę, choć niewielką, na wybór ścieżki postępowania. Jeżeli natomiast podatnik dokonał korekty deklaracji zgodnej z wynikiem kontroli, ale na jakiegokolwiek okoliczności korzystne zwrócił uwagę już po dokonaniu korekty deklaracji zgodnej z wynikiem kontroli, nie będzie miał już szansy na ich podniesienie czy rozpatrzenie przez organ. Co istotne, problem ten występuje jedynie w przypadku, gdy podatnik badany był w ramach kontroli celno-skarbowej. Jeżeli w tym samym zakresie byłby poddany kontroli podatkowej, problem w ogóle by nie wystąpił.

Ocena omawianych regulacji z perspektywy podmiotu kontrolowanego prowadzi do wniosków o braku ich spójności, a także irrelewantności z perspektywy stawianego reformie celu w postaci promowania dobrowolnego regulowania zobowiązań podatkowych. Ponadto zaprezentowane wyżej

rozwiązania negatywnie wpływają na proces przestrzegania oraz stosowania prawa. Przede wszystkim **brak możliwości wniesienia zastrzeżeń do wyniku kontroli przy jego ogromnym wpływie na zakres prawa do korekty deklaracji jest nie do zaakceptowania**. Rozwiązanie to w znacznym stopniu ogranicza dyskurs prawniczy w ramach kontroli celno-skarbowej, który jest niezbędny do właściwego przebiegu procesu zmierzającego do przestrzegania i stosowania prawa podatkowego. Co więcej, brak takiej możliwości na gruncie kontroli celno-skarbowej przenosi dyskurs na poziom postępowania jurysdykcyjnego, co dodatkowo negatywnie wpływa na system, prowokując do sporu z organem nawet w przypadku, gdy podatnik może zgadzać się z częścią ustaleń organu kontroli. **Potencjalna korzyść z zastosowania tego rozwiązania w postaci przyspieszenia procedury zdaje się wręcz absurdalna, biorąc pod uwagę, że średni czas trwania kontroli celno-skarbowej wynosi ponad 300 dni³⁴⁸. Ewentualne korzyści z przyznania takiego środka, przykładowo przez odesłanie do odpowiedniego stosowania instytucji zastrzeżeń do protokołu kontroli z Ordynacji podatkowej, wydają się nieproporcjonalnie duże. Powinno to nie tylko poprawić pozycję kontrolowanego, ale także pozytywnie wpłynąć na przebieg kontroli celno-skarbowej. Co więcej, zastosowane rozwiązania nie tyle nie rozwijają rozwiązań konsensualnych, co w zasadzie niweczą dotychczas ukształtowane instytucje pozwalające chociażby w ograniczonym zakresie prowadzić dialog z organem co do ustaleń kontroli (jak zastrzeżenia do protokołu kontroli w ramach kontroli podatkowej).**

Ponadto niezrozumiałe jest ukształtowanie procedury zakończenia kontroli celno-skarbowej i przekształcenia jej w postępowanie podatkowe w sposób, który utrudnia dokonanie częściowej korekty deklaracji. **Wyłączanie podmiotowi kontrolowanemu prawa do przyjęcia ustaleń organu i dobrowolnego skorygowania deklaracji nie tylko w nieuzasadniony sposób pogarsza pozycję kontrolowanego, ale także przeczy założeniu, jakoby kontrola celno-skarbowa miała wspierać przestrzeganie prawa podatkowego, tj.**

³⁴⁸ Wystąpienie pokontrolne Najwyższej Izby Kontroli nr P/19/011, Skuteczność i efektywność administracji skarbowej w poborze podatków, <https://www.nik.gov.pl/kontrola/P/19/011/>, dostęp: 21.02.2023 r.

dobrowolne regulowanie należnych zdaniami organu zobowiązań. Nie sposób wskazać negatywnych skutków, które mogłyby się wiązać z wprowadzeniem rozwiązania, w którym możliwe jest skorygowanie deklaracji w stosunku do części zidentyfikowanych nieprawidłowości, które nie musiałoby się wiązać z przekształceniem się kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe. Z jednej strony rozwiązanie to wpływa pozytywnie na pozycję procesową kontrolującego bez wywoływania negatywnego wpływu na pozycję organu, z drugiej – promuje dobrowolne korygowanie nieprawidłowości już na etapie kontroli, co wspiera także szybkość prowadzenia tej procedury. To z kolei pozytywnie wpływa na przestrzeganie prawa i usprawnia proces jego stosowania.

3.3. Właściwość miejscowa organów oraz jej konsekwencje

Właściwość miejscowa organu podatkowego definiuje się jako zdolność do realizowania przez ten organ przyznanej mu właściwości rzeczowej na określonym obszarze³⁴⁹. Przyjęty w przepisach prawa podatkowego sposób określenia właściwości miejscowej jest co do zasady dość skomplikowany, a jej ustalenie może powodować trudności. Zgodnie z przyjętą w Ordynacji podatkowej zasadą właściwość miejscową organów podatkowych powinny określać poszczególne ustawy podatkowe, a dopiero w przypadku braku odpowiednich regulacji w przepisach materialnoprawnych zastosowanie **ma reguła wskazana w Ordynacji podatkowej, zgodnie z którą właściwość miejscową organów podatkowych ustala się według miejsca zamieszkania lub siedziby podatnika, płatnika, inkasenta**. Kwestia właściwości miejscowej organu podatkowego została określona w niektórych ustawach podatkowych szczegółowo i z przyjęciem innych kryteriów niż wskazane w Ordynacji podatkowej, w innych natomiast została pominięta.

Dokonując ustalenia właściwości miejscowej według wskazanych wyżej kryteriów konieczne jest odniesienie się do regulacji cywilnoprawnych, gdyż przepisy Ordynacji podatkowej nie określają pojęć „miejsce zamieszkania” i

³⁴⁹ K. Teszner, *Administracja podatkowa...*, op. cit., s. 149 i n.

„siedziba”. Miejszem zamieszkania osoby fizycznej jest miejscowość, w której osoba ta przebywa z zamiarem stałego pobytu. Chodzi tutaj jednak o faktyczne przebywanie i zamieszkiwanie oraz zamiar stałego pobytu, a nie o miejsce zameldowania. Co do pojęcia „siedziby” przyjmuje się zasadniczo, że siedzibą osoby prawnej jest miejscowość, w której ma siedzibę jej organ zarządzający³⁵⁰. Te główne kryteria określenia właściwości miejscowej nie są jednak wyłączne, minister właściwy do spraw finansów publicznych może bowiem w drodze rozporządzenia określić w sposób odmienny od wyżej wskazanego właściwość miejscową organów podatkowych w sprawach niektórych zobowiązań podatkowych lub poszczególnych kategorii podatników, płatników czy inkasentów. Korzystając z tego uprawnienia, organ **zobowiązany jest jednak uwzględnić w szczególności posiadanie miejsca zamieszkania lub siedziby za granicą, miejsce uzyskiwania dochodów oraz miejsce położenia przedmiotu opodatkowania**. W tym zakresie we wskazanym rozporządzeniu³⁵¹ przykładowo w sprawach opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych oraz prawnych dochodów nierezydentów będących podatnikami tego podatku wskazano jako właściwy miejscowo jeden urząd skarbowy w ramach każdego województwa.

Przed wejściem w życie przepisów dotyczących Krajowej Administracji Skarbowej właściwość miejscowa naczelników urzędów skarbowych i dyrektorów izb skarbowych określana była według terytorialnego zasięgu działania urzędu skarbowego i izby skarbowej. Na podstawie przepisów rozporządzenia³⁵² można było wyodrębnić następujące rodzaje naczelników urzędów skarbowych:

- naczelników kilkuset urzędów skarbowych właściwych w zasadzie we wszystkich sprawach (poza powierzonymi urzędom specjalnie wytypowanym do przyznanych im zadań);

³⁵⁰ S. Babiarz, B. Dauter i in., *Ordynacja podatkowa...*, op. cit., s. 178 i n.

³⁵¹ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 r. w sprawie właściwości organów podatkowych (t.j. Dz.U. z 2022 r., poz. 565).

³⁵² Rozporządzenie z dnia 19 listopada 2003 r. w sprawie terytorialnego zasięgu działania oraz siedzib naczelników urzędów skarbowych i dyrektorów izb skarbowych (Dz.U. nr 209, poz. 2027).

- 20 urzędów skarbowych (tzw. wojewódzkich, dużych), których naczelnicy byli właściwi do obsługi określonej kategorii podatników, jak podatkowe grupy kapitałowe, banki, zakłady ubezpieczeń, oddziały lub przedstawicielstwa przedsiębiorstw zagranicznych, jednostki działające na podstawie przepisów o obrocie instrumentami finansowymi oraz przepisów o funduszach inwestycyjnych, a także osób prawnych i jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, które w ostatnim roku obrotowym osiągnęły przychód w wysokości co najmniej 5 mln euro.

Przenosząc to na grunt kontroli podatkowej, należy uznać, że była ona prowadzona przez naczelników urzędów skarbowych, których zakres działania terytorialnego jest ograniczony do gminy, powiatu, a często nawet kilku dzielnic. W przypadku natomiast dużych urzędów skarbowych, upoważnionych do kontroli wybranych podmiotów w ograniczonym specjalizacją zakresie **terytorialny zasięg działania obejmował co do zasady maksymalnie województwo**. Na marginesie warto dodać, że w przypadku postępowania kontrolnego zakres działania dyrektorów urzędów kontroli skarbowej był również określony jako teren danego województwa. **Właściwość miejscowa na gruncie kontroli przestrzegania prawa podatkowego zawsze zmierzała do możliwie największej bliskości organu podatkowego względem podatnika, płatnika, inkasenta. Fizyczna bliskość siedziby organu kontrolującego jest przy tym istotna dla zapewnienia podstawowych gwarancji procesowych związanych przede wszystkim z zapewnieniem stronie czynnego udziału w kontroli i postępowaniu.** Przykładowo, uprawnienie związane z dostępem do akt sprawy zdecydowanie łatwiej jest realizować w przypadku braku nadmiernej odległości od organu podatkowego. Zresztą kwestia terytorialna w ramach prawa procesowego przewija się także w innych aspektach prowadzenia spraw podatkowych. Ordynacja podatkowa zawiera chociażby gwarancje związane z ograniczeniem obowiązku stawiennictwa w ramach kontroli i postępowań jedynie na terenie województwa, w którym obowiązany do stawiennictwa zamieszkuje lub przebywa (tak przykładowo przepis art. 156 § 1 Ordynacji podatkowej).

Samo wejście w życie przepisów dotyczących Krajowej Administracji Skarbowej nie zmieniło istotnie wyżej wymienionych zasad w kwestii

terytorialnego zasięgu naczelników urzędów skarbowych. Minister właściwy do spraw finansów publicznych, działając w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw administracji publicznej, został upoważniony w ramach omawianych przepisów do określenia rozporządzeniem terytorialnego zasięgu działania oraz siedziby dyrektorów izb administracji skarbowej, naczelników urzędów skarbowych, naczelników urzędów celno-skarbowych. Stosownym rozporządzeniem³⁵³ określono terytorialny zasięg działania oraz siedziby 16 dyrektorów izb administracji skarbowej, 380 naczelników urzędów skarbowych i 16 naczelników urzędów celno-skarbowych. W ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej zostało jednak przyjęte także rozwiązanie, zgodnie z którym pewne kategorie podatników i płatników o istotnym znaczeniu gospodarczym lub społecznym, w szczególności wykonujących określony rodzaj działalności gospodarczej lub osiągających określoną wysokość przychodu netto w rozumieniu przepisów o rachunkowości, mogą być obsługiwane przez naczelnika urzędu skarbowego innego niż właściwy miejscowo. Minister finansów uzyskał natomiast uprawnienie do określenia w drodze rozporządzenia kategorii tych podatników i płatników, warunków ich zaliczania do odpowiedniej kategorii, naczelników urzędów skarbowych do obsługi tych podmiotów, jak też terytorialny zasięg ich działania i siedzibę, a także tryb zawiadamiania przez podatników i płatników o zmianie właściwości naczelnika urzędu skarbowego. Wydając rozporządzenie w tych sprawach, minister powinien uwzględnić gospodarcze lub społeczne potrzeby podatników i płatników obsługiwanych przez Krajową Administrację Skarbową. Pierwsze z rozporządzeń wydanych po reformie³⁵⁴ nie wprowadziło istotnych modyfikacji do zasady funkcjonowania kilkuset urzędów skarbowych, a oprócz nich 20 dużych wyspecjalizowanych urzędów skarbowych.

³⁵³ Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 24 lutego 2017 r. w sprawie terytorialnego zasięgu działania oraz siedzib dyrektorów izb administracji skarbowej, naczelników urzędów skarbowych i naczelników urzędów celno-skarbowych oraz siedziby dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (t.j. Dz.U. z 2022 r., poz. 361).

³⁵⁴ Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 24 lutego 2017 r. w sprawie niektórych podatników i płatników, w odniesieniu do których zadania są wykonywane przez naczelnika urzędu skarbowego innego niż właściwy miejscowo (Dz.U. z 2020 r., poz. 700).

Istotną zmianę przyniosło natomiast rozporządzenie, które weszło w życie 1 stycznia 2021 r.³⁵⁵, w ramach którego powołany został „super-urząd” obsługujący specyficzne kategorie podatników z terytorium całej Polski. Akt ten stanowił pierwsze tak istotne przełamanie właściwości miejscowej, która ma wpływ na prowadzenie kontroli podatkowej, w ramach której właściwość organu przekroczyła granice województwa. We wskazanym wyżej akcie Naczelnik Pierwszego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie wskazany został jako właściwy dla takich kategorii podatników i płatników, jak:

- podatkowe grupy kapitałowe,
- spółki wchodzące w skład podatkowych grup kapitałowych,
- Narodowy Bank Polski,
- krajowe zakłady ubezpieczeń i krajowe zakłady reasekuracji,
- spółki publiczne, które mają siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
- banki państwowe i banki krajowe w formie spółek akcyjnych,
- osoby prawne lub jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, z wyłączeniem podatników i płatników prowadzących działalność gospodarczą w formie spółki cywilnej, które w ramach prowadzonej działalności gospodarczej w roku podatkowym **osiągnęły przychód netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług o równowartości w walucie polskiej przekraczającej 50 mln euro.**

Tym samym w przypadku wymienionych wyżej podmiotów, niezależnie od miejsca ich siedziby, właściwy do przeprowadzenia kontroli podatkowej został wskazany wyżej naczelnik urzędu skarbowego. Jako uzasadnienie dla tego rozwiązania wskazywano, że skoncentrowanie w jednym urzędzie fachowej wiedzy pozwoli w racjonalny sposób reagować na problemy pojawiające się w zakresie obsługi tych szczególnych podmiotów. Jednocześnie podkreślano, że nie oznacza to, iż wszystkie sprawy podatkowe będzie zmuszony załatwiać

³⁵⁵ Rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 28 grudnia 2020 r. w sprawie niektórych podatników i płatników, w odniesieniu do których zadania są wykonywane przez naczelnika urzędu skarbowego innego niż właściwy miejscowo (Dz.U. poz. 2456).

osobiście w Pierwszym Mazowieckim Urzędzie Skarbowym w Warszawie zwracając uwagę na rozwój narzędzi informatycznych oferowanych podatnikom i płatnikom przez administrację skarbową, przykładowo możliwość składania podań, deklaracji drogą elektroniczną³⁵⁶. Należy założyć, że ustawodawca, wiedząc, z jakimi niedogodnościami wiąże się umiejscowienie właściwego organu w znacznej odległości od podatnika (nie tylko na gruncie kontroli podatkowej), ograniczył wymienione wyżej kategorie do podmiotów z zasady dużych (banki, zakłady ubezpieczeniowe) i osiągających wysokie przychody (przekraczające równowartość 50 milionów euro). Z zasady zwiększone koszty czy uciążliwość związana z uczestnictwem tych podmiotów w procedurach prowadzonych przez oddalony organ będą mniej dotkliwe ze względu na rozmiar tych podmiotów. Ewentualny pozytywny skutek takiej regulacji w postaci specjalizacji organu (tu: w obsłudze dużych podmiotów) może być łatwiejszy do osiągnięcia w przypadku nielicznej grupy największych podmiotów.

Dziwić może jednak to, że na gruncie art. 61 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej **naczelnik urzędu celno-skarbowego może w każdym wypadku wykonywać kontrolę celno-skarbową na całym terytorium Rzeczypospolitej Polskiej**. W ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej, regulując kontrolę celno-skarbową, zniesiono zatem koncepcję właściwości miejscowej naczelników urzędów celno-skarbowych, co ma bezpośrednio wpłynąć na usprawnienie i przyspieszenie prowadzonej kontroli³⁵⁷. Bezsprzecznie należy uznać, że z perspektywy organu rozwiązanie to z pewnością ułatwia prowadzenie kontroli oraz eliminuje w zasadzie możliwość wystąpienia sporów co do właściwości danego organu w zakresie kontroli. Co więcej, pozwala na poprawę racjonalności wykorzystania potencjału kadrowego i dalszego efektywnego kształtowania polityki kadrowej w organach kontrolnych

³⁵⁶ Uzasadnienie do projektu Rozporządzenia Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej zmieniające rozporządzenie w sprawie niektórych podatników i płatników, w odniesieniu do których zadania są wykonywane przez naczelnika urzędu skarbowego innego niż właściwy miejscowo, Rządowe Centrum Legislacji, nr z wykazu: 240.

³⁵⁷ Uzasadnienie do projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, druk sejmowy nr 826, s. 22.

Krajowej Administracji Skarbowej w kontekście chociażby potencjału ekonomicznego każdego z miast czy województw³⁵⁸.

Jak jednak wskazano wcześniej, normy, które pozytywnie wpływają na pozycję procesową organu, najczęściej przynoszą odwrotny efekt dla pozycji procesowej kontrolowanego. Tak jest również w tym przypadku. Problem związany z brakiem ograniczenia właściwości miejscowej poszczególnych naczelników urzędów celno-skarbowych może wiązać się ze wspomnianym ograniczonym dostępem kontrolowanego do akt prowadzonej sprawy. Dozwolone są bowiem przypadki wszczynania przez Naczelnika Podkarpackiego Urzędu Skarbowego w Przemyślu kontroli celno-skarbowej wobec podmiotów mających siedzibę bądź miejsce zamieszkania w województwie zachodniopomorskim. Dodatkowo, o ile rozszerzenie właściwości miejscowej na gruncie kontroli podatkowej opiera się na ostrych kryteriach i stosowane jest jedynie wobec wyjątkowych, co do zasady dużych podmiotów o znacznych przychodach, to brak właściwości miejscowej na gruncie kontroli celno-skarbowej dotyczy w zasadzie każdego podmiotu. Natomiast kontrola celno-skarbowa osoby fizycznej przez organ oddalony o kilkaset kilometrów będzie rodzić więcej uciążliwości niż taka kontrola prowadzona wobec dużego podmiotu najczęściej posiadającego zasoby ludzkie i finansowe do obsługi kontroli. **Przy braku sformułowania jakichkolwiek przesłanek do stosowania kontroli celno-skarbowej dodatkowe zlikwidowanie w jej przypadku instytucji właściwości miejscowej, która służy ochronie interesów kontrolowanego, zdaje się negatywnie wpływać na jego pozycję procesową.** Co więcej, oprócz zagadnień związanych z uczestnictwem takiego kontrolowanego w prowadzonej wobec niego procedurze brak właściwości miejscowej będzie wpływać na dalsze postępowanie w sprawie i pośrednio także na prawo do sądu – dalsza właściwość miejscowa będzie bowiem zależna głównie od tego, który organ wszczyna kontrolę celno-skarbową. O ile szerokie określenie terytorialnego zasięgu działania organów prowadzących kontrolę celno-skarbową może znajdować uzasadnienie, o tyle powinno wiązać się ze zniwelowaniem uciążliwości

³⁵⁸ K. Różycki, *Kontrola celno-skarbowa...*, op. cit., s. 36 i n.

związanych z przenoszeniem odległej własności na dalsze etapy postępowania. Jeśli bowiem można uzasadnić, że operacyjność organów w ramach kontroli może wymagać dużej swobody, to rozciąganie często odległej własności miejscowej na przykład na grunt postępowania sądowno-administracyjnego zdaje się nie mieć żadnego uzasadnienia. To, jak zaprezentowane rozwiązanie przekłada się na dalsze prowadzenie postępowania, zostało omówione w dalszej części rozprawy.

3.4. Wpływ procedury kontrolnej na przebieg postępowania podatkowego i sądowno-administracyjnego

W obecnym stanie prawnym różnice między procedurami kontrolnymi przekładają się również na dalsze prowadzenie postępowania w sprawie – zarówno postępowania podatkowego, jak i postępowania sądowno-administracyjnego. Obie procedury kontrolne, tj. kontrola podatkowa oraz kontrola celno-skarbowa, mają generalnie ten sam status, stanowią bowiem rodzaj kontroli, a nie jak wcześniej postępowanie kontrolne – rodzaj postępowania jurysdykcyjnego. Obie mogą też prowadzić do wszczęcia w sprawie postępowania podatkowego zmierzającego do wydania decyzji określającej co do zidentyfikowanych nieprawidłowości. W ramach kontroli celno-skarbowej to wszczęcie zostało określone jako „przekształcenie” kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe (tak przepis art. 83 ust. 1 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej), jednak mając na uwadze to, że zabieg ten przyczynia się do braku spójności pojęciowej, bez żadnych praktycznych efektów, należałoby sformułować postulat o zastąpieniu tego wyrażenia odwołaniem do pojęcia „wszczęcie postępowania podatkowego”, które nie budzi zastrzeżeń natury teoretycznoprawnej.

Choć postępowanie podatkowe prowadzone przez naczelnika urzędu skarbowego oraz naczelnika urzędu celno-skarbowego toczy się na takich samych zasadach, co należy ocenić pozytywnie, ustawodawca zdecydował się na zróżnicowanie charakteru środka odwoławczego przysługującego od decyzji

wymienionych wyżej organów wydanej w pierwszej instancji. W przypadku naczelnika urzędu skarbowego odwołanie posiada cechę dewolutywności, wnoszone jest bowiem do organu wyższego stopnia, tj. dyrektora izby administracji skarbowej. Z kolei w przypadku naczelnika urzędu celno-skarbowego od decyzji wydanej w postępowaniu podatkowym prowadzonym po kontroli celno-skarbowej w zakresie przestrzegania prawa podatkowego odwołanie od tej decyzji rozpatruje ten sam organ podatkowy, stosując odpowiednio przepisy o postępowaniu odwoławczym. Co ciekawe, w przypadku innych decyzji wydawanych przez naczelnika urzędu celno-skarbowego odwołanie wnosi się już do dyrektora izby administracji skarbowej właściwego dla kontrolowanego w dniu zakończenia postępowania podatkowego, a jeżeli nie można ustalić właściwego dyrektora izby administracji skarbowej, odwołanie wnosi się do dyrektora izby administracji skarbowej właściwego ze względu na siedzibę naczelnika urzędu celno-skarbowego, który wydał decyzję. Oczywiście niedewolutywne odwołanie nie jest obce procedurze podatkowej i funkcjonuje w systemie podatkowym, na przykład w przypadku wydania decyzji w pierwszej instancji przez organ, który zazwyczaj pełni funkcję organu wyższej instancji, tj. Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, dyrektora izby administracji skarbowej, lub przez samorządowe kolegium odwoławcze, odwołanie od decyzji rozpatruje ten sam organ podatkowy. W przypadku naczelnika urzędu celno-skarbowego komentatorzy wyrazili jednak zdziwienie takim rozwiązaniem, wskazując na rodzaj i ciężar gatunkowy spraw, które są przedmiotem kontroli celno-skarbowej, jak również niekorzystne statystyki uchylanych decyzji dyrektorów urzędów kontroli skarbowych³⁵⁹.

Zgodnie z art. 78 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej każda ze stron ma prawo do zaskarżenia orzeczeń i decyzji wydanych w pierwszej instancji, przy czym ustawa może określać wyjątki od tej zasady oraz tryb zaskarżania³⁶⁰. Zaskarżalność, o której mowa w cytowanym przepisie, obejmuje także niedewolutywne środki prawne, które prowadzą do ponownego rozpatrzenia

³⁵⁹ D. Strzelec, M. Łoboda, *Kontrola przestrzegania przepisów...*, op. cit., s. 145 i n.

³⁶⁰ Tak też: Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 1 września 2011 r., sygn. akt I FSK 1126/10, LEX nr 965860.

sprawy przez organ, który poprzednio rozpatrywał tę sprawę³⁶¹. Jednak już Trybunał Konstytucyjny wskazuje, że środki dewolutywne w większym stopniu gwarantują realizację zasady zaskarżalności³⁶². Cytowany przepis Konstytucji nie przesądza natomiast charakteru spraw, w których odstępstwo od zasady zaskarżalności może być dopuszczalne. Trybunał Konstytucyjny podkreśla, że w omawianym przepisie ustawodawca posłużył się ogólnym sformułowaniem „zaskarżenie”, nie precyzując charakteru i właściwości środków prawnych służących urzeczywistnieniu tego prawa. Zastosowanie ogólnego pojęcia zaskarżenia pozwala na objęcie jego zakresem różnych, specyficznych dla danej procedury środków prawnych, których cechą wspólną jest umożliwienie stronie uruchomienia weryfikacji podjętego w pierwszej instancji orzeczenia bądź decyzji, przy czym nie jest bezwzględnie wymagane, aby każdy środek prawny służący zaskarżeniu decyzji miał charakter dewolutywny³⁶³. Nie można zatem krytykować rozwiązania zastosowanego w postępowaniu podatkowym prowadzonym po kontroli celno-skarbowej, polegającego na pozbawieniu odwołania cechy dewolutywności z perspektywy zasad konstytucyjnych.

Należy pamiętać, że niedewolutywny system rozpatrywania odwołań od decyzji wymiarowych wydawanych przez naczelników urzędów celno-skarbowych rodzi problemy natury praktycznej, chociażby w zakresie możliwych rozstrzygnięć drugiej instancji. Istotną wątpliwość budzi bowiem zagadnienie, czy naczelnik urzędu celno-skarbowego jako organ odwoławczy może uchylić w całości własną decyzję i skierować sprawę do ponownego rozpatrzenia (samemu sobie), jeżeli rozstrzygnięcie sprawy wymaga przeprowadzenia postępowania dowodowego w całości lub w znacznej części. Spójną odpowiedź na to pytanie przynosi niedawne orzecznictwo sądów administracyjnych, gdzie przykładowo Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie w wyroku z dnia 27 kwietnia 2021 r. wskazał, że: „w przypadku, gdy odwołanie ma charakter niedewolutywny i jest

³⁶¹ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 listopada 1999 r., sygn. akt SK 11/99, OTK 1999/7/158; wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 czerwca 2002 r., sygn. akt P 13/01, OTK-A 2002/4/42.

³⁶² Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 stycznia 2012 r., sygn. akt K 36/09, OTK-A 2012/1/3.

³⁶³ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 grudnia 2011 r., sygn. akt, SK 3/11, OTK-A 2011/10/113.

rozpatrywane przez ten sam organ, który wydał decyzję w pierwszej instancji, do rozpoznania tego odwołania nie będzie miało zastosowania szereg przepisów dotyczących postępowania odwoławczego. I tak nie będą miały zastosowania przepisy dotyczące trybu wnoszenia odwołania, art. 223 § 1 i art. 227 O.p. **Nie będą miały również zastosowania przepisy dotyczące samokontroli organu I instancji (art. 226 O.p.), możliwości zlecenia przeprowadzenia uzupełniającego postępowania dowodowego przez organ I instancji (art. 229 ostatnie zdanie O.p.) oraz co jest szczególnie istotne z punktu widzenia rozpatrywanej sprawy, przywołany przepis art. 233 § 2 O.p., dotyczące decyzji kasacyjnych z przekazaniem sprawy do ponownego rozpoznania przez organ I instancji**” [podkreślenie Autora]³⁶⁴.

Jakkolwiek w tym przypadku trudno odmówić słuszności wykładni dokonanej przez Sąd, opartej wszak na przeważającym stanowisku orzeczniczym na gruncie przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego dotyczącym rozpatrywania wniosków o ponowne rozpatrzenie sprawy, to dodatkowo stanowisko to mnoży kontrowersje wokół nadania odwołaniu w przypadku naczelnika urzędu celno-skarbowego cechy niedewolutywności. Rozwiązanie normatywne zawarte w Kodeksie postępowania administracyjnego jest bowiem wynikiem instytucjonalnego porządku organów, który nie przewiduje organu nadrzędnego ani nad ministrem, ani nad kolegium. Stąd ustawodawca, nie mając innego wyboru, w ostateczności ze względu na realizację zasady dwuinstancyjności, pomimo takiego ukształtowania hierarchii organów administracji, wprowadza niedewolutywny system zaskarżania. Zupełnie inaczej zagadnienie to kształtuje się w systemie organów Krajowej Administracji Skarbowej, gdzie organem wyższego stopnia wobec naczelnika urzędu celno-skarbowego może być dyrektor izby administracji skarbowej. Zresztą brak możliwości wydania rozstrzygnięcia kasacyjnego przez naczelnika urzędu celno-skarbowego może być również problematyczny dla samego organu, który może narazić się na zarzut naruszenia zasady dwuinstancyjności, jak bowiem wyjaśnia

³⁶⁴ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 27 kwietnia 2021 r., sygn. akt I SA/Kr 212/21, SIP LEX; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 8 czerwca 2021 r., sygn. akt III SA/Wa 53/21, SIP LEX.

Naczelny Sąd Administracyjny: „dwukrotność rozstrzygnięcia oznacza konieczność pokrywania się postępowań w obydwu instancjach; organ odwoławczy nie może zastępować w czynnościach postępowania organu pierwszej instancji. Jeśli organ odwoławczy będzie w swoim rozstrzygnięciu powoływał się na okoliczności i ustalenia, które nie miały oparcia w ujawnionych dowodach przed pierwszą instancją, wykracza już poza zakres swoich uprawnień. Gdy organ odwoławczy w zasadniczy sposób zmienia ustalenia organu pierwszej instancji, utrzymując przy tym decyzję w mocy, dochodzi do naruszenia zasady dwuinstancyjności, a przy tym naruszone zostaje prawo podatnika do obrony jego praw. Gdy organ odwoławczy w swojej decyzji powołał się na okoliczności, które nie zostały ujawnione przez organ pierwszej instancji, w szczególności zgromadził całkiem nowe dowody, które nie były znane organowi pierwszej instancji, wówczas takie rozstrzygnięcie wykracza poza ramy dokonania swobodnej oceny całego materiału dowodowego w sprawie i pozbawiając podatnika rozstrzygnięcia przez jedną instancję, narusza zasadę dwuinstancyjności postępowania podatkowego”³⁶⁵. W obliczu powyższych problemów nie dziwi powszechne stanowisko, że dychotomia systemu odwoławczego, który przewiduje niedewolutywność w sprawach wymiarowych, istotnych z perspektywy podatnika, nie tylko budzi uzasadnione podejrzenia, ale także nie daje się obiektywnie i przekonująco uzasadnić merytorycznie i aksjologicznie³⁶⁶.

Wprowadzając omawiane zmiany, pogłębiono wielotorowość proceduralną, różnicując charakter środka odwoławczego przysługującego w postępowaniu podatkowym prowadzonym przez naczelnika urzędu skarbowego po kontroli podatkowej i naczelnika urzędu celno-skarbowego po kontroli celno-skarbowej.

Rozwiązanie, w którym procedura wykorzystująca instrumenty śledczo-

³⁶⁵ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 czerwca 2020 r. sygn. akt II FSK 794/20, SIP LEX.

³⁶⁶ A. Nowak, *O arkuszu odwoławczym, decyzjach kasacyjnych naczelnika urzędu celno-skarbowego oraz o niedźwiedziej przysłudze. Z notatnika litygatora podatkowego*, Blog DZP, <https://www.dzp.pl/blog/tax/o-arkuszu-odwolawczym-decyzjach-kasacyjnych-naczelnika-urzedu-celno-skarbowego-oraz-o-niedzwiadziej-przysludze-z-notatnika-litygatora-podatkowego-odcinek-2/> [dostęp: 29.01.2023].

kontrolne zostaje pozbawiona nadzoru zewnętrznego organu odwoławczego w postaci dyrektora izby administracji skarbowej na rzecz ponownego rozpoznania sprawy przez organ, który prowadził dotychczas zarówno kontrolę celno-skarbową, jak i postępowanie podatkowe, należy ocenić negatywnie³⁶⁷. Choć nie można z góry podważać rzetelności naczelników urzędów celno-skarbowych w kontekście prowadzonych postępowań odwoławczych, to właśnie **przez wzgląd na szczególny charakter kontroli celno-skarbowej oraz osłabioną pozycję procesową kontrolowanego w tej procedurze zachowanie cechy dewolutywności środka odwoławczego jest niezwykle istotne**. W obecnym kształcie kontrola celno-skarbowa oraz prowadzone po niej postępowanie podatkowe jest całkowicie zdominowane przez naczelnika urzędu celno-skarbowego oraz stanowisko tego organu. W ramach samej kontroli celno-skarbowej kontrolowany jest całkowicie pozbawiony możliwości kontestowania ustaleń organu, po czym w ramach postępowania podatkowego jego ewentualne zarzuty wobec tych ustaleń, które przekładają się na decyzję określającą, są cały czas rozpatrywane przez ten sam organ. **Patrząc na całokształt procedury, można by postulować ujednolicenie zasad prowadzenia postępowania podatkowego po kontroli podatkowej i kontroli celno-skarbowej.**

Na wpływ procedury kontrolnej na dalsze postępowanie należy spojrzeć również z perspektywy właściwości miejscowej. Jak wspomniano wcześniej, w ramach kontroli celno-skarbowej zniesiono koncepcję właściwości miejscowej naczelników urzędów celno-skarbowych, co oznacza, że każdy z nich może wykonywać kontrolę celno-skarbową na całym terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Przekłada się to na właściwość organu prowadzącego postępowanie podatkowe, bowiem to naczelnik urzędu celno-skarbowego, który sporządził wynik kontroli celno-skarbowej, jest właściwy do przeprowadzenia postępowania podatkowego i wydania decyzji. To, że kontrolę celno-skarbową może prowadzić organ znacznie oddalony od siedziby / miejsca zamieszkania kontrolowanego, przekłada się również na to, że postępowanie podatkowe w pierwszej, a przez

³⁶⁷ Tak też: A. Melezini, K. Teszner, *Krajowa Administracja Skarbowa. Komentarz*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2018, s. 397 i n.

wzgląd na brak dewolutywności – także w drugiej instancji może być prowadzone przez organ z innego województwa. Należy przy tym zwrócić uwagę na art. 13 § 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi³⁶⁸, zgodnie z którym do rozpoznania sprawy właściwy jest wojewódzki sąd administracyjny, na którego obszarze właściwości ma siedzibę organ administracji publicznej, którego działalność została zaskarżona. **Właściwość odległego organu może przekładać się zatem na właściwość odległego sądu administracyjnego, co zdaniem niektórych przedstawicieli doktryny ogranicza prawo do sądu**³⁶⁹.

W literaturze wskazuje się, że rozwiązanie dotyczące braku ograniczeń w zakresie właściwości miejscowej wprowadzone zostało w celu umożliwienia prowadzenia kontroli w każdym miejscu związanym z prowadzoną przez kontrolowanego działalnością czy też w miejscach, w których mogą się znajdować urządzenia, towary lub dokumenty dotyczące tych urządzeń, towarów lub czynności podlegających kontroli, jak i wykonywania czynności kontrolnych w innych urzędach obsługujących organy Krajowej Administracji Skarbowej³⁷⁰. Przy założeniu, że był to wyłączny cel likwidacji właściwości miejscowej na gruncie kontroli celno-skarbowej, dla ograniczenia negatywnego wpływu braku instytucji właściwości miejscowej na pozycję kontrolowanego należałoby sformułować postulat, aby mogła być ona wszczynana jedynie przez organ mający siedzibę na terenie województwa badanego podmiotu (a następnie prowadzona na terenie całego kraju). **Na marginesie warto dodać, że problem odległości organu odwoławczego czy sądu administracyjnego rozwiązałoby samo przywrócenie dewolutywności odwołania od decyzji naczelnika urzędu celno-skarbowego wydanej w pierwszej instancji.** W postępowaniu podatkowym służy bowiem co do zasady odwołanie do dyrektora izby administracji skarbowej właściwego dla kontrolowanego w dniu zakończenia

³⁶⁸ Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 roku Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz.U. z 2022 r., poz. 329).

³⁶⁹ Tak też: A. Melezini, K. Teszner, *Krajowa Administracja...*, op. cit., s. 397 i n.

³⁷⁰ K. Różycki, *Kontrola celno-skarbowa. Komentarz*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2019, s. 32 i n.

postępowania podatkowego. Jak wskazano wcześniej, modyfikacja właściwości miejscowej organu występuje w systemie podatkowym, stąd przykładowo kontrolę podatkową największych podatników prowadzi obecnie wyłącznie Naczelnik Pierwszego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie. **Jednak modyfikacja ta następuje wyłącznie ze względu na istotne cechy podmiotów, dla których właściwość miejscowa ulega zaburzeniu.** W przypadku największych podatników można zakładać, że uciążliwość takiego rozwiązania jest niwelowana przez rozmiar podmiotu i tendencję do zatrudniania czy angażowania profesjonalnych podmiotów do obsługi kontroli ich rozliczeń podatkowych. Na gruncie kontroli celno-skarbowej przez brak jakichkolwiek kryteriów dla stosowania tej procedury odległa właściwość miejscowa może dotknąć nawet osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej.

3.5. Specyficzne uprawnienia kontrolujących i regulacje je ograniczające

Zarówno na poziomie instytucjonalnym, jak i proceduralnym wprowadzenie Krajowej Administracji Skarbowej spowodowało do pewnego stopnia unifikację służby celnej, administracji skarbowej i podatkowej. Na gruncie kontroli celno-skarbowej doprowadziło to do połączenia katalogu uprawnień kontrolujących w trakcie jej prowadzenia. Większość z tych uprawnień, zwłaszcza w ramach kontroli przestrzegania prawa podatkowego, pokrywa się z uprawnieniami przysługującymi kontrolującym w ramach kontroli podatkowej. Uprawnienia kontrolujących na gruncie kontroli celno-skarbowej można zamknąć w poniższym katalogu:

- żądania udostępniania akt, ewidencji, ksiąg i wszelkiego rodzaju dokumentów związanych z przedmiotem kontroli celno-skarbowej oraz sporządzania z nich odpisów, kopii, wyciągów, notatek, wydruków i udokumentowanego pobierania danych w formie elektronicznej,
- wstępu, przebywania i poruszania się na gruncie oraz w budynku, lokalu lub innym pomieszczeniu kontrolowanego,

- dokonywania oględzin, legitymowania lub ustalania w inny sposób tożsamości osób, jeżeli jest to niezbędne dla potrzeb kontroli,
- przesłuchiwanie kontrolowanego lub świadków,
- przeszukiwania lokali, w tym lokali mieszkalnych, innych pomieszczeń i miejsc oraz rzeczy, w tym z użyciem urządzeń technicznych i psów służbowych,
- zasięgnięcia opinii biegłych, zabezpieczania zebranych dowodów i żądania przeprowadzenia spisu z natury,
- sporządzania szkiców, kopiowania, filmowania, fotografowania oraz dokonywania nagrań dźwiękowych i zbierania innych niezbędnych materiałów w zakresie objętym kontrolą celno-skarbową.

Powyższe uprawnienia nie powinny budzić wątpliwości o tyle, że co do zasady stanowią podstawowe czynności postępowania dowodowego (z większym jednak zakresem swobody kontrolujących niż ma to miejsce w ramach kontroli podatkowej), w katalogu uprawnień znalazły się jednak elementy charakterystyczne do tej pory dla spraw dotyczących prawa celnego oraz akcyzowego, to jest:

- badania towarów, surowców, półproduktów i wyrobów, w tym pobrania próbek towarów, surowców, półproduktów i wyrobów gotowych w celu ich zbadania,
- żądania powtórzenia, jeżeli to możliwe, każdej czynności, w wyniku której uzyskuje się dane o przyjmowanych, wydawanych lub wprowadzanych do procesu produkcyjnego surowcach, materiałach, produkcji w toku i półproduktach oraz uzyskanych produktach, wyrobach gotowych i wysokości strat produkcyjnych,
- przeprowadzania w uzasadnionych przypadkach, w drodze eksperymentu, doświadczenia lub odtworzenia możliwości gry na automacie lub gry na innym urządzeniu,
- żądania zamknięcia dokumentacji dotyczącej towarów i czynności podlegających kontroli w celu umożliwienia porównania rzeczywistego stanu ze stanem ewidencyjnym,

- uczestniczenia w podlegających kontroli celno-skarbowej czynnościach, przestrzegania prawa podatkowego w zakresie produkcji, przemieszczania i zużycia wyrobów akcyzowych, w szczególności ich wytwarzania, uszlachetniania, przerabiania, skażania rozlewu, przyjmowania, magazynowania, wydawania, przewozu i niszczenia oraz w zakresie stosowania i oznaczania tych wyrobów znakami akcyzy,
- żądania złożenia wyjaśnień dotyczących przedmiotu kontroli celno-skarbowej oraz nakładania zamknięć urzędowych na urządzenia, pomieszczenia, naczynia oraz środki transportu.

Dodatkowe kompetencje przysługują także kontrolującym, którzy mają status funkcjonariusza, a obejmują m. in.:

- przeprowadzanie rewizji towarów, wyrobów i środków przewozowych, w tym z użyciem urządzeń technicznych i psów służbowych,
- przeszukanie osób,
- konwój i strzeżenie towarów,
- kontrolę przesyłek pocztowych,
- zatrzymywanie pojazdów i wykonywanie innych czynności z zakresu kontroli ruchu drogowego,
- zatrzymywanie i kontrolowanie statków,
- przeprowadzenie kontroli rodzaju używanego paliwa przez pobranie próbek paliwa ze zbiornika środka przewozowego.

W ramach jednej procedury, tj. kontroli celno-skarbowej, o bardzo szerokim zakresie przedmiotowym, obejmującym m.in. sprawy z zakresu prawa podatkowego, celnego, akcyzowego czy prowadzenia gier losowych, połączono uprawnienia dotychczas osobnych organów, które sprawowały kontrolę nad wskazanymi wyżej obszarami w ramach osobnych struktur, na podstawie odrębnych przepisów. **Stąd uprawnienia kontrolujących związane przykładowo z realizacją zadań kontroli celno-skarbowej w zakresie przestrzegania prawa celnego czy prowadzenia gier hazardowych mogą być na gruncie normatywnym stosowane w sprawach dotyczących prawa podatkowego.** Co więcej, niektóre typowe uprawnienia do kontroli

przestrzegania prawa podatkowego zostały dodatkowo rozwinięte. Przykładowo, prawo żądania od kontrolowanego dokumentów zostało rozszerzone na wszelkie dokumenty związane z przedmiotem kontroli, także za okres inny niż objęty kontrolą, jeżeli nie upłynął jeszcze termin ich przechowywania przewidziany w odrębnych przepisach. Uprawnienie to nie powinno jednak prowadzić do realizowania kontroli okresu nieobjętego przedmiotem kontroli – żądanie dokumentów spoza innego niż objęty kontrolą okresu jest bowiem dopuszczalne o tyle, o ile dotyczą one operacji, z których podatnik w okresie objętym kontrolą wywodził określone skutki prawne³⁷¹.

Duży zakres swobody stosowania wymienionych środków procesowych może w niektórych przypadkach budzić wątpliwości. Zgodnie z art. 77 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej przeszukanie lokalu może zostać dokonane jedynie w celu znalezienia dowodów mających znaczenie dla prowadzonej kontroli celno-skarbowej oraz po uzyskaniu zgody właściwego prokuratora rejonowego (które okazuje się kontrolowanemu). Wątpliwość może budzić też szeroko zakreślony i w nieostry sposób sformułowany wyjątek od wskazanej powyżej zasady. W przypadkach niecierpiących zwłoki kontrolujący może bowiem dokonać przeszukania, o którym mowa powyżej, bez uprzedniej zgody prokuratora, gdy istnieją uzasadnione podstawy do przypuszczenia, że dowody znajdują się w miejscu przeszukania. Nadużyciom w tym zakresie ma przeciwdziałać regulacja, zgodnie z którą przeprowadzone w ramach nadzwyczajnej procedury przeszukanie podlega zatwierdzeniu przez właściwego prokuratora rejonowego, a w przypadku jego odmowy – materiały i informacje zebrane w toku czynności nie stanowią dowodu w kontroli celno-skarbowej, kontroli podatkowej, postępowaniu podatkowym, postępowaniu celnym lub postępowaniu w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe. Powstaje jednak niepewność, czy w przypadku pozyskania w ramach przeszukania dokonanego bez zgody prokuratora dowodów w sprawie prokurator rejonowy będzie mógł podać w wątpliwość, że organ przypuszczał, iż dowody znajdują się w przeszukiwanym miejscu, a sprawa miała status niecierpiącej

³⁷¹ Ibidem.

zwłoki. Występuje tutaj zatem ryzyko, że sam rezultat dokonanej czynności może uzasadniać spełnienie przesłanek dla przeszukania.

Połączenie wszystkich dotychczasowych uprawnień w ramach jednego organu i umożliwienie ich stosowania we wszystkich sprawach niezależnie od przedmiotowego zakresu kontroli może budzić wątpliwości z perspektywy istotnego osłabienia pozycji procesowej kontrolowanego. Sama unifikacja procedur działania organów nie może być jednak postrzegana jako zjawisko negatywne. Rozwiązanie to jest natomiast na tyle niespójne, że ustawodawca zróżnicował tryb prowadzenia kontroli celno-skarbowej w zależności od jej przedmiotu, uprawnienia kontrolujących pozostawił jednak tożsame niezależnie od tego, jakiego zakresu dotyczy kontrola. Dodatkowo należy podkreślić, że wszystkie te uprawnienia przysługują organowi przy wyłączeniu stosowania w kontroli celno-skarbowej regulacji gwarancyjnych ograniczających dobowy wymiar czasu prowadzenia kontroli celno-skarbowej, czas prowadzenia kontroli (dni w roku) czy możliwość prowadzenia kilku kontroli jednocześnie u tego samego podmiotu. Kontrola celno-skarbowa powinna, zgodnie z art. 63 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, zostać zakończona bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie trzech miesięcy od dnia jej wszczęcia. Organ może jednak przedłużać termin zakończenia kontroli przez zawiadomienie kontrolowanego o niezakończeniu kontroli celno-skarbowej we właściwym terminie i wskazanie nowego terminu jej zakończenia. Na gruncie wskazanej powyżej regulacji powinny znaleźć zastosowanie formułowane w odniesieniu do przepisów Ordynacji podatkowej tezy wyrażane w orzecznictwie sądów administracyjnych, gdzie podkreśla się, że niedoręczenie zawiadomienia o przedłużeniu terminu do przeprowadzenia czynności kontrolnych przed upływem tego terminu nie powoduje z mocy prawa zakończenia kontroli, która może być kontynuowana po doręczeniu takiego zawiadomienia³⁷². **Ograniczenie czasu trwania kontroli celno-skarbowej w wymiarze praktycznym ma zatem charakter iluzoryczny, co znów powoduje duży zakres swobody organu w**

³⁷² Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 24 listopada 2010 r., I SA/Łd 917/10; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 10 stycznia 2008 r., I SA/Po 83/07, SIP LEX.

jej prowadzeniu i negatywnie wpływa na pozycję procesową kontrolowanego. Ze względu na odpowiednie stosowanie na gruncie kontroli celno-skarbowej przepisów Ordynacji podatkowej kontrolowanemu przysługuje jednak środek ponaglenia oraz późniejsza skarga na bezczynność organu w przypadku, gdyby działania organów w danej sprawie nosiły znamiona opieszałości. Choć w praktyce termin na zakończenie kontroli celno-skarbowej może być wielokrotnie przedłużany, to po stronie kontrolowanego podmiotu pozostawiono wybrane środki pozwalające na weryfikację prawidłowości przedłużonego prowadzenia kontroli.

W tym kontekście objawia się sygnalizowana wcześniej wada ukształtowania systemu kontroli, w którym stosowanie kontroli celno-skarbowej jako procedury „twardej” nie jest w żaden sposób ograniczone. Podkreśla się, że szerokie uprawnienia kontrolujących w ramach tej procedury, a właściwie brak jakichkolwiek ograniczeń po stronie organu, podyktowane są z pewnością szczególnym celem kontroli celno-skarbowej, czyli zwalczaniem przestępczości gospodarczej (podatkowej). Brak jednak w obowiązujących przepisach gwarancji, że zastrzone zasady prowadzenia kontroli znajdują zastosowanie tylko w takim zakresie. Doktryna wyraża przy tym nadzieję, że poszerzone uprawnienia będą wykorzystywane przez kontrolujących tylko dla tych celów³⁷³. W przypadku braku wyraźnych sygnałów o nadużywaniu uprawnień przez kontrolujących w ramach kontroli celno-skarbowej wydaje się, że nadzieja ta została dotychczas spełniona. Jednak w odniesieniu do przysługujących kontrolującym bardzo szerokich uprawnień zasadne jest przynajmniej sformułowanie postulatu, aby w pierwszej kolejności korzystać ze środków mniej uciążliwych, w ramach których można uzyskać te same efekty na gruncie postępowania dowodowego, każdorazowo biorąc pod uwagę *ratio legis* ustanowionej normy kompetencyjnej, szczególnie gdy wpływa ona na podstawowe prawa badanego podmiotu.

Nie sposób zaprzeczyć, że specyficzne, represyjne uprawnienia są niezbędne do realizowania przez organy podatkowe powierzonych zadań,

³⁷³ D. Strzelec, M. Łoboda, *Kontrola przestrzegania przepisów...*, op. cit., s. 145 i n.

przede wszystkim w zakresie zwalczania przestępczości podatkowej. Na gruncie normatywnym pozycja kontrolowanego w ramach kontroli celno-skarbowej jest znacznie osłabiona nie tyle przez ten zakres uprawnień, ile przez utrzymanie dualistycznego modelu kontroli przestrzegania przepisów prawa podatkowego bez określenia ram dla stosowania poszczególnych rodzajów kontroli. **Uzależnia to pozycję procesową kontrolowanego wyłącznie od tego, który z organów postanowi przeprowadzić procedurę kontrolną.** Z tej perspektywy pozycja kontrolowanego jest zdecydowanie lepsza w kontroli podatkowej niż w kontroli celno-skarbowej, gdzie może on zostać poddany znacznie bardziej dotkliwym środkom.

Jak wynika z wcześniejszej analizy, kontrola celno-skarbowa w wielu kwestiach różnicuje pozycję procesową kontrolowanego względem kontroli podatkowej. Choć procedury mają taki sam cel, to ta pierwsza określana jest mianem „twardej”, bowiem w znacznie większym stopniu ingeruje w prawa i obowiązki kontrolowanego. W poprzednich podrozdziałach omówiono cechy tej procedury, które dla pozycji kontrolowanego są najbardziej uciążliwe, a przy tym nie realizują założonych celów wprowadzenia kontroli celno-skarbowej. Zaproponowane w ich ramach zmiany zmierzają do poprawy pozycji kontrolowanego i zbliżenia sposobu prowadzenia kontroli celno-skarbowej do kontroli podatkowej, co ogranicza dualizm procedur zmierzających do kontroli przestrzegania prawa podatkowego. Jednocześnie zaprezentowane rozwiązania w większości nie wpływają proporcjonalnie negatywnie na pozycję organu kontrolowanego. **Istnieją jednak obszary, w których rozwiązania zastosowane w kontroli celno-skarbowej wpływają negatywnie na pozycję kontrolowanego względem innych procedur, ale których modyfikacja pozbawiłaby organ istotnych narzędzi umożliwiających mu działanie lub uniemożliwiających wykonywanie powierzonych zadań. Jako przykład można podać rozszerzony zakres uprawnień kontrolujących oraz brak stosowania gwarancyjnych regulacji dotyczących czasu trwania kontroli celno-skarbowej.**

Pozycja procesowa kontrolowanego musi być zatem determinowana także przez realia funkcjonowania systemu podatkowego. Obecnie średni czas trwania

kontroli celno-skarbowej wynosi ponad 300 dni. Sytuacji tej nie sposób naprawić przez sformułowanie przepisów obligujących organ do stosowania się do ograniczeń czasu prowadzenia kontroli wynikających z ustawy prawo przedsiębiorców. Podobnie pozbawienie kontrolujących uprawnień, które są niezbędne do realizacji na przykład funkcji dochodzeniowo-śledczych, choć przełoży się pozytywnie na pozycję procesową kontrolowanego, to uniemożliwi organowi realizowanie powierzonych mu zadań. To w tych przypadkach wyłania się podstawowy problem systemu dualistycznego, tj. różnicowanie sytuacji kontrolowanych podmiotów bez względu na jakiegokolwiek różnicujące ich cechy. Trudno stwierdzić, dlaczego pomimo formułowanych przez lata postulatów w zakresie rozdzielenia sytuacji, dla których powinny znaleźć zastosowanie określone procedury kontrolne, tak aby nie różnicować pozycji kontrolowanego bezpodstawnie, ustawodawca nie zdecydował się sformułować jakichkolwiek zasad w tym zakresie. W ostatnich latach już na gruncie samych procedur kontrolnych pojawiło się wiele wzorców, do których można się odnieść przykładowo przy formułowaniu propozycji ograniczania zakresu stosowania kontroli celno-skarbowej. Skoro bowiem ustawodawca założył, że kontrola celno-skarbowa ma służyć zwalczaniu jedynie nieprawidłowości na wielką skalę, w sytuacjach, gdy rozmiary, złożoność i stopień oddziaływania występujących uchybień w istotny sposób wpływają na system bezpieczeństwa finansowego państwa, można by przykładowo ograniczyć zakres jej stosowania do sytuacji, w których:

- przeprowadzenie kontroli jest niezbędne do przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia, przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia (co już dziś stanowi odpowiednią przesłankę do ograniczenia gwarancji procesowych stosowanych wobec przedsiębiorców), czy dodatkowo
- kontrolowany podmiot spełnia kryterium obrotowe (co już dziś ma miejsce w przypadku formułowania właściwości miejscowej na podstawie kryteriów innych niż siedziba / miejsce zamieszkania).

Różnicowanie pozycji kontrolowanego na gruncie procedur kontrolnych budziłoby znacznie mniej kontrowersji, jeśli byłoby oparte na obiektywnych kryteriach. W doktrynie podkreśla się, że podatnik jako słabszy uczestnik stosunków prawnopodatkowych powinien podlegać szczególnej ochronie³⁷⁴, mimo to nadal widać dysproporcję między nałożonymi na niego obowiązkami (a nawet dolegliwościami) a przyznanymi mu prawami³⁷⁵. W obecnym stanie prawnym kontrola celno-skarbowa pogłębia tę dysproporcję. Jako procedura szczególna, represyjna w swoim przebiegu, kontrola celno-skarbowa nie posiada żadnych szczególnych kryteriów jej stosowania, podobnie zresztą jak funkcjonująca obok niej procedura „miękką” – co należy ocenić negatywnie. Obecna regulacja różnicuje bowiem pozycję podmiotów podlegających kontroli bez wskazania jakichkolwiek istotnych ich cech, które uzasadniałyby takie zróżnicowanie ich praw i obowiązków.

³⁷⁴ J. Glumińska-Pawlic, *Ustawowe gwarancje praw podatnika w postępowaniu podatkowym – założenia a rzeczywistość*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 9(241), 2016, s. 9-14.

³⁷⁵ J. Glumińska-Pawlic, *Doradca podatkowy jako obrońca praw podatnika*, [w:] A. Franczak (red.), *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2021.

4. Bezpieczeństwo prawne kontrolowanego a zasady konstytucyjne

4.1. Pojęcie bezpieczeństwa prawnego

„Bezpieczeństwo prawne” stanowi powszechnie używany termin języka prawniczego. Jego rozpowszechnienie w polskiej kulturze prawnej przypisuje się Cz. Znamierowskiemu, który w ten sposób tłumaczył niemiecki termin *rechtssicherheit* (dosł. z niem. pewność prawa), przygotowując przedwojenne przekłady dzieł G. Radbrucha³⁷⁶. Aby scharakteryzować bezpieczeństwo prawne na potrzeby niniejszej rozprawy, należy przyjąć, że jest to stan, który można osiągnąć za pośrednictwem odpowiedniego prawa pozytywnego. Tym samym omawiany termin będzie stanowić sytuację, w której występuje przekonanie, że prawo i jego stosowanie są sprawiedliwe – przede wszystkim w ujęciu sprawiedliwości proceduralnej, ale także w znaczeniu materialnym. Jednocześnie należy uznać, że bezpieczeństwo prawne może stanowić stan obiektywnie poddający się ocenie, bez względu na subiektywne przekonanie danego podmiotu o jego występowaniu. Wówczas bezpieczeństwo prawne należałoby rozumieć jako **stan, w którym za pomocą środków prawnych zabezpieczone są istotne dobra życiowe człowieka i jego interesy oraz sprawnie działa system gwarantujący skuteczność tych środków**³⁷⁷.

W literaturze podkreśla się również fakt występowania konstytucyjnej **zasady bezpieczeństwa prawnego**, wynikającej z klauzuli demokratycznego państwa prawnego³⁷⁸. W tym ujęciu zakłada się, że bezpieczeństwo prawne jednostki jest w nieodłączny sposób związane z zasadą ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa czy zasadą poprawnej legislacji, tj. wiąże się głównie z zasadą pewności prawa i umożliwianiem jednostce prognozowania i racjonalnego planowania działań własnych w oparciu o przewidywalność działania organów państwa³⁷⁹.

³⁷⁶ J. Potrzeszcz, *Bezpieczeństwo prawne z perspektywy filozofii prawa*, Wydawnictwo KUL, Lublin 2013, s. 15 i n.

³⁷⁷ Ibidem, s. 273.

³⁷⁸ Tak: B. Banaszak, *Prawo konstytucyjne*, C.H. Beck, Warszawa 2012, s. 174.

³⁷⁹ G. Kościelniak, *Bezpieczeństwo prawne jednostki a bezprawie legislacyjne – wybrane zagadnienia*, „Studia Prawnicze. Rozprawy i Materiały” nr 2, 2013, s. 21-48.

W prawie podatkowym, w którym nadal dominuje pionowy charakter stosunków między podatnikami a aparatem państwa, tj. wyłania się cecha władczości wobec podatnika, pojęcie bezpieczeństwa prawnego nabiera szczególnego znaczenia. Teza ta wybrzmiewa także w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego³⁸⁰, gdzie podkreśla się m.in., że w ramach tej gałęzi prawa obywatel tylko wyjątkowo i w bardzo ograniczonym zakresie może mieć wpływ na treść stosunku prawnego, dlatego bezpieczeństwo prawne i ekonomiczne podatnika stanowią zagadnienia, na które należy kłaść wyjątkowy nacisk. Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego stawia przy tym czasem znak równości między bezpieczeństwem prawnym a zasadą zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, powołując nawet zasadę bezpieczeństwa prawnego jako podstawę zasady zaufania³⁸¹.

Zapewnienie stanu występowania bezpieczeństwa prawnego pozostaje bezsprzecznie po stronie państwa, które musi wykazać się odpowiednim działaniem na rzecz ochrony jednostki. W tym sensie bezpieczeństwo prawne można traktować jako specyficzny element katalogu praw człowieka, którego gwarancji powinien się spodziewać ze strony państwa. Analizując kwestię bezpieczeństwa prawnego w ramach procedury kontrolnej na gruncie prawa podatkowego, jaką jest kontrola celno-skarbowa, trudno doszukiwać się naruszenia podstawowych zasad najczęściej wiązanych z bezpieczeństwem prawnym, tj. określoności przepisów prawnych, ich stabilności rozumianej jako brak działania wstecz, zasadą wyłączności ustawy czy ustanowieniem odpowiedniego *vacatio legis*³⁸². Na tak podstawowym poziomie nie można mieć zastrzeżeń do regulacji wprowadzającej kontrolę celno-skarbową.

Należy jednak mieć na uwadze, że ukształtowanie procedury kontrolnej wpływa na sprawiedliwość proceduralną, która stanowi istotny element

³⁸⁰ Uchwała Trybunału Konstytucyjnego z dnia 26 kwietnia 1994 r., sygn. akt W 11/93, OTK 1994, cz. I, poz. 22.

³⁸¹ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 czerwca 2002 r., sygn. akt K 45/01, OTK ZU Nr 4/A/2002, poz. 46; wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 lutego 2004 r., sygn. akt P 21/02, OTK ZU Nr 2/A/2004, poz. 9, za: J. Potrzezycz, *Bezpieczeństwo prawne w orzecznictwie polskiego Trybunału Konstytucyjnego*, „Roczniki Nauk Prawnych” t. XVI, nr 1, 2006, s. 7-40.

³⁸² Ibidem.

bezpieczeństwa prawnego. Zapewnienie sprawiedliwości proceduralnej jest bowiem nieodzownym elementem praworządności w ujęciu materialnym. Bezpieczeństwo prawne w prawie podatkowym jest także zapewniane przez środki, które pozwalają uznać, że podatnicy i ich interesy są chronione przed nieuzasadnionymi działaniami ze strony organów podatkowych. Sprawiedliwość proceduralna jest zatem istotna dla utrzymania bezpieczeństwa prawnego, ponieważ w swoim założeniu pojęcie to wiąże się z zapewnieniem równego traktowania wszystkich stron procedury (tu: kontrolnej). Bezpieczeństwo prawne jest tutaj gwarantowane przez wprowadzanie jasnych i przejrzystych reguł postępowania w procedurach kontrolnych oraz zapewnienie kontrolowanym możliwości uzyskania pełnej i wyczerpującej argumentacji dotyczącej wszystkich podnoszonych wobec nich zarzutów. Podsumowując, sprawiedliwość proceduralna jest niezwykle ważna dla zapewnienia bezpieczeństwa prawnego, ponieważ zapewnia równe traktowanie, ochronę praw i skuteczne funkcjonowanie systemu kontroli.

Wprowadzenie kontroli celno-skarbowej, a tym samym utrzymanie w dualistycznym modelu kontroli przestrzegania prawa podatkowego procedury „twardej”, bardziej uciążliwej dla kontrolowanego, należy zatem ocenić z perspektywy zasad konstytucyjnych zmierzających do zapewnienia równości wobec prawa oraz ograniczających środki oddziaływania na obywatela do niezbędnego minimum. Analiza wprowadzonych przepisów z tej perspektywy wydaje się tym bardziej zasadna, że w przywołanym już w niniejszej rozprawie wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 lutego 2001 r.³⁸³, zjawisko dualizmu procedur kontrolnych było pośrednio przedmiotem rozważań sądu konstytucyjnego.

4.2. Konstytucyjna zasada równości a kontrola celno-skarbowa

Zasada równości praw, począwszy od XVIII wieku, stanowi fundamentalny postulat wobec każdego demokratycznego państwa. W obowiązującej

³⁸³ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 lutego 2001 r., sygn. akt K 19/99, OTK 2001/2/30.

Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej w rozdziale II pt. „Wolności, prawa i obowiązki człowieka i obywatela”, w podrozdziale „Zasady ogólne” umieszczono art. 32, który zawiera zasadę, zgodnie z którą wszyscy są równi wobec prawa. Zasada ta stanowi zatem o równości w odniesieniu do praw i wolności dla wszystkich podmiotów prawa (nie tylko osób fizycznych, ale także każdego rodzaju organizacji, w tym niemających osobowości prawnej)³⁸⁴. Zasada równości była (i wciąż jest) przedmiotem rozważań Trybunału Konstytucyjnego oraz doktryny, przy czym można zauważyć różnorodność jej definiowania. Jako wspólny mianownik refleksji w tym zakresie należy przyjąć twierdzenie, że zasada równości w prawie oznacza **jednakową ochronę każdego podmiotu prawa przez stanowione przez państwo normy prawne oraz zakaz nieuprawnionego uprzywilejowania lub dyskryminacji przez prawo. Zasada równości wobec prawa oznacza natomiast równość traktowania podmiotów w procesie stosowania norm prawnych**³⁸⁵. Zasada równości nie stanowi przy tym bezwzględnej przeszkody do jakiegokolwiek różnicowania sytuacji prawnej adresatów danej regulacji prawnej. Różnicowanie to musi jednak znajdować oparcie w odrębnościach charakterystyki poszczególnych kategorii adresatów. Równością będzie zatem także zasadność wybrania takiego a nie innego kryterium różnicowania podmiotów prawa³⁸⁶. Warto podkreślić, że w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego przyjmuje się, że co do zasady nie ma podstaw do uznania, iż dana norma narusza konstytucyjną zasadę równości, jeśli:

- jej charakter pozostaje w bezpośrednim związku z celem i zasadniczą treścią przepisów, w których zawarta jest kontrolowana norma;
- służy realizacji nakreślonego zadania, ma charakter proporcjonalny, a waga interesu, któremu ma służyć różnicowanie sytuacji adresatów normy, pozostaje w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku nierównego traktowania;

³⁸⁴ M. Chmaj (red.), *Konstytucyjne wolności i prawa w Polsce. Zasady ogólne*, Wolters Kluwer Polska, Kraków 2002, s. 126.

³⁸⁵ I. Bernatek-Zagula, *Konstytucyjna zasada równości...*, op. cit., s. 73-89.

³⁸⁶ M. Witkowska, *Zasada równości w stosunkach pracy na tle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, „Przegląd Prawa Konstytucyjnego” nr 1, 2011, s. 213.

- pozostaje w związku z innymi zasadami, wartościami i normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych³⁸⁷.

Podkreśla się też, że **sytuacja prawna adresatów norm prawnych powinna być różnicowana jedynie ze względu na ich relewantne, istotne cechy**. Nie ma jednak norm prawnych, które wskazywałyby, jakie są właściwe kryteria wyróżnienia cech relewantnych. Zgodnie ze stanowiskiem Trybunału Konstytucyjnego, skoro pewien zbiór podmiotów należy do tej samej klasy, tj. znajduje się w podobnej sytuacji, to każdy z tych podmiotów powinien być traktowany równo, bez zróżnicowania w postaci faworyzowania oraz bez dyskryminacji tych podmiotów wobec prawa³⁸⁸. Jednocześnie Trybunał Konstytucyjny dopuszcza na przykład zróżnicowanie sytuacji prawnej pewnych grup podmiotów, chociażby przez uprzywilejowanie pozytywne, dokonywane w celu wyrównania sytuacji prawnej i doprowadzenia do równości wobec prawa³⁸⁹. Ponadto istotne jest, że zasada równości ma charakter *lex generalis*, zatem ma moc obowiązującą wobec wszystkich podmiotów prawa, czyli obejmuje każdą jednostkę, a tym samym w równym stopniu osobę fizyczną i osobę prawną, jak również jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej. Powody, które prowadzą do zróżnicowania sytuacji prawnej podmiotów prawa, muszą przy tym być racjonalne i powinny mieć ważne uzasadnienie. Z kolei przyczyna rozróżnienia musi pozostawać w stosownej proporcji do wagi naruszonego w ten sposób interesu. Ponadto podstawa do zróżnicowania sytuacji powinna pozostawać w związku z aksjologicznym obowiązaniem tak

³⁸⁷ J. Skowrya, *Konstytucyjna zasada równości na gruncie ustawy z 4 listopada 2016 r. o wsparciu kobiet w ciąży i rodzin „Za życiem”*, „Przegląd Prawa Konstytucyjnego” nr 3, 2017, s. 169-183 i przywołane tam wyroki Trybunału Konstytucyjnego: z dnia 16 grudnia 1997 r., sygn. K 8/97, OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 70; z dnia 24 lutego 1999 r., sygn. SK 4/98, OTK ZU nr 2/1999, poz. 24; z dnia 28 maja 2002 r., sygn. P 10/01; z 21 lutego 2006 r., sygn. K 1/05, OTK ZU nr 2/A/2006, poz. 18; z dnia 28 marca 2007 r., sygn. K 40/04, OTK ZU nr 3/A/2007, poz. 33

³⁸⁸ Wyroki Trybunału Konstytucyjnego: z dnia 13 marca 1998 r., sygn. K 24/97, OTK 1998, nr 2 poz. 13, s. 81; z dnia 6 maja 1998 r., K 37/97, z dnia 29 maja 2007 r., P 8/06; z dnia 7 kwietnia 2009 r., P 7/08.

³⁸⁹ Tak przykładowo: wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 marca 1998 r., sygn. K 24/97, OTK 1998, nr 2 poz. 13.

utworzonych norm poprzez utrzymanie związku z innymi wartościami konstytucyjnymi³⁹⁰.

Przedstawione powyżej uwagi prowadzą do refleksji: Czy funkcjonowanie w polskim systemie podatkowym sytuacji, w której podatnicy poddawani są dwóm reżimom kontroli, tj. kontroli podatkowej i kontroli celno-skarbowej, choć obie te procedury prowadzą do postępowania podatkowego i zmiernają do tego samego, a mianowicie do weryfikacji, czy przestrzegane jest prawo podatkowe, narusza zasadę równości w przywołanym wcześniej rozumieniu? Występuje wprawdzie pewien nieformalny podział, w ramach którego właściwy naczelnik urzędu skarbowego dokonuje kontroli podatkowej w sprawach mniejszej wagi, a naczelnik urzędu celno-skarbowego prowadzi kontrolę celno-skarbową jedynie w sprawach większej wagi. Brak jednak jakichkolwiek regulacji ograniczających zastosowanie każdej z tych procedur do określonych podmiotów czy danych stanów faktycznych sugeruje, że rozróżnienie tych procedur na gruncie normatywnym nie ma merytorycznego uzasadnienia. W efekcie podatnicy poddawani są różnym reżimom prawnym: innemu, gdy kontrola prowadzona jest przez naczelnika urzędu skarbowego, a innemu, gdy kontrolę prowadzi naczelnik urzędu celno-skarbowego.

Szczególnie istotne jest, że – jak wyjaśniono wcześniej – pozycja procesowa kontrolowanego w obu tych procedurach ukształtowana jest inaczej, a kontrole różnią się nakładanymi na kontrolowanych obowiązkami. Nie bez przyczyny kontrola celno-skarbowa zyskała przymiot procedury „twardej” – sytuacja prawna kontrolowanego w ramach tej kontroli jest bowiem znacznie gorsza niż w ramach kontroli podatkowej. Podatnik kontrolowany w ramach kontroli celno-skarbowej nie jest uprzedzany o jej wszczęciu w postaci stosownego zawiadomienia, ma znacznie ograniczone możliwości podważania ustaleń kontroli jeszcze w ramach niewładczej procedury kontroli, zakres jego obowiązków jest szerszy, a swoboda organu przejawiająca się chociażby w braku właściwości miejscowej czy niedewolutwnym odwołaniu wpływa również na dalsze postępowanie podatkowe oraz sądowno-administracyjne. Fakt, że w

³⁹⁰ J. Skowryra, *Konstytucyjna zasada równości...*, op. cit.

kontroli celno-skarbowej zestaw uprawnień kontrolowanego jest znacznie węższy niż w kontroli podatkowej, przy rozszerzeniu jego obowiązków wydaje się niezaprzeczalny. Ponadto jedynym kryterium rozróżniającym podmioty kontrolowane w ramach kontroli podatkowej i kontroli celno-skarbowej jest wszczęcie danego rodzaju kontroli przez uprawniony organ. Żadne normy prawa nie przewidują jakichkolwiek warunków, które należałoby spełnić, aby wszcząć wobec podatnika konkretny rodzaj procedury kontrolnej (o mniejszym bądź większym reżimie).

Na ten problem można spojrzeć z dwóch perspektyw, które widać także w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Z jednej strony można rozpatrywać zbiór podatników jako podzielony przez analizowaną regulację na dwie grupy: kontrolowanych w ramach kontroli celno-skarbowej oraz kontrolowanych w ramach kontroli podatkowej. Wówczas można dojść do wniosku, że samo zróżnicowanie praw i obowiązków kontrolowanych i funkcjonowanie dwóch odrębnych procedur kontroli (model dualistyczny) może godzić w zasadę równości. Problem tego rozumowania polega na tym, że podział podatników na te dwie grupy może zostać dokonany jedynie *ex post*, tj. po wszczęciu wobec kontrolowanego danej procedury kontrolnej, i wymaga porównania dwóch podmiotów, wobec których zostały wszczęte odmienne kontrole. Oceniając bowiem sytuację, w której dwa niemal identyczne podmioty, przykładowo podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych o podobnych przychodach, profilu działalności, kontrolowani za ten sam okres, jedynie przez wzgląd na to, że inny organ wszczął tę kontrolę, mają zupełnie odmienną pozycję procesową, rozumianą jako zestaw ich obowiązków i uprawnień. Skoro zarem pozycja jednego z nich jest znacznie gorsza, należy uznać to za nieuprawnioną dyskryminację.

Odmienne spojrzenie na problem funkcjonowania dwóch procedur kontrolnych zdaje się prezentować Trybunał Konstytucyjny w ramach uzasadnienia wspomnianego wcześniej orzeczenia dotyczącego stanu prawnego, w którym funkcjonowała jeszcze kontrola podatkowa oraz kontrola skarbowa (postępowanie kontrolne), z dnia 13 lutego 2001 r.. Zauważa bowiem, że nie ma podstaw twierdzenie, iż funkcjonowanie dwóch reżimów kontroli dzieli

podatników na dwie kategorie kontrolowanych o odmiennym katalogu praw i obowiązków. Podstawą takiego wniosku jest założenie, że każdy z podatników może zostać poddany obu reżimom kontroli. W ramach takiej argumentacji brak jakiegokolwiek sformułowania kryteriów stosowania procedur kontrolnych staje się przyczyną uznania takiego stanu rzeczy za konstytucyjny – bowiem każdy podatnik może zostać poddany obu reżimom kontroli. Trybunał Konstytucyjny podkreśla, że po wszczęciu danej kontroli jest ona prowadzona na takich samych zasadach w stosunku do wszystkich – stąd nie ma tutaj mowy o dyskryminacji.

Wskazane powyżej rozumowanie Trybunału Konstytucyjnego, choć technicznie poprawne, prowadzi do niebezpiecznego uproszczenia, tj. dopuszczenia zróżnicowania sytuacji prawnej podobnych podmiotów (tu: podatników), w sytuacji gdy zróżnicowanie to może wystąpić losowo, a ich pozycja (tu: procesowa) może być lepsza lub gorsza w zależności od wystąpienia losowych kryteriów (wszczęcia tej lub innej procedury). Stanowiska tego nie należy wszak traktować jako ugruntowanego. Rozważania Trybunału Konstytucyjnego w tym zakresie miały jedynie charakter incydentalny. Co więcej, można przypuszczać, że gdyby miały przyjąć bardziej rozbudowaną formę lub gdyby dotyczyły innej dziedziny prawa, gdzie silniej wybrzmiewa kwestia pozycji procesowej stron (choćby prawa karnego), konkluzja Trybunału mogłaby być odmienna. Co więcej, występuje tutaj problem momentu oceny nieuprawnionego zróżnicowania sytuacji prawnej podobnych podmiotów. Jeżeli bowiem równość będziemy oceniać jeszcze na moment przed wszczęciem danej kontroli, to należałoby przyznać rację krótkiej dygresji Trybunału Konstytucyjnego, iż **podmioty te są równe – bowiem wobec każdego z nich może być wszczęta zarówno kontrola celno-skarbowa, jak i kontrola podatkowa**. Oceniając jednak równość podmiotów już kontrolowanych w ramach kontroli celno-skarbowej oraz kontroli podatkowej, należałoby dojść do wniosku, że **ich sytuacja prawna jest znacząco różna – a przecież nie wyróżniała ich żadna cecha oprócz tej, że wobec jednego wszczęto tę pierwszą procedurę kontrolną, a wobec drugiego – tę drugą**. Pod tym względem zróżnicowanie sytuacji prawnej podmiotów na gruncie ich relewantnych cech mających znaczenie dla dokonanego rozróżnienia jest znacznie lepsze od losowego

różnicowania sytuacji poszczególnych podmiotów – także z perspektywy pewności prawa.

Przyjęcie, że omawiana regulacja dotycząca kontroli celno-skarbowej w żadnym stopniu nie narusza zasady równości pomija także **aspekt występowania dyskryminacji pośredniej**, zachodzącej w sytuacji, gdy chociaż prawo nie przewiduje nieuzasadnionego i kwalifikowanego zróżnicowania, **to jednak nie zapobiega powstaniu sytuacji faktycznej, w której takie zróżnicowanie występuje**³⁹¹. Trudno bowiem przełamać rozumienie Trybunału Konstytucyjnego i udowodnić istnienie dyskryminacji przez sam fakt istnienia dualistycznego modelu procedur kontrolnych. Nie da się jednak zaprzeczyć, że jego występowanie, bez jakiegokolwiek uregulowania zasad stosowania poszczególnych procedur, może prowadzić do powstania sytuacji faktycznej, w której zróżnicowanie to występuje – mianowicie wszczęcia wobec podobnych podmiotów odrębnych procedur bez żadnego powodu ku takiemu postępowaniu.

W przywołanej powyżej regulacji konstytucyjnej dotyczącej zakazu dyskryminacji użyto wyrażenia „z jakiegokolwiek przyczyny”, co prowadzi do możliwie najszerszego i najbardziej ogólnego ujęcia tej zasady. W żadnym wypadku nie oznacza to jednak założenia, że równość jest wartością samą w sobie. Ograniczenie równości jest wprawdzie dopuszczalne, jednak stan ten nie może mieć znamion działania arbitralnego, a więc nie może naruszać granic wyznaczonych nie tylko przez przywołany art. 32 Konstytucji, ale także aksjologię konstytucji i całego systemu prawnego³⁹². W tym kontekście, uznając, że funkcjonowanie obok kontroli podatkowej kontroli celno-skarbowej prowadzi do nierówności, przynajmniej w sensie nierówności pośredniej należałoby zwrócić uwagę, czy ta nierówność jest w jakikolwiek sposób uzasadniona chociażby na gruncie faktycznym (brak bowiem uzasadnienia na gruncie normatywnym). Konsekwencją stwierdzenia występowania nierówności będą zatem rozważania

³⁹¹ P. Tuleja, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej...*, op. cit.

³⁹² A. Łabno, *Zasada równości i zakaz dyskryminacji*, [w:] L. Wiśniewski (red.), *Wolności i prawa jednostki oraz ich gwarancje w praktyce*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2006, s. 42.

na temat tego, czemu ta nierówność służy oraz czy jej zakres jest proporcjonalny do osiągniętych przez prawodawcę efektów.

4.3. Konstytucyjna zasada proporcjonalności a środki stosowane w kontroli celno-skarbowej

Termin „zasada proporcjonalności” wywodzi się z niemieckiego systemu prawnego³⁹³, przy czym z czasem zyskiwał on na znaczeniu oraz uniwersalności. Na wzrost zainteresowania zasadą proporcjonalności wpłynęła przede wszystkim koncepcja demokratycznego państwa prawnego, rozwój ochrony praw jednostek oraz oczekiwania społeczeństwa, że korzystający z władztwa publicznego będą uwzględniali środki adekwatne do racjonalnie wyznaczonego celu³⁹⁴. Choć zasada proporcjonalności nie jest pojmowana jednolicie, to formułowaniu jej istoty czy składników konstrukcyjnych przyświeca założenie, że nakazuje ona podejmowanie ingerencji przemysłanej, niezbędnej i efektywnej przy zastosowaniu właściwie wyważonego, o optymalnym stopniu intensywności i uciążliwości środka, prowadzącego do osiągnięcia zamierzonego, rozważnie wytyczonego celu³⁹⁵. Istotą zasady proporcjonalności jest zatem miarkowanie działań organów władzy publicznej oraz ograniczenie ich ingerencji w sferę praw i wolności jednostki, a także konieczność dopasowania środków działania podejmowanych przez władzę do założonych celów oraz wymóg wyważenia interesu publicznego i interesów podmiotów prywatnych³⁹⁶.

Zasada proporcjonalności pod różnymi postaciami znajduje zastosowanie w wielu gałęziach prawa, obejmując nie tylko prawo krajowe, ale także prawo unijne i prawo międzynarodowe. W ramach polskiego porządku prawnego regulacja dotycząca zasady proporcjonalności została zawarta w Konstytucji, choć należy zauważyć, że jeszcze przed wejściem jej w życie uznawana była za

³⁹³ K. Wojtyczek, *Zasada proporcjonalności*, [w:] B. Banaszak, A. Preisner (red.), *Prawa i wolności obywatelskie w Konstytucji RP*, C.H. Beck, Warszawa 2002, s. 669.

³⁹⁴ Z. Duniewska, *Zasada proporcjonalności a prawo administracyjne – zagadnienia wybrane*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” t. CXXIII, 2022, s. 9-26.

³⁹⁵ Ibidem.

³⁹⁶ Ł. Folać, *Zasada proporcjonalności w tworzeniu prawa administracyjnego*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” z. 4, 2017, s. 57-72.

element demokratycznego państwa prawnego. Na gruncie obowiązującej obecnie Konstytucji to art. 2 stanowiący, że Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej, jest ogólnym źródłem dla zasady proporcjonalności. Niektóre z zasad wyprowadzanych z przywołanego art. 2 zostały dodatkowo wyrażone w innych przepisach konstytucyjnych, a przykładem takiej zasady jest zasada proporcjonalności stypizowana również w art. 31 ust. 3 Konstytucji. Przepis ten stanowi, że ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej albo wolności i praw innych osób. Ograniczenia te nie mogą przy tym naruszać istoty tych wolności i praw.

W odniesieniu do nakreślonej powyżej podwójnej podstawy dla omawianej zasady formułuje się różne koncepcje. Z jednej strony w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego przyjmuje się, że zasadę tę w sposób w pełni samodzielny i całościowy statuuje art. 31 ust. 3 Konstytucji³⁹⁷. Część doktryny podkreśla jednak, że zasada demokratycznego państwa prawnego jest nadal samoistnym źródłem zasady proporcjonalności w tych materiach, które pozostają poza zakresem art. 31 ust. 3, przykładowo w kwestiach dotyczących samorządu terytorialnego oraz podatkowych³⁹⁸. Jeszcze inne podejście do problemu stanowi uznanie, że w istocie są dwie zasady proporcjonalności: wywiedziona z art. 31 ust. 3 i wyinterpretowana z art. 2 Konstytucji. Pierwsza z tych zasad ma zastosowanie wtedy, gdy kontrolowane przepisy prawa ograniczają konstytucyjne prawa i wolności osób, natomiast zasadę proporcjonalności z art. 2 (zwaną też zasadą zakazu nadmiernej ingerencji) stosuje się wtedy, gdy przepisy prawa dotyczą ograniczenia praw lub wolności gwarantowanych jedynie na poziomie ustawowym albo konstytucyjnych praw różnie rozumianych

³⁹⁷ L. Garlicki (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. III, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2003, s. 92 i n.

³⁹⁸ P. Tuleja, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej...*, op. cit.

podmiotów publicznych czy nadmiernego zwiększenia obowiązku podatkowego³⁹⁹.

Niezależnie od tego istoty tej zasady należy doszukiwać się w idealnej proporcji między środkiem a celem⁴⁰⁰ czy zachowaniu względnej równości między podjętą ingerencją a wartością założonego celu⁴⁰¹. Podobne rozumienie tej zasady na gruncie prawa finansowego przyjmuje Trybunał Konstytucyjny, wskazując przykładowo, że z zasady tej wypływają trzy powiązane ze sobą obowiązki prawodawcy:

- przyjmowanie danej regulacji tylko wówczas, gdy jest niezbędna dla ochrony interesu publicznego, z którym jest związana,
- nakaz kształtowania danej regulacji w sposób zapewniający osiągnięcie zamierzonych skutków (celów),
- warunek zachowania proporcji między efektami wprowadzonej regulacji a ciężarami względnie niedogodnościami wynikającymi z niej dla obywateli.

Ponadto Trybunał podkreśla, że zasada ta kładzie nacisk na adekwatność celu i środka użytego do jego osiągnięcia, co oznacza, że spośród możliwych (i jednocześnie legalnych) środków oddziaływania należałoby wybierać skuteczne środki do osiągnięcia celów założonych, a zarazem możliwie najmniej uciążliwe dla podmiotów, wobec których mają być zastosowane⁴⁰². Trybunał Konstytucyjny zauważa też, że omawiana zasada z jednej strony stawia przed prawodawcą wymóg stwierdzenia rzeczywistej potrzeby ingerencji w danym stanie faktycznym w zakres prawa bądź wolności jednostki, z drugiej – powinna być rozumiana jako wymóg stosowania takich środków prawnych, które będą skuteczne, a więc rzeczywiście służące realizacji zamierzonych przez prawodawcę celów (przy

³⁹⁹ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 lutego 2014 r., sygn. P 24/12, OTK-A 2014/2, poz. 9, za: A. Wróbel, *Komentarz do art. 8*, [w:] M. Jaśkowska, M. Wilbrandt-Gotowicz, A. Wróbel, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2020, wyd. el. LEX.

⁴⁰⁰ Z. Kmieciak, *Ogólne zasady prawa i postępowania administracyjnego*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2000, s. 111.

⁴⁰¹ Cz. Martysz, *Zasady ogólne*, [w:] G. Łaszczyca, Cz. Martysz, A. Matan, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, t. I, Komentarz do art. 1-103, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2010, s. 92.

⁴⁰² Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 kwietnia 1999 r., sygn. akt P 7/98, SIP LEX.

czym zawsze chodzi tu o środki niezbędne, w tym sensie, że będą chronić określone wartości w sposób i w stopniu, który nie mógłby być osiągnięty przy zastosowaniu innych środków). Niezbędność oznacza tu skorzystanie ze środków jak najmniej uciążliwych dla podmiotów, których prawa lub wolności podlegają ograniczeniu⁴⁰³. Trybunał Konstytucyjny stanowi również, że zasada proporcjonalności wiąże ustawodawcę nie tylko wtedy, gdy ustanawia on ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności lub praw, ale także wtedy, gdy nakłada obowiązki na obywateli lub inne podmioty znajdujące się pod jego władzą. Ustawodawca postępuje w zgodzie z zasadą proporcjonalności tylko wtedy, gdy spośród możliwych środków działania wybiera możliwie najmniej uciążliwe dla podmiotów, wobec których mają być one zastosowane, lub dolegliwe w stopniu nie większym niż to jest niezbędne wobec założonego i usprawiedliwionego konstytucyjnie celu⁴⁰⁴.

Przenosząc powyższe tezy na grunt dokonanego wcześniej porównania kontroli celno-skarbowej do kontroli podatkowej, można zauważyć, że zasada proporcjonalności pozostawia znacznie szersze pole do analizy zastosowanych rozwiązań proceduralnych niż zasada równości. Kluczowa jest bowiem odpowiedź na pytanie: Czy cechy wyróżniające kontrolę celno-skarbową mają szansę spełnić kryterium celowości oraz czy ingerencja w prawa i obowiązki kontrolowanego na gruncie tej procedury jest proporcjonalna do założonych celów? Najważniejszymi cechami odróżniającymi kontrolę celno-skarbową od kontroli podatkowej są: brak właściwości miejscowej organów, brak zawiadamiania o zamiarze wszczęcia kontroli, brak możliwości kontestowania ustaleń kontroli, utrudniona pokontrolna korekta deklaracji, specyficzne uprawnienia kontrolujących oraz modyfikacja przebiegu postępowania podatkowego po kontroli. Analiza wyróżniających tę procedurę cech będzie zatem kluczowa dla jej oceny.

⁴⁰³ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 kwietnia 2002 r., sygn. akt SK 23/01, SIP LEX.

⁴⁰⁴ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 kwietnia 2004 r., sygn. akt K 24/03, SIP LEX.

Naczelnik urzędu celno-skarbowego może wykonywać kontrolę celno-skarbową na całym terytorium Rzeczypospolitej Polskiej – nie mamy zatem w tej procedurze do czynienia z pojęciem właściwości miejscowej. Rozwiązanie to ma służyć przede wszystkim sprawnemu prowadzeniu kontroli, a także pozwalać na wykorzystanie potencjału ekonomicznego każdego z miast czy województw, w których operują naczelnicy urzędów celno-skarbowych⁴⁰⁵. Jak wyjaśniono wcześniej, rozwiązanie to osłabia pozycję kontrolowanego przez ograniczenie dostępu do akt sprawy. Nie bez znaczenia pozostaje również to, że właściwość organu z odległego województwa na gruncie kontroli celno-skarbowej przekłada się na właściwość tego samego odległego organu do prowadzenia postępowania podatkowego, a to z kolei na właściwość odległego sądu administracyjnego.

Powstaje w związku z tym pytanie: Czy omawiane rozwiązanie znacząco osłabiające pozycję procesową kontrolowanego jest niezbędne z perspektywy założonych celów, a jeśli tak, to czy podobnego skutku nie udałoby się osiągnąć przez środki proporcjonalnie mniej godzące w prawa i obowiązki kontrolowanego? Wprawdzie nie można odmówić zasadności celowi w postaci zapewnienia organom możliwości działania na terytorium całego kraju, zwłaszcza biorąc pod uwagę, że z założenia sprawy prowadzone przez naczelników urzędów celno-skarbowych jako bardziej skomplikowane mogą częściej mieć wymiar ogólnopolski (tym niemniej brak ograniczenia stosowania tego rodzaju kontroli wyłącznie do tego typu spraw), jednak podobny skutek (w postaci swobody działania na terytorium całej Polski) można było uzyskać bez negatywnego wpływu na właściwość miejscową organu odwoławczego czy sądu administracyjnego. Łatwo sobie bowiem wyobrazić stan prawny, w którym kontrola celno-skarbowa może być wszczęta jedynie przez organ mający siedzibę na terenie województwa badanego podmiotu, jednak w toku jej trwania organ ten może wykonywać kontrolę na terenie całego kraju. Na wypadek, gdyby taki zakres swobody został uznany za niewystarczający do funkcjonowania systemu kontroli, zachowując proporcjonalność między założonym celem a dolegliwością dla kontrolowanego, ustawodawca mógł także zrezygnować z

⁴⁰⁵ K. Różycki, *Kontrola celno-skarbowa...*, op. cit., s. 36 i n.; uzasadnienie do projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, druk sejmowy nr 826, s. 22.

ustanawiania niedewolutywnego odwołania od decyzji określającej wydanej w postępowaniu podatkowym prowadzonym po kontroli celno-skarbowej. Co do zasady bowiem odwołanie wnosi się do dyrektora izby administracji skarbowej właściwego dla kontrolowanego w dniu zakończenia postępowania podatkowego. Wówczas odległa właściwość miejscowa, tak użyteczna jak zakłada ustawodawca, w kontroli celno-skarbowej nie rozciągałaby się na postępowanie odwoławcze oraz sądowno-administracyjne. Wszak samo ustanowienie niedewolutywnego środka odwoławczego nie rodzi wątpliwości co do konstytucyjności takiego rozwiązania. Tym niemniej rozwiązanie to pogłębia problem wielotorowości procedur w ramach prawa podatkowego i osłabia pozycję procesową kontrolowanego w zasadzie bez wyraźnych do tego podstaw czy cech uzasadniających takie rozróżnienie (od postępowania podatkowego prowadzonego po kontroli podatkowej, w którym odwołanie jest dewolutywne). Niedewolutywność środka odwoławczego dziwi tym bardziej, że w klasycznym ujęciu związana jest z brakiem organu nadrzędnego nad tym rozpatrującym sprawę, co nie ma miejsca w analizowanym przypadku. **Zaprezentowane powyżej rozwiązania przyjęte w ramach kontroli celno-skarbowej mogą zatem budzić wątpliwości z perspektywy ich niezbędności oraz proporcjonalności. Analiza tych instytucji wskazuje, że podobne skutki można było osiągnąć w sposób znacznie mniej ingerujący w pozycję procesową kontrolowanego.** Realizacja postulatów *de lege ferenda* może okazać się na tyle istotna, że przy obecnym stanie prawnym mówi się nawet o tym, że brak właściwości miejscowej w ramach kontroli celno-skarbowej ogranicza prawo do sądu⁴⁰⁶.

W ramach kontroli celno-skarbowej, w przeciwieństwie do kontroli podatkowej, nie zawiadamia się o zamiarze jej wszczęcia. Rozwiązanie to oczywiście pogarsza sytuację kontrolowanego, uniemożliwiając uzyskanie informacji o zamiarze podjęcia wobec niego czynności. Ustawodawca kładzie w tym względzie nacisk na cechę niespodziewaności kontroli, co ma zapewne służyć zwiększeniu szansy na wykrycie ewentualnych nieprawidłowości i

⁴⁰⁶ Tak też: A. Melezini, K. Teszner, *Krajowa Administracja...*, op. cit., s. 397 i n.

uniemożliwić ewentualne działania zmierzające do utrudnienia bądź udaremnienia kontroli. Gdyby rozpatrywać tę regulację samodzielnie, można by mieć wątpliwości, czy spełnia ona założenia zasady proporcjonalności. Co jednak istotne, brak zawiadamiania o zamiarze wszczęcia kontroli celno-skarbowej został zrównoważony przez zezwolenie na skorygowanie deklaracji podatkowej w zakresie, który został objęty kontrolą jeszcze 14 dni po jej wszczęciu. Łączna ocena tych regulacji prowadzi do wniosku, że ustawodawca przede wszystkim zachował spójność z założonym celem w postaci zwiększenia możliwości przestrzegania prawa podatkowego w ramach procedury kontrolnej. Nakreślona zmiana stanowi modelowy przykład działania w duchu zasady proporcjonalności. Z jednej strony bowiem prawodawca nadaje kontroli celno-skarbowej charakter procedury „twardej”, negatywnie oddziałując na pozycję procesową kontrolowanego, z drugiej – realizuje założony cel w postaci uproszczenia systemu kontroli (likwiduje instytucję zawiadomienia, która komplikuje proces wszczęcia kontroli), a dodatkowo realizuje inny cel w postaci umożliwienia jak najszerzej przestrzegania prawa jeszcze na etapie kontroli, przez co umożliwia dokonanie inicjalnej korekty deklaracji w każdym przypadku, pomimo braku stosowania instytucji zawiadomienia. **Można zatem uznać, że łączna ocena rozwiązań w tym zakresie powinna sprowadzać się do uznania, że realizując założone cele, ustawodawca działa proporcjonalnie w sposób możliwie najmniej uciążliwy dla podatnika.**

Kontrolę celno-skarbową odróżnia od innych procedur kontrolnych także dokument ją kończący. Wynik kontroli doręczany po zakończeniu czynności kontrolnych stanowi nową (choć nazwa wydaje się zaczerpnięta jeszcze z postępowania kontrolnego), specyficzną instytucję. W porównaniu z protokołem kontroli kończącym kontrolę podatkową dokument ten może zawierać węższy zakres informacji. Co jeszcze bardziej istotne, od wyniku kontroli nie przewidziano żadnych środków pozwalających na polemizowanie z ustaleniami w nim zawartymi, tak jak w przypadku zastrzeżeń do protokołu kontroli. Co więcej, doręczenie wyniku kontroli powoduje skutki w kwestii korygowania deklaracji podatkowej w badanym zakresie. Termin na dokonanie pokontrolnej korekty deklaracji jest bardzo krótki i wynosi jedynie 14 dni od dnia doręczenia

wyniku kontroli. Ponadto, zakres korekty deklaracji został ograniczony – dla uchronienia się przed wszczęciem postępowania podatkowego może ona zostać dokonana jedynie zgodnie z wynikiem kontroli, co w połączeniu z jej nieodwracalnością powoduje znaczne osłabienie pozycji procesowej kontrolowanego. O ile rozwiązania te są bardzo uciążliwe dla kontrolowanego podmiotu, o tyle trudno doszukać się celu takiego ukształtowania tej procedury, szczególnie wobec obowiązywania w tym zakresie dobrych wzorców zastosowanych w kontroli podatkowej (i w instytucji kontroli na gruncie prawa administracyjnego w ogóle). Jediną korzyść z takiego kształtu procedury stanowi jej skrócenie. Tym niemniej aż taka ingerencja w prawa i obowiązki kontrolującego dla skrócenia kontroli o kilkanaście dni czy miesiąc wydaje się niezrozumiała, biorąc pod uwagę fakt, że średni czas trwania kontroli celno-skarbowej wynosi ponad 300 dni⁴⁰⁷. Tak znaczące osłabianie pozycji procesowej kontrolowanego przez opisane powyżej rozwiązania wydaje się niecelowe. **Trudno zatem uznać, aby zaproponowane rozwiązanie było niezbędne dla ochrony interesu publicznego, a tym bardziej pozwalało na zachowanie proporcji między efektami wprowadzonej regulacji a niedogodnościami wynikającymi z niej dla kontrolowanych.** Wprowadzenie rozwiązania, w którym możliwe byłoby na przykład skorygowanie deklaracji w stosunku do części zidentyfikowanych nieprawidłowości, wydaje się nie mieć negatywnych skutków. Ponadto umożliwienie skonfrontowania argumentów podatnika z ustaleniami organu przed zaktualizowaniem się prawa do korekty deklaracji, przy jedynie nieznacznym wydłużeniu procedury, mogłoby przynieść pozytywne efekty i skłonić do skorygowania przynajmniej części nieprawidłowości przez kontrolowany podmiot bez konieczności wchodzenia w spór z organem w ramach postępowania podatkowego.

Ostatecznie kontrola celno-skarbowa zapewnia również szerszy wachlarz uprawnień kontrolującym, niż ma to miejsce w kontroli podatkowej. Co więcej, do kontroli celno-skarbowej nie stosuje się gwarancji dotyczących na przykład czasu

⁴⁰⁷ Wystąpienie pokontrolne Najwyższej Izby Kontroli nr P/19/011, Skuteczność i efektywność administracji skarbowej w poborze podatków, <https://www.nik.gov.pl/kontrole/P/19/011/>, dostęp: 21.02.2023 r.

trwania kontroli zapewnionych w ramach prawa przedsiębiorców. Takie rozwiązania mają odzwierciedlać to, że kontrola celno-skarbowa stanowi procedurę przeznaczoną dla spraw większej wagi, które wymagają dodatkowych działań oraz czasu na ich przeprowadzenie. Rozważając wskazany wcześniej średni czas prowadzenia kontroli celno-skarbowej zbliżający się do roku, wydaje się, że trudno w miejsce ww. rozwiązań wprowadzić takie, które jednocześnie pozwolą na przeprowadzenie kontroli w jej obecnej formie, ale nie będą tak negatywnie oddziaływać na pozycję kontrolowanego. W idealnych warunkach należałoby sformułować postulat dotyczący przynajmniej zachowania limitów czasu kontroli przedsiębiorców. Jednak ważąc niedogodność długiego trwania kontroli oraz całkowite sparaliżowanie systemu kontroli przedsiębiorców, nie można dziwić się ustawodawcy, że to drugie dobro w postaci zabezpieczenia interesu publicznego przeważyło. Analizując przywoływane wcześniej orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego, trudno spodziewać się rozstrzygnięcia, które akurat to rozwiązanie oceniłoby jako niekonstytucyjne.

Wybrane rozwiązania zastosowane w ramach kontroli celno-skarbowej mogą budzić wątpliwości z perspektywy konstytucyjnej zasady proporcjonalności. Najistotniejszą jednak kwestią wydaje się to, że w obecnym stanie prawnym pozycja procesowa kontrolowanego zależy wyłącznie od tego, który z organów postanowi przeprowadzić procedurę kontrolną. Zestaw uprawnień oraz obowiązków kontrolowanego może być zatem zależny od całkowicie losowego zdarzenia w postaci wszczęcia kontroli akurat przez ten lub inny organ (przy czym każdy z nich będzie zmierzał do tego samego celu). Na gruncie normatywnym sytuacja kontrolowanego różnicowana jest całkowicie arbitralnie i nie zależy od jakichkolwiek istotnych cech podmiotów, które mogłyby być poddane kontroli celno-skarbowej (jako procedurze „twardej”), czy bez jakiegokolwiek ograniczenia zakresu przedmiotowego tej procedury na gruncie prawa podatkowego. Trudno zrozumieć, dlaczego prawodawca mimo dotychczasowych krytycznych głosów nie zdecydował się na sformułowanie jakichkolwiek zasad w tym zakresie, tym bardziej że na gruncie procedur kontrolnych występują wzorce, do których można odnieść zaostrzając zasady

prowadzenia procedury kontrolnej, przykładowo kryterium przychodowe (obrotowe) czy zamiennie dotyczące przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa.

5. Podsumowanie

„Pozycja procesowa” podmiotów danego stosunku prawnego jest pojęciem bardzo złożonym, które nie doczekało się prób zdefiniowania go na gruncie procesowego prawa podatkowego. Należy jednak zauważyć, że wyrażenie to jest używane często przy opisywaniu przebiegu danej procedury oraz aktualizujących się w jej toku praw i obowiązków. Odwołując się do literatury dotyczącej innych procedur oraz procesów, najczęściej można spotkać się z podejściem utożsamiania pozycji procesowej z zestawem uprawnień przysługujących danemu podmiotowi w ramach określonej procedury. Stąd przykładowo na gruncie postępowania sądowo-administracyjnego równość pozycji procesowej utożsamia się z posiadaniem takich samych możliwości podejmowania czynności procesowych⁴⁰⁸. Z kolei oceniając pozycję procesową w ramach procedur, które charakteryzują się pionowymi stosunkami między uczestnikami, należy zwrócić także uwagę na uprawnienia innych uczestników procedury. Te mogą bowiem równie istotnie wpływać na pozycję procesową, co uprawnienia podmiotu, którego pozycję oceniamy. **Na pozycję procesową kontrolowanego składa się zatem ogół jego praw i obowiązków, które aktualizować się mogą również przez jego działanie lub zaniechanie, a także ogół praw i obowiązków innych podmiotów biorących udział w kontroli, w tym przede wszystkim organu (kontrolującego), które ten realizować może na rzecz lub wobec kontrolowanego.** Omawiane pojęcie używane jest również w ramach prawa podatkowego, gdzie dodatkowo podkreśla się możliwość stopniowania pozycji procesowej przez twierdzenie, że w ramach jednej z procedur może ona być słabsza niż w innej⁴⁰⁹. Podobnie wskazuje się, że poszczególne rozwiązania procesowe mogą wzmacniać lub osłabiać pozycję procesową stron⁴¹⁰. W

⁴⁰⁸ H. Knysiak-Sudyka (red.), *Postępowanie sądowoadministracyjne...*, op. cit., s. 197 i n.

⁴⁰⁹ P. Pietrasz, *Normatywny model...*, op. cit., s. 726.

⁴¹⁰ D. Zalewski (red.), *Kontrola podatkowa...*, op. cit., s. 122 i n.

przypadku funkcjonowania dwóch porównywalnych trybów kontroli można zatem zidentyfikować, w której z nich **pozycja kontrolowanego będzie korzystniejsza, tj. w ramach której z nich racjonalnie działający podatnik wolałby być kontrolowany.**

Jak wskazano wcześniej, omawiana reforma nie pozbawiła polskiego systemu kontroli przestrzegania prawa podatkowego cechy dualizmu, a nawet pogłębiła problem niejednolitej struktury procedur kontrolnych w tej gałęzi prawa. Na gruncie obowiązujących procedur kontrolnych, tj. kontroli podatkowej oraz kontroli celno-skarbowej, pozycja procesowa podmiotu kontrolowanego (a tym samym i organu) jest odmiennie ukształtowana, co wiąże się z nowymi, specyficznymi rozwiązaniami proceduralnymi stosowanymi w ramach kontroli celno-skarbowej. **Do najważniejszych kwestii różnicujących pozycję procesową w omawianych procedurach należą: właściwość miejscowa organów, kwestie związane z zawiadaniem o zamiarze wszczęcia kontroli, dokument kończący procedurę kontrolną oraz konsekwencje jego doręczenia i specyficzne uprawnienia kontrolujących.** Należy założyć, że zróżnicowanie cech procedur powinno występować jedynie w tych elementach, które są niezbędne do osiągnięcia założonych dla reformy celów, a w których wprowadzenie zróżnicowania pozytywnie wpływa na proces przestrzegania i stosowania prawa podatkowego. Ma to również związek z bezpieczeństwem prawnym podmiotu podlegającego kontroli, rozumianym jako bezpieczeństwo prawne, co oznacza stan, w którym za pomocą sprawnie działających środków prawnych zabezpieczone są jego istotne dobra i interesy. Wspomniany wpływ trybu kontroli na proces przestrzegania oraz stosowania prawa determinuje oddziaływanie procedury kontrolnej na sprawiedliwość proceduralną, która jest bardzo ważna dla zapewnienia bezpieczeństwa prawnego, ponieważ zapewnia równe traktowanie, ochronę praw i skuteczne funkcjonowanie systemu kontroli. To z kolei implikuje konieczność spojrzenia na poszczególne elementy kontroli celno-skarbowej z perspektywy zasad konstytucyjnych zmierzających do zapewnienia równości wobec prawa oraz ograniczających środki oddziaływania na obywatela do niezbędnego minimum.

Wątpliwości dotyczące funkcjonowania dualistycznego systemu kontroli w ramach prawa podatkowego mogą pojawiać się już w odniesieniu do funkcjonowania konstytucyjnej zasady równości. Zasada ta przewiduje zapewnienie jednakowej ochrony każdego podmiotu prawa przez stanowione przez państwo normy prawne oraz zakaz nieuprawnionego uprzywilejowania lub dyskryminacji przez prawo. Wprawdzie różnicowanie pozycji prawnej podmiotów jest dopuszczalne, jednak zawsze powinno znajdować oparcie w odrębnościach charakterystyki poszczególnych kategorii adresatów. Funkcjonowanie dwóch odrębnych procedur kontrolnych bez jakichkolwiek zasad ich stosowania w określonych przypadkach zdaje się naruszać zasadę równości. Podmioty kontrolowane, mimo istotnych podobieństw, są bowiem traktowane nierówno jedynie dlatego, że inny organ zdecydował się wszcząć wobec nich kontrolę. Technicznie jednak – jak wskazuje argumentacja Trybunału Konstytucyjnego w innych sprawach – naruszenie akurat tej zasady przez samo sformułowanie dualistycznego modelu procedur kontrolnych może być znacznie utrudnione. Sąd konstytucyjny podkreślał bowiem jeszcze w stanie prawnym, w którym oprócz kontroli podatkowej funkcjonowało jednocześnie postępowanie kontrolne, że funkcjonowanie dwóch reżimów kontroli nie dzieli podatników na dwie kategorie kontrolowanych o odmiennym katalogu praw i obowiązków, gdyż każdy z podatników może zostać poddany obu reżimom kontroli. Trudno jest odmówić słuszności argumentacji Trybunału Konstytucyjnego, która jest oczywiście logiczna, a co za tym idzie – udowodnić istnienie dyskryminacji przez sam fakt istnienia dualistycznego modelu procedur kontrolnych. Nie można jednak zaprzeczyć, że takie ukształtowanie systemu, bez jakiegokolwiek uregulowania zasad stosowania poszczególnych procedur kontrolnych, może doprowadzić do powstania sytuacji faktycznej, w której występuje zróżnicowanie sytuacji prawnej podobnych podmiotów bez żadnego ku temu uzasadnienia, tj. do wszczęcia wobec podobnych podmiotów odrębnych procedur.

Inaczej wygląda kwestia analizy zachowania zasady proporcjonalności, która pozostawia znacznie szersze pole do dyskusji nad poszczególnymi rozwiązaniami zastosowanymi w ramach kontroli celno-skarbowej. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego zasada ta sprowadza się do

wypełnienia przez ustawodawcę trzech głównych, powiązanych ze sobą obowiązków: przyjmowania jedynie regulacji, która jest konieczna do ochrony interesu publicznego, kształtowania jej w sposób celowy oraz zachowania proporcji między efektami regulacji a nakładanymi w jej ramach ciężarami. Funkcjonowanie tej zasady pozwala na ocenę kontroli celno-skarbowej, a w szczególności elementów, które odróżniają ją od kontroli podatkowej.

Niezaprzeczalnie kontrola celno-skarbowa istotnie różni się od kontroli podatkowej. W ramach kontroli celno-skarbowej **zrezygnowano na przykład z instytucji zawiadamiania kontrolowanego o zamiarze wszczęcia kontroli, stosowanej na gruncie kontroli podatkowej.** Zawiadomienie wyprzedzające wszczęcie kontroli miało pozwolić kontrolowanemu na przygotowanie się do niej, jednocześnie umożliwiając dokonanie korekty deklaracji jeszcze przed weryfikacją rozliczeń dla celów podatkowych przez organ. Od stosowania zawiadomienia również na gruncie kontroli podatkowej są jednak liczne wyjątki. Mogłoby się zdawać, że kontrola celno-skarbowa, posiadając cechę niespodziewaności, którą niektórzy autorzy uznają za immanentną cechę kontroli⁴¹¹, znacznie pogarsza sytuację kontrolowanego, uniemożliwiając uzyskanie informacji o zamiarze podjęcia wobec niego czynności. W tym jednak przypadku ustawodawca równoważy brak zawiadamiania o zamiarze wszczęcia kontroli celno-skarbowej, pozwalając na skorygowanie deklaracji podatkowej w zakresie, który został objęty kontrolą jeszcze 14 dni po jej wszczęciu. **Ustawodawca postępuje zgodnie z założonym celem w postaci zwiększenia możliwości przestrzegania prawa podatkowego w ramach procedury kontrolnej.** Dodatkowo, choć rezygnacja z zawiadamiania o zamiarze wszczęcia kontroli jest co do zasady niekorzystna dla kontrolowanego, upraszcza system kontroli, likwidując tę instytucję w stosunku do wszystkich kontrolowanych, nie jest więc konieczna rozległa regulacja dotycząca wyjątków od zasady zawiadamiania. **Wskazany powyżej element proceduralny kontroli celno-skarbowej stanowi modelową zmianę, w której choć procedurze nadano charakter „twardy” przez to, że jest ona wszczynana z zaskoczenia, wzięto**

⁴¹¹ L. Kurowski, H. Sochacka-Krysiakowa, *Kontrola finansowa*, op. cit., s. 19.

także pod uwagę założenia reformy i odpowiednio pozytywnie zmodyfikowano pozycję kontrolowanego. W związku z tym rozwiązanie to wydaje się jak najbardziej zachowywać konstytucyjną zasadę proporcjonalności. Z perspektywy możliwości dobrowolnego wypełniania zobowiązań podatkowych prawo do dokonania inicjalnej korekty deklaracji jest bardziej istotne niż posiadanie wcześniejszej informacji o przeprowadzeniu kontroli. Stąd pozycja kontrolowanego na tym etapie kontroli jest, biorąc pod uwagę ogół podmiotów kontrolowanych, korzystniejsza w kontroli celno-skarbowej. W ramach propozycji zmian prawa w tym zakresie należałoby się zastanowić raczej nad przeniesieniem rozwiązań zastosowanych w kontroli celno-skarbowej do kontroli podatkowej. Brak bowiem uzasadnienia, aby w procedurze przewidzianej jako łagodniejsza funkcjonowały rozwiązania, które mogą bardziej osłabiać pozycję procesową kontrolowanego niż w procedurze „twardej”.

Kolejną cechą wyróżniającą kontrolę celno-skarbową na tle dotychczas obowiązujących procedur kontrolnych jest wyłączenie instytucji właściwości miejscowej. W związku z tym każdy naczelnik urzędu celno-skarbowego może w każdym wypadku wykonywać kontrolę celno-skarbową na całym terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Z perspektywy organu rozwiązanie to ma powodować sprawniejsze prowadzenie kontroli oraz umożliwić wykorzystanie potencjału ekonomicznego każdego z miast czy województw, w których operują naczelnicy urzędów celno-skarbowych⁴¹². Rozwiązanie to jednak znacząco osłabia pozycję kontrolowanego, chociażby z perspektywy dostępu do akt prowadzonej wobec niego procedury kontrolnej. Jednocześnie przeprowadzenie kontroli przez odległy organ z innego województwa przekłada się na właściwość tego organu do prowadzenia postępowania podatkowego, a to z kolei wpływa na właściwość odległego sądu administracyjnego w przypadku wnoszenia skargi od decyzji tego organu. W ramach systemu podatkowego właściwość miejscowa niezależna od miejsca zamieszkania / siedziby jest co do zasady zależna od spełnienia dodatkowych kryteriów, na przykład kryterium przychodowego. **Oslabienie**

⁴¹² K. Różycki, *Kontrola celno-skarbowa...*, op. cit., s. 36 i n.; uzasadnienie do projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, druk sejmowy nr 826, s. 22.

pozycji procesowej poprzez brak właściwości miejscowej, które przekłada się na dalsze uciążliwości dla strony postępowań prowadzonych po kontroli celno-skarbowej, jest niezasadne, zwłaszcza bez wskazania jakichkolwiek istotnych cech podmiotów, dla których właściwość miejscowa ulega zaburzeniu. Teza ta wydaje się tym bardziej zasadna, że jedynym efektem tej zmiany jest zwiększenie swobody działania organu kontrolującego. W tym zakresie mówi się nawet o tym, że brak właściwości miejscowej w ramach kontroli celno-skarbowej ogranicza prawo do sądu⁴¹³. **Obecna regulacja wydaje się nie przystawać do kryteriów wymaganych dla spełnienia zasady proporcjonalności.** Przy założeniu, że zasada braku właściwości miejscowej miała być przedłużeniem regulacji możliwie szeroko określającej zakres miejsc, w których może być prowadzona kontrola celno-skarbowa, **należałoby sformułować postulat, aby mogła ona być wszczynana jedynie przez organ mający siedzibę na terenie województwa badanego podmiotu (jednak prowadzona także poza tym województwem).**

Specyficzny dla kontroli celno-skarbowej jest również dokument ją kończący, tj. wynik kontroli, i konsekwencje, jakie niesie jego doręczenie. Przede wszystkim **wynik kontroli zawiera mniej informacji niż jego odpowiednik kończący kontrolę podatkową (protokół kontroli).** Ponadto od wyniku kontroli **nie przewidziano żadnych środków pozwalających na polemizowanie z ustaleniami organu,** przykładowo analogicznych do zastrzeżeń do protokołu kontroli. Biorąc pod uwagę, że przestrzeganiu prawa sprzyja wzmaganie poczucia sprawiedliwości proceduralnej oraz rozwijanie możliwości dyskursu prawniczego w procedurach kontrolnych, należy uznać, że **rozwiązania zastosowane w kontroli celno-skarbowej przeczą założonym celom w postaci wspierania dobrowolnego realizowania zobowiązań podatkowych.** W stosunku do kontroli podatkowej skrócony został termin na dokonanie korekty deklaracji (wynosi on jedynie 14 dni od doręczenia wyniku kontroli), a dodatkowo może ona być tylko całkowicie zgodna z ustaleniami organu (brak możliwości skorygowania jedynie części nieprawidłowości, co do których kontrolowany

⁴¹³ Tak też: A. Melezini, K. Teszner, *Krajowa Administracja...*, op. cit., s. 397 i n.

zgadza się z organem bez konieczności późniejszego wszczęcia postępowania podatkowego). Jeśli wziąć pod uwagę, że taka korekta deklaracji jest w zasadzie nieodwracalna, a jej trwałość może być porównywana z trwałością decyzji ostatecznej, to pozycję kontrolowanego na etapie zakończenia kontroli należy uznać za znacznie osłabioną. Biorąc pod uwagę założenia o wzmożeniu dobrowolnego wypełnienia zobowiązań podatkowych w ramach kontroli celno-skarbowej (przez kontrolę deklaracji), powyższe rozwiązania wydają się bezcelowe. Podsumowując, **w kontroli celno-skarbowej kontrolowany: otrzymuje dokument kończący tę procedurę o ograniczonej treści, nie może z nim polemizować, korekty deklaracji może dokonać tylko zgodnie z tym dokumentem, a na decyzję, czy zgadza się z ustaleniami organu, ma jedynie 14 dni.** Zastanawiając się nad celem takich rozwiązań, na myśl przychodzi jedynie potencjalna korzyść w postaci przyspieszenia tej procedury, wydaje się ona jednak absolutnie niezrozumiała, biorąc pod uwagę, że średni czas trwania kontroli celno-skarbowej wynosi ponad 300 dni⁴¹⁴. Osłabianie pozycji procesowej kontrolowanego przez wskazane wyżej rozwiązania wydaje się niezrozumiałe. Rozwiązanie to jest bowiem nie tylko nieproporcjonalne, ale także niecelowe. Nie sposób wszak wskazać negatywnych skutków, które mogłyby wiązać się z wprowadzeniem rozwiązania, w którym możliwe jest skorygowanie deklaracji w stosunku do części zidentyfikowanych nieprawidłowości i uchronienie się od postępowania podatkowego czy skonfrontowanie argumentów podatnika z ustaleniami organu przed zaktualizowaniem się prawa do korekty deklaracji.

Kontrola celno-skarbowa odznacza się także znacznie szerszym zakresem uprawnień kontrolujących oraz brakiem stosowania gwarancyjnych regulacji zapewnionych przedsiębiorcom w ramach innych kontroli (w tym w kontroli podatkowej), a dotyczących m.in. czasu trwania kontroli czy prowadzenia kilku kontroli jednocześnie. Należy uznać, że jest to podyktowane tym, że w założeniu kontrola celno-skarbowa została przeznaczona do prowadzenia spraw szczególnie istotnych dla bezpieczeństwa majątkowego Skarbu Państwa. Biorąc

⁴¹⁴ Wystąpienie pokontrolne Najwyższej Izby Kontroli nr P/19/011, Skuteczność i efektywność administracji skarbowej w poborze podatków, <https://www.nik.gov.pl/kontrole/P/19/011/>, dostęp: 21.02.2023 r.

pod uwagę realia prowadzenia kontroli celno-skarbowej, a w szczególności średni czas jej trwania, pozycji kontrolowanego nie sposób poprawić przez aktywowanie w kontroli celno-skarbowej wspomnianych regulacji gwarancyjnych czy ograniczenie uprawnień kontrolujących. Mogłoby to bowiem prowadzić do całkowitego sparaliżowania systemu kontroli przedsiębiorców, nie tylko na gruncie prawa podatkowego. Rozwiązanie to, choć niekorzystne dla kontrolowanego, wydaje się o tyle proporcjonalne, że bez niego nie sposób wyobrazić sobie funkcjonowania kontroli celno-skarbowej.

Należy zatem skupić się na tym, że pozycja procesowa kontrolowanego nadal zależy wyłącznie od tego, który z organów postanowi przeprowadzić procedurę kontrolną. Na gruncie normatywnym sytuacja kontrolowanego różnicowana jest bezpodstawnie, bez wskazania jakichkolwiek istotnych cech podmiotów, które mogłyby być poddane kontroli celno-skarbowej (jako procedurze „twardej”), czy bez jakiegokolwiek ograniczenia zakresu przedmiotowego tej procedury na gruncie prawa podatkowego. Trudno zrozumieć, dlaczego prawodawca, mimo dotychczasowych krytycznych głosów, nie zdecydował się na sformułowanie jakichkolwiek zasad w tym zakresie. Tym bardziej że na gruncie samych procedur kontrolnych występują wzorce, do których można się odnieść określając zasady prowadzenia danej procedury kontrolnej, przykładowo kryterium przychodowe (obrotowe), czy dotyczące przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa.

Ostatecznie należy wskazać, że rodzaj procedury kontrolnej, której poddany jest podatnik, wpływa na przebieg postępowania podatkowego prowadzonego po kontroli. Istotną różnicą między postępowaniem podatkowym prowadzonym przez naczelnika urzędu skarbowego (po kontroli podatkowej) a tym prowadzonym przez naczelnika urzędu celno-skarbowego (po kontroli celno-skarbowej) jest brak dewolutywności odwołania od decyzji pierwszej instancji. Wprawdzie nie można odmówić temu rozwiązaniu przymiotu konstytucyjności, jednak nie da się ukryć, że rozwiązanie to pogłębia dualizm czy wielotorowość procedur w systemie prawa podatkowego, a bez wyraźnych podstaw do stosowania procedury „twardej” osłabia pozycję procesową kontrolowanego w braku cech uzasadniających takie rozróżnienie. **To właśnie osłabiona pozycja**

procesowa kontrolowanego w kontroli celno-skarbowej powinna raczej uzasadniać dewolutywność środka odwoławczego od zapadłych w niej rozstrzygnięć. Na marginesie warto dodać, że dewolutywność odwołania rozwiązałaby także część problemów z właściwością miejscową organów oraz sądu w procedurach występujących po kontroli celno-skarbowej.

Kontrola celno-skarbowa nie rozwiązała podnoszonych dotychczas problemów systemu kontroli związanych z jego dualistycznym czy wielotorowym ukształtowaniem. Omawiana regulacja nie stanowi zatem remedium na dotychczasowy dualizm kontroli podejmowanych w obszarze prawa podatkowego i wielość procedur kontrolnych⁴¹⁵. Wyłączenie tej cechy systemu kontroli wymagałoby jednak sformułowania koncepcji jednej procedury kontrolnej, która mimo obecności w przestrzeni doktrynalnej i kilku reform systemu podatkowego nie została zaimplementowana. Powody utrzymania dualizmu procedur kontrolnych wydają się niezmiennie od lat i koncentrują się na przekładaniu dualizmu na płaszczyźnie instytucjonalnej na grunt proceduralny. Należy jednak pamiętać, że krytyka dualizmu dotyczyła głównie nadmiernego różnicowania przebiegu procedur bez wyraźnych ku temu podstaw oraz różnicowania praw i obowiązków podmiotów kontrolowanych bez względu na jakiegokolwiek ich cechy bądź cechy prowadzonych wobec nich spraw.

W ramach kontroli celno-skarbowej obowiązuje wiele regulacji, które pogarszają pozycję procesową badanego podmiotu w stosunku do kontroli podatkowej czy postępowania kontrolnego prowadzonego na gruncie obowiązującej wcześniej ustawy o kontroli skarbowej. Natomiast stosowanie represyjnych rozwiązań wobec ogółu podatników bez żadnych kryteriów może negatywnie wpływać na proces przestrzegania prawa podatkowego przez nadmierną ingerencję w prawa jednostki. Zamiast łagodzić dualizm procedur kontrolnych, kontrola celno-skarbowa wzmacnia wielotorowość oraz komplikuje już i tak złożony system. Jako procedura „twarda” nie odpowiada również współczesnym tendencjom do opierania kontroli na współpracy, a przez to nie

⁴¹⁵ Tak: D. Strzelec, *Nowe zasady kontroli przestrzegania przepisów prawa podatkowego – realna czy iluzoryczna poprawa sytuacji kontrolowanych?*, „Przegląd Podatkowy” nr 3, 2017, s. 7-17.

wzmacnia zaufania w relacji między podatnikiem a organami podatkowymi. Dodatkowo przez wzgląd na wątpliwości co do proporcjonalności i czasem nawet celowości zastosowanych rozwiązań kontrola celno-skarbowa zdaje się naruszać bezpieczeństwo prawne kontrolowanego podmiotu. Znaczna liczba specyficznych rozwiązań zastosowanych w ramach kontroli celno-skarbowej jest też niespójna z dotychczasowymi instytucjami (przekształcenie kontroli celno-skarbowej w postępowanie kontrolne) lub założonymi celami nowej regulacji (ograniczenie możliwości dokonywania pokontrolnej korekty deklaracji). Paradoksalnie natomiast zaproponowana modyfikacja wskazanych elementów kontroli celno-skarbowej pozwoliłaby na odpowiedź na dotychczasową krytykę dualizmu procedur kontrolnych. Proponowane zmiany zastosowanych instytucji poprawiają pozycję procesową kontrolowanego bez istotnego osłabienia pozycji organu kontrolującego. **Mając na uwadze fakt, że historycznie każda reforma systemu kontroli zmierzała do zbliżenia charakteru dwóch obowiązujących równolegle procedur, należy uznać, że zaproponowany kierunek zmian jest też jednym z najbardziej prawdopodobnych przebiegów ewolucji omawianej procedury.**

WNIOSKI

Wprowadzenie do polskiego systemu kontroli przestrzegania prawa podatkowego instytucji kontroli celno-skarbowej istotnie zmieniło zasady realizacji procedur kontrolnych przez organy podatkowe, a także niezaprzeczalnie wpłynęło na funkcjonowanie całego systemu podatkowego. Skoro system podatkowy obejmuje zespół norm o charakterze nie tylko ustrojowym i materialnoprawnym, ale także proceduralnym, a nawet karnym, to kontrolę celno-skarbową należy traktować jako element tego systemu (rozumianego jako całokształt prawnoorganizacyjnych form opodatkowania). Jednocześnie o istocie wyłonienia kontroli jako osobnej instytucji prawa, która w specyficzny sposób reguluje relacje między określonymi podmiotami, świadczy możliwość doszukania się nawet istnienia odrębnego rodzaju stosunku prawnego zwanego stosunkiem kontrolnoprawnym.

Implementując rozwiązania dotyczące kontroli celno-skarbowej, całkowicie przemodelowano system ewoluujący przez poprzednie ćwierć wieku. Omawiana zmiana w obszarze prawa podatkowego spowodowała, że przestało obowiązywać wiele przepisów regulujących dotychczas funkcjonujące instytucje procesowego prawa podatkowego, w tym postępowanie kontrolne. W sferze instytucjonalnej przepisy doprowadziły do zniesienia wielu dotychczasowych organów i zastąpienia ich nowymi strukturami. Analizując założenia ustawodawcy, należałoby się spodziewać, że kontrola celno-skarbowa będzie odpowiadać na zidentyfikowane wady systemu, w tym niejednorodność procedur kontrolnych. **Niestety omawiana reforma w żadnej mierze nie pozbawiła polskiego systemu kontroli przestrzegania prawa podatkowego cechy dualizmu, a nawet pogłębiła problem niejednolitej struktury procedur kontrolnych w tej gałęzi prawa.** Dodatkowo, przy utrzymaniu dwóch funkcjonujących równolegle procedur, mimo zapewnień o szczególnym charakterze kontroli celno-skarbowej, zakres stosowania tych procedur nie został w jakikolwiek sposób ograniczony ani dookreślony. Jest to o tyle istotne, że sygnalizowany w uzasadnieniu do ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej szczególny zakres zastosowania kontroli celno-skarbowej miał uzasadniać jej „twardy” charakter, przejawiający się w rozszerzeniu uprawnień i środków

dostępnych kontrolującym w toku kontroli celno-skarbowej (w porównaniu z prowadzonym dotychczas postępowaniem kontrolnym).

Analiza obowiązujących przepisów i porównanie rozwiązań zastosowanych w kontroli celno-skarbowej do innych procedur pozwalają uznać, że **zasady prowadzenia kontroli celno-skarbowej są różne od tych obowiązujących w ramach kontroli podatkowej czy postępowania kontrolnego niemal w każdym aspekcie: od zasad zawiadamiania o wszczęciu kontroli, przez uprawnienia przysługujące w jej toku, po sposób jej zakończenia.** Rozwiązania zastosowane w kontroli celno-skarbowej potwierdzają przy tym jej charakter jako procedury „twardej” – w przeciwieństwie do kontroli podatkowej. Kontrola celno-skarbowa ogranicza możliwość dyskursu z organem, co dodatkowo eliminuje swobodę pokontrolnej korekty deklaracji, której daleko idące skutki wyznaczają władcze cechy tej procedury kontrolnej. **Analiza przebiegu kontroli celno-skarbowej skłania wręcz do wniosku, że posiada ona cechy antagonizujące organ i kontrolowanego. To z kolei w żadnej mierze nie odpowiada tendencji do rozwijania procedur, które wspierają współpracę podatników z organami podatkowymi.**

Kompleksowa analiza kontroli celno-skarbowej dokonana została z punktu widzenia procesowego prawa podatkowego, jednak pomocniczo wymagała ona odpowiednich odniesień do innych dziedzin prawa, w tym prawa administracyjnego, konstytucyjnego, a nawet procesowego prawa cywilnego oraz karnego. Prowadzone rozważania uwzględniły także uzupełniająco wybrane aspekty psychologii prawa, szczególnie w kwestii określenia determinant jego przestrzegania. Mając na uwadze brak kompleksowego naukowego opracowania monograficznego poświęconego wpływowi kontroli celno-skarbowej na pozycję procesową kontrolowanego i jego bezpieczeństwo prawne, z uwzględnieniem jej wpływu na proces przestrzegania oraz stosowania prawa, niniejsza rozprawa powinna mieć istotne znaczenie teoretyczne i praktyczne. **Podjęte rozważania pozwoliły bowiem na wyłonienie problemów i niespójności w uregulowaniu przebiegu kontroli, co przełożyło się na sformułowanie postulatów *de lege ferenda*.**

W ramach przedstawionych rozważań zidentyfikowano, że na przestrzeganie prawa podatkowego oraz jego stosowanie wobec adresatów norm mogą wpływać nie tylko obiektywne cechy samego obciążenia podatkowego, ale także wiele innych czynników, w tym jakość interakcji podatnik – administracja podatkowa⁴¹⁶. Jednocześnie prowadzone w tym zakresie badania sugerują, że główną determinantą przestrzegania prawa podatkowego, oprócz sprawiedliwości dystrybtywnej, jest sposób postępowania organów podatkowych w relacjach z podatnikami, czyli sprawiedliwość proceduralna. Skoro zatem jakość relacji z organem podatkowym wpływa na to, czy podatnik będzie przestrzegać prawa podatkowego, to procedura kontrolna oraz zastosowane w niej rozwiązania są niezwykle istotne z perspektywy przestrzegania i stosowania prawa podatkowego. Cały proces, od braku przestrzegania prawa do jego skutecznego i ostatecznego zastosowania, przyjmuje postać długotrwałego i skomplikowanego dyskursu prawniczego. Najbardziej efektywne jest natomiast zakończenie tego procesu na jak najwcześniejszym etapie – **stąd istotne jest, aby już pierwsze zetknięcie z organem w ramach procedury kontrolnej pozwalało na wybranie ścieżki przestrzegania prawa, a nie promowało prowadzenie sporu co do jego stosowania.**

Trudno pominąć w analizie fakt wykształcenia w polskim systemie procedury badania przestrzegania prawa podatkowego cechy dualizmu czy wielotorowości. Historycznie rzecz ujmując, taki kształt systemu jest najpewniej konsekwencją zmian instytucjonalnych w zakresie organów kontroli wprowadzonych jeszcze w latach dziewięćdziesiątych XX wieku. Od tego momentu regulacje prawne w zakresie kontroli na gruncie prawa podatkowego stanowią najlepszy materiał porównawczy do oceny instytucji kontroli celno-skarbowej. Dualizm procedur był już wtedy krytykowany jako cecha nadmiernie komplikująca system kontroli, bez stosownego uzasadnienia dla takiej nietypowej regulacji. Jednym z największych mankamentów takiego ukształtowania systemu był jednak **brak jakichkolwiek regulacji wskazujących na to, jakie grupy**

⁴¹⁶ M. Niesiołowska, *Sprawiedliwość proceduralna...*, op. cit., s. 101-110.

powinny podlegać danej procedurze lub w jakiej sytuacji konkretna procedura kontrolna powinna zostać zastosowana. Powodowało to, że procedura bardziej uciążliwa („twardej”), której celem było głównie zwalczanie przestępczości podatkowej na dużą skalę, mogła być stosowana dowolnie wobec wszystkich podatników. Podobnie procedura mniej uciążliwa, tj. kontrola podatkowa, w równym stopniu mogła służyć do zwalczania niepożądanych działań podatkowych o charakterze przestępczym. Kontrola celno-skarbowa, która miała stanowić odpowiedź na zidentyfikowane wady systemu, nie realizuje jednak żadnego z założeń o unifikacji procedur kontrolnych. Wprowadzenie regulacji dotyczącej kontroli celno-skarbowej **w żadnej mierze nie likwiduje dualizmu procedur kontrolnych (a nawet pogłębia ich niejednorodność) i nie określa ram funkcjonowania poszczególnych procedur.**

Wspomniany dualizm stanowi jednak tylko element oceny kontroli celno-skarbowej i choć za słuszne należy uznać postulaty zunifikowania procedur kontrolnych, to najpewniej przez wzgląd na aspekty praktyczne oraz problemy wiążące się z wymogiem przemodelowania zasad funkcjonowania administracji pomimo prób postulaty te nie zostały zrealizowane. **Nie formułując zatem jedynie rozważań i wniosków dotyczących dualizmu, w niniejszej rozprawie skupiono się na procedurze kontroli celno-skarbowej oraz sformułowaniu postulatów, które mogłyby zniwelować zidentyfikowane negatywne cechy tej procedury.** Dualizm w postaci równoległego stosowania kontroli podatkowej i kontroli celno-skarbowej można przy tym ocenić jedynie negatywnie. Zawsze jednak ewolucja procedur kontrolnych polegała na zbliżaniu zasad ich prowadzenia. Należy zatem uznać za słuszny taki właśnie kierunek ewolucji kontroli celno-skarbowej, co do którego można mieć nadzieję, że przełoży się na ujednoczenie procedur kontrolnych przynajmniej na gruncie prawa podatkowego. Jednolitość procedur kontrolnych nie może być przy tym traktowana jako wartość sama w sobie, dlatego jako bardziej istotne należy ocenić zachowanie ważnych gwarancji procesowych powstałych dotychczas na gruncie kontroli oraz ponad wszelką miarę celowość, a także proporcjonalność rozwiązań wprowadzanych w ramach danej procedury. Jest to tym bardziej istotne, że samo funkcjonowanie systemu dualistycznego, chociaż budzi wątpliwości, było akceptowane przez

Trybunał Konstytucyjny zgodnie z zasadą równości – przez wzgląd na to, że każda z procedur może być wszczęta wobec każdego z podatników.

W obecnym stanie prawnym różnicowanie zasad prowadzenia kontroli celno-skarbowej względem kontroli podatkowej występuje niemal w każdym aspekcie: od zasad zawiadamiania o wszczęciu kontroli, przez uprawnienia przysługujące w jej toku, po sposób jej zakończenia. Co więcej, nawet kontrolę celno-skarbową cechuje dualizm, gdyż jej przebieg jest różnicowany w zależności od jej przedmiotu. Kontrola celno-skarbową ma charakter kumulatywny, co oznacza skonsolidowanie w jednej procedurze dotychczasowej kontroli celnej i postępowania kontrolnego. **Analizując rozwiązania zastosowane w kontroli celno-skarbowej, należy stwierdzić, że ma ona cechy procedury „twardej” – w przeciwieństwie do kontroli podatkowej.**

W ramach omawianej procedury kontrolujący mają szersze uprawnienia, a organ prowadzący kontrolę celno-skarbową dysponuje większą swobodą, która wiąże się także z możliwością ingerencji w prawa podmiotu kontrolowanego. Jest to również związane z niestosowaniem do kontroli celno-skarbowej gwarancyjnych regulacji ustawy Prawo przedsiębiorców dotyczących głównie czasu trwania kontroli oraz ograniczenia możliwości prowadzenia kilku kontroli jednocześnie. Ponadto w kontroli celno-skarbowej wyłączono odpowiednie stosowanie przepisów dotyczących składania zastrzeżeń do protokołu kontroli, nie przewidując w to miejsce innej procesowej możliwości kontestowania ustaleń dokonanych w trakcie kontroli celno-skarbowej, a jednocześnie ograniczono kontrolowanemu prawo do dokonywania pokontrolnej korekty deklaracji. Kontrola celno-skarbową w obecnej formie w żaden sposób **nie przystaje do nowoczesnych kierunków rozwoju procedur kontrolnych, a zastosowane w niej rozwiązania można uznać za ograniczające poczucie sprawiedliwości proceduralnej.** Wreszcie, oceniając całokształt regulacji, należy uznać, że przez wprowadzenie regulacji dotyczących kontroli celno-skarbowej, **znacznie pogorszyła się pozycja kontrolowanego** względem podmiotu badanego w ramach postępowania kontrolnego czy kontroli podatkowej. Jednocześnie **pogorszenie tej pozycji oznacza, że nie został zrealizowany żaden z założonych przez ustawodawcę celów, a nawet miało to negatywny wpływ**

na sam organ. Do najważniejszych cech wyróżniających kontrolę celno-skarbową, które pogarszają pozycję procesową kontrolowanego, należą: brak właściwości miejscowej i wpływ tego rozwiązania na dalsze postępowania oraz sposób zakończenia kontroli celno-skarbowej i ograniczenie prawa do korekty deklaracji.

Przeprowadzona analiza pozwoliła udowodnić przedstawioną we wstępie rozprawy doktorskiej tezę główną, iż kontrola celno-skarbowa pogłębia problem dualizmu procedur kontrolnych, zatem nie odpowiada współczesnym tendencjom w zakresie oparcia kontroli na współpracy i wzmacniania zaufania w relacji między podatnikiem a organami podatkowymi, a tym samym narusza bezpieczeństwo prawne kontrolowanego podmiotu. Należy przy tym uznać, że krytyka rozwiązań zastosowanych w kontroli celno-skarbowej jest spójna z opiniami doktryny, które są jednak formułowane w sposób wybiórczy i nie uwzględniają całościowej oceny instytucji kontroli celno-skarbowej. Analiza omawianej procedury z perspektywy prowadzenia jej przez organ oraz wpływu tej procedury na pozycję kontrolowanego i jego bezpieczeństwo prawne z uwzględnieniem zasad konstytucyjnych, a także biorąc pod uwagę historyczny aspekt rozwoju systemu kontroli oraz w zestawieniu z innymi procedurami kontrolnymi, pozwoliła na sformułowanie postulatów *de lege ferenda*.

W ramach kontroli celno-skarbowej zrezygnowano z instytucji zawiadamiania kontrolowanego o zamiarze wszczęcia kontroli, stosowanej na gruncie kontroli podatkowej oraz wcześniej na gruncie postępowania kontrolnego. Jednocześnie zrównoważono to, pozwalając na skorygowanie deklaracji podatkowej w zakresie, który został objęty kontrolą celno-skarbową, jeszcze 14 dni po jej wszczęciu w każdym wypadku. Powyższą zmianę procedury należy traktować jako modelowy przykład nadania procedurze „twardego” charakteru poprzez wzmocnienie jej cechy niespodziewaności, z jednoczesną poprawą pozycji kontrolowanego, mając na celu zwiększenie zakresu dobrowolnego wypełniania zobowiązań podatkowych. Rozwiązanie to w najwyższym stopniu odpowiada konstytucyjnej zasadzie proporcjonalności, polegającej na tym, że ustawodawca, zmierzając do założonego celu, który godzi

w prawa i obowiązki podatnika, stosuje środki możliwie najmniej uciążliwe, dodatkowo łagodząc ich negatywne skutki. Propozycją zmiany prawa w tym zakresie jest dostosowanie omawianej regulacji do funkcjonowania także w kontroli podatkowej. Trudno jest znaleźć uzasadnienie dla funkcjonowania w procedurze przewidzianej jako łagodniejsza rozwiązań, które mogą powodować słabszą pozycję procesową kontrolowanego niż w procedurze „twardej”.

Ponadto w kontroli celno-skarbowej całkowicie wyłączono instytucję właściwości miejscowej. Każdy naczelnik urzędu celno-skarbowego wykonuje kontrolę celno-skarbową na całym terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Co więcej, przeprowadzenie kontroli przez odległy organ przekłada się na właściwość tego organu do prowadzenia postępowania podatkowego, a to z kolei wpływa na właściwość odległego sądu administracyjnego w przypadku wnoszenia skargi od decyzji organu. **Rozwiązanie to znacznie osłabia pozycję kontrolowanego, chociażby z uwagi na dostęp do akt prowadzonej wobec niego procedury kontrolnej**, a według niektórych przedstawicieli doktryny może nawet negatywnie wpływać na prawo do sądu⁴¹⁷. Zakładając, że zasada braku właściwości miejscowej miała służyć regulacji, która szeroko określa zakres miejsc, w których może być prowadzona kontrola celno-skarbowa, **sformułowano postulat, aby kontrola celno-skarbowa mogła być wszczynana jedynie przez organ mający siedzibę na terenie województwa badanego podmiotu (jednak prowadzona także poza tym województwem)**. Zaproponowane rozwiązanie wydaje się zdecydowanie bardziej adekwatne, zapewnia bowiem podobne efekty przy znacznie mniejszej ingerencji w prawa i obowiązki kontrolowanego. To z kolei podaje w wątpliwość zachowanie zasady proporcjonalności przez obecną regulację. Na marginesie warto dodać, że część problemów związanych z właściwością miejscową na gruncie dalszego postępowania w sprawie mogłoby rozwiązać samo przywrócenie cechy dewolutywności odwołania w postępowaniu podatkowym prowadzonym po kontroli celno-skarbowej. To rozwiązanie zresztą w niezasadny sposób różnicuje pozycję stron postępowania podatkowego w zależności od tego, który z organów

⁴¹⁷ Tak też: A. Melezini, K. Teszner, *Krajowa Administracja...*, op. cit., s. 397 i n.

je prowadzi. Jednocześnie w obecnej formie pogłębia dualizm procedur na gruncie prawa podatkowego – dualizm kontroli przenosi się bowiem na dualizm postępowania podatkowego.

Zmiany prawa zaproponowano także w odniesieniu do sposobu zakończenia kontroli celno-skarbowej. Dokument kończący kontrolę celno-skarbową, tj. wynik kontroli, w obecnym stanie prawnym zawiera mniej informacji niż jego odpowiednik kończący kontrolę podatkową, przy czym nie przewidziano żadnych środków pozwalających na polemizowanie z ustaleniami w nim zawartymi. Dodatkowo skrócony został termin na dokonanie korekty deklaracji, który wynosi w tej procedurze jedynie 14 dni od doręczenia wyniku kontroli. Korekta pokontrolna może być przy tym dokonana wyłącznie całkowicie zgodnie z ustaleniami organu. Za jedyny rozsądny cel wspomnianej regulacji uznaje się przyspieszenie tej procedury kontrolnej. Argument ten wydaje się jednak niezrozumiały, biorąc pod uwagę, że średni czas trwania kontroli celno-skarbowej wynosi ponad 300 dni⁴¹⁸. Wydaje się zatem, że prawa kontrolowanego zostały ograniczone nieproporcjonalnie do ewentualnych spodziewanych efektów, a rozwiązanie nie spełnia kryterium celowości. Zarówno organ, jak i kontrolowany (choć głównie ten drugi) odczuwają negatywne skutki wymienionej wyżej regulacji, bez wyraźnego ku temu powodu. **Oslabianie pozycji procesowej kontrolowanego przez te rozwiązania jest zatem niezrozumiałe. Należy zatem sformułować postulat wprowadzenia możliwości skorygowania deklaracji w stosunku do części zidentyfikowanych nieprawidłowości i uchronienia się od postępowania podatkowego oraz możliwości skonfrontowania argumentów podatnika z ustaleniami organu przed zaktualizowaniem się prawa do korekty deklaracji – chociażby przez odesłanie do stosowania w odniesieniu do wyniku kontroli przepisów dotyczących wnoszenia zastrzeżeń do protokołu kontroli.**

Ostatecznie zwrócono uwagę, że kontrola celno-skarbowa odznacza się szerszym zakresem uprawnień kontrolujących oraz brakiem stosowania

⁴¹⁸ Wystąpienie pokontrolne Najwyższej Izby Kontroli nr P/19/011, Skuteczność i efektywność administracji skarbowej w poborze podatków, <https://www.nik.gov.pl/kontrole/P/19/011/>, dostęp: 21.02.2023 r.

gwarancyjnych regulacji zapewnionych przedsiębiorcom w ramach innych kontroli. Niewątpliwie osłabia to pozycję procesową kontrolowanego, jednak jej poprawa nie może zostać dokonana jedynie przez aktywowanie regulacji gwarancyjnych czy ograniczenie uprawnień organu, co mogłoby sparaliżować system kontroli w państwie. Należy jednak zwrócić uwagę, że omawiane cechy kontroli celno-skarbowej jako procedury „twardej” wynikają z tego, że w założeniu miała ona służyć do prowadzenia spraw szczególnie ważnych dla bezpieczeństwa majątkowego Skarbu Państwa. **Istotą problemu systemu dualistycznego procedur kontrolnych jest to, że pozycja procesowa kontrolowanego zależy wyłącznie od tego, który z organów postanowi przeprowadzić procedurę kontrolną.** Analizując jedynie przepisy prawa regulujące procedury kontrolne, można stwierdzić, że sytuacja kontrolowanego jest różnicowana bezpodstawnie, bez wskazania jakichkolwiek istotnych cech tych podmiotów. Prawodawca pomimo dotychczasowych krytycznych głosów nie zdecydował się na sformułowanie żadnych zasad w tym zakresie. **Dlatego odnosząc się do istniejących na gruncie prawa podatkowego wzorców, proponuje się ograniczenie możliwości wszczynania kontroli celno-skarbowej przez kryterium przychodowe (obrotowe) czy dotyczące przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa.**

Mając na uwadze powyższe, należy stwierdzić, że problem badawczy podjęty w rozprawie doktorskiej będzie wymagać w przyszłości dalszych badań. Rozważania w materii procesowego prawa podatkowego należałoby skierować przede wszystkim w stronę stworzenia modelu zunifikowanej, optymalnej procedury kontrolnej wraz z koncepcją ujednoczenia rozproszonych organów i kompetencji kontrolnych w ramach obecnej administracji podatkowej. Zagadnienie to wymagałoby jednak dalszych badań prowadzonych nie tylko z perspektywy kontroli celno-skarbowej jako instytucji badania przestrzegania prawa podatkowego (który to temat wyczerpano w niniejszej rozprawie), ale także z perspektywy funkcjonowania całego systemu administracji podatkowej.

BIBLIOGRAFIA

Monografie, artykuły i opracowania

1. Adaszkieicz, G., *Środki dowodowe w polskim postępowaniu podatkowym*, TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń 1997.
2. Allingham, M., Sandmo, A., *Income tax evasion: A theoretical analysis*, „Journal of Public Economics” nr 1, 1972.
3. Babiarz, S., Dauter, B. i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. X, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2017.
4. Banaszak, B., *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2012.
5. Banaszak, B., *Prawo konstytucyjne*, C.H. Beck, Warszawa 2012.
6. Bernatek-Zagula, I., *Konstytucyjna zasada równości wobec prawa w świetle ustawy o udostępnianiu informacji gospodarczych*, „Przegląd Prawa Konstytucyjnego” nr 11, 2004.
7. Bigo, T., *Z problemów kontroli nad administracją terenową*, „Kontrola Państwowa” nr 1, 1964.
8. Boć, J., *Prawo administracyjne*, Kolonia Limited, Wrocław 2010.
9. Bogacka-Kisiel, E., *Finanse osobiste. Zachowania – produkty – strategie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2012.
10. Bogucki, S., Winiarski, K., *Instytucja przerwania biegu terminu przedawnienia w Ordynacji podatkowej (ewolucja poglądów judykatury)*, [w:] R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Stan obecny i kierunki zmian*, Temida 2, Białystok 2015.
11. Bolland, S., Wierzbicki, J. (red.), *Finanse*, PWN, Warszawa 1970.
12. Borszowski, P., Halasz, A., *Umowa o współdziałanie i porozumienie podatkowe*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2021.

13. Borucka-Arctowa, M., *O społecznym działaniu prawa*, PWN, Warszawa 1967.
14. Brolik, J., *Wykładnia prawa podatkowego oraz jej determinanty*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” nr 3, 2014.
15. Bronżewska, K., Majdańska, A., *Program Współdziałania z Dużymi Podatnikami – polski odpowiednik co-operative compliance. Czy warto?*, „Przegląd Podatkowy” nr 2, 2019.
16. Bronżewska, K., van der Enden, E., *Tax Control Framework – A Conceptual Approach: The Six Nuances of Good Tax Governance*, „Bulletin for International Taxation” t. 68, nr 11, 2014.
17. Bylicki, L., *Polski system podatkowy – zagadnienia ogólne*, „Zeszyty Naukowe PWSZ w Płocku Nauki Ekonomiczne” t. XXIII, 2016.
18. Brzeziński, B. *Prawo podatkowe*, C.H. Beck, Toruń 1999.
19. Copik, J., Kaczyński, A., *Pozycja procesowa sprawcy wykroczenia na etapie czynności wyjaśniających i postępowania sądowego*, Zakład Służby Kryminalnej, Wydawnictwo Szkoły Policji w Katowicach, Katowice 2012.
20. Chmaj, M. (red.), *Konstytucyjne wolności i prawa w Polsce. Zasady ogólne*, Wolters Kluwer Polska, Kraków 2002.
21. Cholewicki, J., *Model ochrony karnej skarbowej dochodów podatkowych budżetu państwa* (rozprawa doktorska), Białystok 2017.
22. Dawidowicz, W., *Zagadnienia ustroju administracji państwowej w Polsce*, PWN, Warszawa 1970.
23. Dietrich, T., *Zasady systemu podatkowego Polski powojennej*, Zakład Skarbowości UMK, Toruń 1947.
24. Dowgier, R. (red.), *Ordynacja podatkowa. Stan obecny i kierunki zmian*, Temida 2, Białystok 2015.
25. Drwiłło, A. (red.), *Podstawy finansów i prawa finansowego*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2014.

26. Duniewska, Z., *Zasada proporcjonalności a prawo administracyjne – zagadnienia wybrane*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” t. CXXIII, 2022.
27. Dynarski, K. (red.), *Biblia Tysiąclecia*, wyd. IV, Pallottinum, Poznań 1991.
28. Dzwonkowski, H. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2013.
29. Enachescu, J., Zieser, M., Hofmann, E., Kirchler, E., *Horizontal Monitoring in Austria: subjective representations by tax officials and company employees*, „Business Research” nr 12, 2019.
30. Etel, L. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2017.
31. Etel, L. (red.), *System prawa finansowego*, t. III, Wolters Kluwer Polska, Polska 2010.
32. Famulska, T., *Reakcje przedsiębiorstw na obciążenia podatkowe (na przykładzie podatku od towarów i usług)*, „Optimum. Studia Ekonomiczne” nr 1(73), 2015.
33. Feld, L., Frey, B., *Tax compliance as the result of a psychological tax contract: The role of incentives and responsive regulation*, „Law and Policy” nr 29/1, 2007.
34. Felis, P., *Wybrane współczesne społeczno-ekonomiczne uwarunkowania reformy systemu podatkowego*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2016.
35. Filipczyk, H., *Indywidualne interpretacje prawa podatkowego – prawo i praktyka*, Oficyna Prawa Polskiego, Warszawa 2011.
36. Filipek, J., *Prawo administracyjne. Instytucje ogólne. Cz. 2*, Zakamycze, Kraków 2001.
37. Fish, S., *Interpretacja, retoryka, polityka. Eseje wybrane*, Universitas, Kraków 2008.

38. Folak, Ł., *Zasada proporcjonalności w tworzeniu prawa administracyjnego*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” z. 4, 2017.
39. Garlicki, L. (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. III, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2003.
40. Gilowska, Z., Izdebski, H., Raczkowski, K. (red.), *Efektywna administracja skarbowa*, Difin, Warszawa 2007.
41. Glumińska-Pawlic, J., *Doradca podatkowy jako obrońca praw podatnika*, [w:] A. Franczak (red.), *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2021.
42. Glumińska-Pawlic, J., *Ustawowe gwarancje praw podatnika w postępowaniu podatkowym – założenia a rzeczywistość*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” nr 9(241), 2016.
43. Glumińska-Pawlic, J., *Zasadność wprowadzenia klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania do polskiego systemu podatkowego*, [w:] D. Gajewski (red.), *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2018.
44. Głuchowski, J., Patyk, J., *Zarys polskiego prawa podatkowego*, wyd. III, LexisNexis, Warszawa 2011.
45. Gomułowicz, A., *Podatki a etyka*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2013.
46. Gomułowicz, A., *Zasada aequitas a orzecznictwo podatkowe sądownictwa administracyjnego*, „Ruch Prawniczy Ekonomiczny i Socjologiczny” z. 1, 2016.
47. Gomułowicz, A., Małecki, J., *Podatki i prawo podatkowe*, LexisNexis, Warszawa 2004.
48. Gomułowicz, A., Mączyński, D., *Podatki i prawo podatkowe*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2016.
49. Gorąca, J., *Odpowiedzialność za wymiar i przedawnienie zobowiązań podatkowych*, [w:] H. Dzwonkowski, J. Kulicki (red.), *Dylematy reformy*

- systemu podatkowego w Polsce*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2016.
50. Grapperhaus, F. H. M., *Opowieści podatkowe drugiego milenium*, TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń 2000.
 51. Grapperhaus, F. H. M., *Podatki przez wieki – historia wizualna*, TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń 2010.
 52. Gwiazdowski, R., *Korupcyjny charakter przepisów podatkowych*, [w:] A. Kojdera (red.), *Klimaty korupcji*, Semper, Warszawa 2002.
 53. Hauser, R., *Wstępne założenia nowelizacji ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi*, „Państwo i Prawo” nr 2, 2013.
 54. Helios, J., Jedlecka, W., *Podstawowe pojęcia prawa i prawoznawstwa dla ekonomistów*, WPAiE Uniwersytetu Wrocławskiego, Wrocław 2015.
 55. Hoffmann, T., *Prawne podstawy systemu kontroli administracji w Polsce*, „Zarządzanie Publiczne” nr 3, 2008.
 56. Holzer, M., Eckhardt, E., *Wstęp do prawoznawstwa*, WSPiA w Przemyślu, Przemyśl–Rzeszów 2010.
 57. Homplewicz, J., *Kontrola administracji (problematyka teoretyczna)*, Wydawnictwo UJ, Kraków 1974.
 58. Jagielski, J., *Kontrola administracji*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 1999.
 59. Jarzęcka-Siwik, E., *Kontrola podatkowa elementem prawnego systemu kontroli*, „Kontrola Państwowa” nr 61, 2016.
 60. Jodłowski, J., Siedlecki, W., *Postępowanie cywilne. Część ogólna*, PWN, Warszawa 1958.
 61. Kaczmarek, L., *Pozycja procesowa prokuratora i Rzecznika Praw Obywatelskich w postępowaniu sądownoadministracyjnym*, „PWSZ IPIA Studia Lubuskie” t. VI, 2010.

62. Kalinowski, M., *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń 2001.
63. Kałużny, S., *Leksykon kontroli*, Dosko, Warszawa 2002.
64. Kandut, K. (red.), *Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz*, wyd. II, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2014.
65. Kania, M., *Zwyczajne środki zaskarżenia w postępowaniu przed sądami administracyjnymi*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2009.
66. Karczyński, Ł., *Podstawowe zasady materialnego prawa podatkowego*, „Przegląd Naukowy” nr 6, 2007.
67. Kidyba, A., Dumkiewicz, M., *Komentarz aktualizowany do art. 1-300 Kodeksu spółek handlowych*, LEX/el. 2022.
68. Kirchler, E., *The economic psychology of tax behavior*, Cambridge University Press, Cambridge 2007.
69. Kluzek, M., *Bariery implementacji co-operative tax compliance w Polsce*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” z. 3, 2020.
70. Kmak, M., *Kontrola administracji publicznej – ujęcie systemowe (wybrane aspekty)*, „Homo Politicus” nr 13, 2018.
71. Kmiecik, Z., *Ogólne zasady prawa i postępowania administracyjnego*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2000.
72. Knysiak-Sudyka, H. (red.), *Postępowanie sądowniczoadministracyjne. Zarys wykładu*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2020.
73. Kosikowski, C., *Potrzeba – zakres – warunki – metody reformy polskiego systemu podatkowego*, [w:] A. Pomorska (red.), *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin 2004.
74. Kosikowski, C., *Problemy zmiany systemu i prawa podatkowego*, „Państwo i Prawo” nr 3, 1990.
75. Kosikowski C., Ruśkowski, E. (red.), *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2006.

76. Kościelniak, G., *Bezpieczeństwo prawne jednostki a bezprawie legislacyjne – wybrane zagadnienia*, „Studia Prawnicze. Rozprawy i Materiały” nr 2, 2013.
77. Kowalczyk, M., *Kontrola skarbowa i postępowanie kontrolne*, „Prokuratura i Prawo” nr 2, 2013.
78. Krajewski, A., *Historia podatków jest bezwzględna. Zbyt wysokie, kończą się buntem*, Gazeta prawna, serwis internetowy, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/682429,historia-podatkow-jest-bezwględna-zbyt-wysokie-koncza-sie-buntem.html>.
79. Krawczyk, P., Skonieczny, J., *Kontrola podatkowa jako fakultatywny element postępowania kontrolnego*, [w:] R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych*, Temida 2, Warszawa 2012.
80. Kruszewski, R., *Polacy o podatkach*, „Przegląd Podatkowy” nr 3, 1992.
81. Kryszczak, H., *Decyzja podatkowa a czynności dokonywane przez podatnika*, „Serwis Monitora Podatkowego” nr 4, 2005.
82. Kubas, E., *System kontroli administracji publicznej w Polsce*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Rzeszowskiego” nr 84, 2014 – Prawo.
83. Kuczyńska, H., *Pozycja procesowa oskarżonego jako osobowego źródła dowodowego w Polsce i Anglii – rozważania prawnoporównawcze*, „Studia Prawnicze” nr 2, 2019.
84. Kurowski, W., *Funkcja fiskalna podatków w Polsce w latach dziewięćdziesiątych*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” z. 3-4, 1998.
85. Kurowski, L., Sochacka-Krysiakowa, H., *Kontrola finansowa*, PWE, Warszawa 1976.
86. Lang, W., Wróblewski, J., Zawadzki, S., *Teoria państwa i prawa*, PWN, Warszawa 1979.

87. Lasiński-Sulecki, K., *Multicentryczny system prawa a zasada pewności prawa*, [w:] A. Franczak, A. Kaźmierczyk (red.), *Zasada pewności w prawie podatkowym*, Warszawa 2018.
88. Lederman, L., *Tax penalties as instruments of cooperative tax compliance regimes*, „Legal Studies Research Paper” nr 320, 2015, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2635142##
89. Leszczyński, L., *Zagadnienia teorii stosowania prawa. Doktryna i tezy orzecznictwa*, Wolters Kluwer Polska, Kraków 2004.
90. Lisowski, P., *Relacje strukturalne w polskim samorządzie terytorialnym*, Kolonia Limited, Kalisz 2013.
91. Liwanowska, E., *Powstanie zobowiązań podatkowych*, „Doradztwo Podatkowe” nr 4, 1999.
92. Lubińska, T., *Reforma podatkowa czy reforma systemu dochodów fiskalnych – kwestie terminologiczne jako punkt wyjścia do rozważań i propozycji zmian*, [w:] A. Pomorska (red.), *Polski system podatkowy. Założenia a praktyka*, Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin 2004.
93. Łabno, A., *Zasada równości i zakaz dyskryminacji*, [w:] L. Wiśniewski (red.), *Wolności i prawa jednostki oraz ich gwarancje w praktyce*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2006.
94. Łaszczyca, G., *Postanowienie administracyjne w ogólnym postępowaniu administracyjnym*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2011.
95. Martini, J., Liptak, Z., Kowalczyk, P., Skorupka, P., Wojda, M., *Ustawa o VAT. Komentarz*, Difin, Warszawa 2005.
96. Martysz, Cz., *Zasady ogólne*, [w:] G. Łaszczyca, Cz. Martysz, A. Matan, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, t. I, Komentarz do art. 1-103, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2010.
97. Maruchin, W., *Odpowiedzialność podatkowa podatnika, płatnika, inkasenta, osób trzecich: wspólników spółek cywilnych, jawnych,*

- komandytowych, członków zarządu spółek z o.o. i akcyjnych oraz spadkobierców*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 2008.
98. Mastalski, R., *Charakter prawny interpretacji prawa podatkowego dokonywanej przez Ministra Finansów*, „Jurysdykcja Podatkowa” nr 1, 2007.
 99. Mastalski, R., *Drobne zmiany nie zastąpią reformy*, „Przegląd Podatkowy” nr 1, 2001.
 100. Mastalski R., *Stosowanie prawa podatkowego*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2008.
 101. Mączyński, D., *Intertemporalne prawo podatkowe*, w: J. Mikołajewicz (red.), *Zagadnienia podstawowe. Rozstrzygnięcia intertemporalne. Geneza, funkcje, aksjologia*, C.H. Beck, Warszawa 2015.
 102. Melezini, A., *Rygory czasowe postępowania kontrolnego prowadzonego przez organy kontroli skarbowej*, „Monitor Podatkowy” nr 11, 2010.
 103. Melezini, A., Zalewski, D., *Kontrola podatkowa przedsiębiorców*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2012.
 104. Melezini, A., Zalewski, D., *Specyfika kontroli podatkowej przedsiębiorców pod rządami znowelizowanej ustawy o swobodzie działalności gospodarczej*, „Przegląd Podatkowy” nr 4, 2010.
 105. Melezini, A., Teszner, K., *Krajowa Administracja Skarbowa. Komentarz*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2018.
 106. Mieszkowski, J., *Wynik kontroli jako forma zakończenia postępowania kontrolnego*, „Przegląd Podatkowy” nr 12, 2000.
 107. Mikołajewicz, J. (red.), *Zagadnienia podstawowe. Rozstrzygnięcia intertemporalne. Geneza, funkcje, aksjologia*, C.H. Beck, Warszawa 2015.
 108. Morawski, L., *Główne problemy współczesnej filozofii prawa. Prawo w toku przemian*, Wydawnictwa Prawnicze PWN, Warszawa 1999.

109. Morawski, W., Lasiński-Sulecki, K., Brzeziński, B., *Poprawa efektywności systemu podatkowego. Nowe narzędzia prawne w VAT i akcyzie*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2018.
110. Münnich, M., *Kontrola podatkowa. Geneza i rozwój procedury*, Wydawnictwo KUL, Lublin 2010.
111. Murat, L., *Stosunek kontrolnoprawny – relacje prawne między kontrolującymi a kontrolowanymi*, „Kontrola Państwowa” nr 61, 2016.
112. Niesiobędzka, M., *Dlaczego nie płacimy podatków? Psychologiczna analiza uchylania się od opodatkowania*, Wydawnictwo Naukowe Scholar, Warszawa 2013.
113. Niesiobędzka, M., *Relacje podatnik – państwo jako predyktory moralności podatkowej*, „Psychologia Społeczna” t. 4, nr 3(11), 2009.
114. Niesiobędzka, M., *Sprawiedliwość proceduralna podatków*, „Optimum. Studia Ekonomiczne” nr 4(70), 2014.
115. Nita, A., *Porozumienia w prawie podatkowym. Horyzontalne metody determinacji powinności podatkowej*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2014.
116. Nowacki, J., *Pewność prawa a zasada lex retro non agit*, [w:] J. Nowacki (red.), *Studia z teorii prawa*, Zakamycze, Kraków 2003.
117. Nykiel, W., *Autonomia prawa podatkowego (wybrane zagadnienia)*, [w:] A. Jankiewicz, T. Dębowska-Romanowska (red.), *Konstytucja, ustrój, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Wydawnictwo Trybunału Konstytucyjnego, Warszawa 1999.
118. Ochendowski, E., *Prawo administracyjne, część ogólna*, TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń 1999.
119. Ofiarski, Z., *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, LexisNexis, Warszawa 2013.

120. Olszewski, R., *Kumulacja procesowych ról uczestników polskiego postępowania karnego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2013.
121. Ostrowski, K., *Prawo finansowe – zarys ogólny*, PWN, Warszawa 1970.
122. Owczarek, T., *Jedność formy i treści procesu kontroli*, „Kontrola Państwowa” nr 5, 1970.
123. Pahl, B., *Podatki i opłaty lokalne. Teoria i praktyka*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2017.
124. Paluch, M., *Kontrola podatkowa*, Difin, Warszawa, 2001.
125. Pasternak-Malicka, M., *Mentalność i moralność podatkowa a reakcje gospodarstw domowych na obowiązek podatkowy*, „Modern Management Review” nr 20(1), 2013.
126. Pelikan-Krupińska, M., *Zasada wewnętrznej i zewnętrznej spójności systemu podatkowego i jej realizacja w praktyce polskiej*, „Studia Prawnicze: Rozprawy i Materiały” nr 5, 2007.
127. Petrażycki, L., *O nauce, prawie i moralności. Pisma wybrane*, PWN, Warszawa 1985.
128. Piechota-Ołoś, E., *Umowa o współdziałanie na tle umów w administracji*, „Kwartalnik Prawno-Finansowy” nr 2, 2020.
129. Pietrasz, P., *Normatywny model postępowania podatkowego*, w: L. Etel (red.), *System prawa finansowego*, t. III, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2010.
130. Pietrasz, P., Siemieniako, J., *Korekta deklaracji w toku postępowania kontrolnego*, „Przegląd Podatkowy” nr 12, 2007.
131. Pietrewicz, M., *Polityka fiskalna*, Poltext, Warszawa 1993.
132. Pietrzykowski, T., *Wsteczne działanie prawa i jego zakaz*, Zakamycze, Kraków 2004.

133. Podstawka, M., Deresz, A., *Kontrola podatkowa a ogólne zasady postępowania podatkowego*, „Zeszyty Naukowe UP-H w Siedlcach” nr 108, 2016.
134. Pogorzelski, P., Diehl, M., Ciemiński, M., *Postępowanie przeciwko podmiotowi zbiorowemu/środki zapobiegawcze*, [w:] B. Jagura, B. Makowicz (red.), *Systemy zarządzania zgodnością. Compliance w praktyce*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2020.
135. Potrzeszcz, J., *Bezpieczeństwo prawne w orzecznictwie polskiego Trybunału Konstytucyjnego*, „Roczniki Nauk Prawnych” t. XVI, nr 1, 2006.
136. Potrzeszcz, J., *Bezpieczeństwo prawne z perspektywy filozofii prawa*, Wydawnictwo KUL, Lublin 2013.
137. Różycki, K., *Kontrola celno-skarbowa. Komentarz*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2018.
138. Sachnowski, Z., *O zakresie i skuteczności kontroli skarbowej*, „Kontrola Państwowa” nr 5, 1993.
139. Siedlecki, W., *Zasady wyrokowania w procesie cywilnym*, Wydawnictwo Prawnicze, Warszawa 1957.
140. Sieroń, A., *Polski system podatkowy: diagnoza problemów oraz propozycja reform*, „Wrocław Economic Review” nr 21/1, 2015.
141. Skoczylas, A., *Zagadnienia międzyczasowe w prawie administracyjnym*, [w:] J. Mikołajewicz (red.), *Zagadnienia podstawowe. Rozstrzygnięcia intertemporalne Geneza, funkcje, aksjologia*, C.H. Beck, Warszawa 2015.
142. Skowrya, J., *Konstytucyjna zasada równości na gruncie ustawy z 4 listopada 2016 r. o wsparciu kobiet w ciąży i rodzin „Za życiem”*, „Przegląd Prawa Konstytucyjnego” nr 3, 2017.
143. Smith, A., *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, PWN, Warszawa 1954.

144. Sosnowski, M., *Realizacja funkcji fiskalnej w zakresie podatku od towarów i usług*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego” nr 864, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 76, t. 1, 2015.
145. Sosnowski, M., *Sprawność fiskalna podatków dochodowych*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 83, t. 5, 2016, cz. 1.
146. Starościek, J., *Elementy nauki administracji*, PWN, Warszawa 1957.
147. Starościek, J., *Prawo administracyjne*, PWN, Warszawa 1977.
148. Stefaniuk, M., *Skuteczność prawa i jej granice*, „Studia Iuridica Lublinensia” nr 16, 2011.
149. Stiglitz, J. E., *The general theory of tax avoidance*, „National Tax Journal” nr 38, 1985.
150. Stolarski, P., *Instytucja zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej jako naruszenie istoty kontroli finansowej*, [w:] R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych*, Temida 2, Warszawa 2012.
151. Stolarski, P., *Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych w Polsce*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2016.
152. Strzelec, D., *Gromadzenie informacji podatkowych przez organy Krajowej Administracji Skarbowej*, „Przegląd Podatkowy” nr 5, 2017.
153. Strzelec, D., *Nowe zasady kontroli przestrzegania przepisów prawa podatkowego – realna czy iluzoryczna poprawa sytuacji kontrolowanych?*, „Przegląd Podatkowy” nr 3, 2017.
154. Strzelec, D., Łoboda, M., *Kontrola przestrzegania przepisów prawa podatkowego*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2017.
155. Suwaj, R., Perkowski, M., *Prawne konsekwencje bezczynności administracji publicznej*, Fundacja Prawo i Partnerstwo, Białystok 2010.
156. Sygut, Ł., *Zasady postępowania podatkowego a gwarancje praw podatnika na przykładzie wybranych orzeczeń sądów administracyjnych*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” t. CVII, 2018.

157. Szatkowski, J., *O potrzebie rekonstrukcji instytucji wszczęcia postępowania podatkowego*, „Krytyka Prawa” t. 7, nr 1, 2015.
158. Szubielska, D., *Kontrole: podatkowa i skarbowa – istotne wątpliwości*, „Przegląd Podatkowy” nr 7, 2002.
159. Szymanek, J., *O kontroli państwowej – teoretycznie*, „Kontrola Państwowa” nr 5, 2006.
160. Teszner, K., *Administracja podatkowa i kontrola skarbowa w Polsce*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2012.
161. Teszner, K., *Kontrola celno-skarbowa jako kontrola twarda - narzędzie służące eliminowaniu transakcji karuzelowych*, [w:] D. Gajewski (red.), *Uszczelnienie systemu podatkowego w Polsce*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2020.
162. Tuleja, P. (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, wyd. II, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2021.
163. Tyler, T. R., *The psychology of legitimacy: A relational perspective on voluntary deference to authorities*, „Personality and Social Psychology Review” nr 1(4), 2016.
164. Uliasz, M., *Reguły intertemporalne w polskim postępowaniu cywilnym*, „Przegląd Sądowy” nr 3, 2008.
165. Ventry, D., *Cooperative tax regulation*, „Connecticut Law Review” nr 41(2), 2008.
166. Wasilenko, M., *Zobowiązania podatkowe – pojęcie, sposoby powstawania, formy wygasania*, „Doradztwo Prawne i Podatkowe RB Biuletyn” nr 15, 2019.
167. Wenzel, M., *Tax compliance and the psychology of justice: Mapping the field*, [w:] V. Braithwaite (red.), *Taxing Democracy: Understanding Tax Avoidance and Evasion*, Ashgate Publishing, Farnham 2003.
168. Weralski, M., *Polskie prawo finansowe*, PWN, Warszawa 1966.

169. Wiewiorowski, J., *Zakaz retroakcji – historyczny klucz do intertemporalności*, w: J. Mikołajewicz (red.), .), *Zagadnienia podstawowe. Rozstrzygnięcia intertemporalne Geneza, funkcje, aksjologia*, C.H. Beck, Warszawa 2015.
170. Wilk, J., *Pozycja procesowa doradcy podatkowego w postępowaniu sądownoadministracyjnym po nowelizacji ustawy proceduralnej*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 83, t. 5, 2016, cz. 1.
171. Witkowska, *Zasada równości w stosunkach pracy na tle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, „Przegląd Prawa Konstytucyjnego” nr 1, 2011.
172. Wojnowska-Ciodyk, W., *W sprawie interpretacji art. 31 ustawy o kontroli skarbowej*, „Biuletyn, Ekspertyzy i Opinie Prawne” nr 3, 2003.
173. Wojtyczek, K., *Zasada proporcjonalności*, [w:] B. Banaszak, A. Preisner (red.), *Prawa i wolności obywatelskie w Konstytucji RP*, C.H. Beck, Warszawa 2002.
174. Wołowicz, T., *Ulgi i zwolnienia w podatku od nieruchomości w kontekście celów polityki podatkowej gminy*, „Finanse Komunalne” nr 1, 2020.
175. Wójtowicz, W. (red.), *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2008.
176. Wójtowicz, W., Smoleń, P. (red.), *Prawo podatkowe*, C.H. Beck, Warszawa 2014.
177. Wronkowska, S., *Podstawowe pojęcia prawa i prawoznawstwa, Ars boni et aequi*, Poznań 2005.
178. Wróbel, J., *Bezpieczeństwo finansowe w zakresie samoobliczenia podatku przez osobę zobowiązaną – odpowiedzialność karnoskarbowa*, „Res Polticae” t. X, 2018.
179. Wróbel, A., *Komentarz do art. 8*, [w:] M. Jaśkowska, M. Wilbrandt-Gotowicz, A. Wróbel, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2020, wyd. el. LEX.

180. Wróblewski, J., *Pisma wybrane*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2005.
181. Wróblewski, J., *Pragmatyczna jasność języka*, „Państwo i Prawo” z. 4, 1988.
182. Wróblewski, J., *Teoretyczne zagadnienia standardów w prawodawstwie w stosowaniu prawa*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” z. 3, 1989.
183. Wróblewski, J., *Wartość a decyzja sądowa*, Zakład Narodowy im. Ossolińskich, Wrocław 1973.
184. Zacharko, L., *Tradycyjne a współczesne pojęcie kontroli i jej zasięg*, [w:] A. Gronkiewicz, A. Ziółkowska (red.), *Administracyjne procedury kontrolne: wybrane zagadnienia*, Uniwersytet Śląski, Katowice 2016.
185. Zalewski, D., (red.), *Kontrola podatkowa działalności gospodarczej*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2019.
186. Zawiejska-Rataj, J., Podsiadły, A., *Kontrola celno-skarbowa jako instytucja badająca prawidłowość rozliczeń dokonywanych dla celów podatkowych - wszczęcie oraz przebieg kontroli*, „Przegląd Podatkowy” nr 5, 2017.
187. Zelwiański, R., *Czy ustawa o kontroli skarbowej jest zgodna z Konstytucją*, „Przegląd Podatkowy” nr 6, 2004.
188. Zelwiański, R., *Obciążenie podatnika kosztami kontroli skarbowej*, „Przegląd Podatkowy” nr 9, 1999.
189. Zieliński, M., *Wykładnia prawa. Zasady, reguły, wskazówki*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2012.
190. Ziemiński, Z., *Moralność jako czynnik kształtujący stosowanie prawa*, „Etyka” nr 5, 1969.
191. Ziemiński, Z., *Problemy podstawowe prawoznawstwa*, PWN, Warszawa 1980.
192. Ziemiński, Z., *Teoria prawa*, PWN, Poznań 1978.

193. Ziemiński, Z., *Teoria prawa a polityka i zasady legislacji*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” z. 4, 1994.
194. Ziemiński, Z., *Tworzenie a stanowienie i stosowanie prawa*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” z. 4, 1993.
195. Ziemiński, Z., Wronkowska, S., *Zarys teorii prawa*, Ars boni et aequi, Poznań 2001.
196. Zięba, H., *Konstytucyjny obowiązek przestrzegania prawa a obywatelskie nieposłuszeństwo*, „Przegląd Prawa Konstytucyjnego” nr 2(54), 2020.
197. Zięba-Załucka, H., *Organy kontroli państwowej i ochrony prawa w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Fosze, Rzeszów 2000.
198. Zimmermann, J., *Prawo administracyjne*, Zakamycze, Kraków 2005.
199. Żyżyński, J., *Budżet i polityka podatkowa. Wybrane zagadnienia*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2009.

WYKAZ ORZECZNICTWA

Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego

1. Uchwała Trybunału Konstytucyjnego z dnia 26 kwietnia 1994 r., sygn. akt W 11/93, OTK 1994, cz. I, poz. 22.
2. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 grudnia 1997 r., sygn. akt K 8/97, OTK ZU nr 5–6/1997, poz. 70.
3. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 marca 1998 r., sygn. akt K 24/97, OTK 1998, nr 2 poz. 13.
4. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 maja 1998 r., K 37/97, SIP LEX.
5. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lutego 1999 r., sygn. akt SK 4/98, OTK ZU nr 2/1999, poz. 24.

6. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 kwietnia 1999 r., sygn. akt P 7/98, SIP LEX.
7. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 listopada 1999 r., sygn. akt SK 11/99, TK – SK 11/99, OTK 1999/7/158.
8. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 lutego 2001 r., sygn. akt K 19/99, OTK 2001/2/30.
9. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 marca 2002 r., sygn. akt P 7/00, SIP LEX.
10. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 kwietnia 2002 r., sygn. akt. SK 23/01, SIP LEX.
11. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 maja 2002 r., sygn. akt P 10/01; z 21 lutego 2006 r., sygn. K 1/05, OTK ZU nr 2/A/2006, poz. 18.
12. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 czerwca 2002 r., sygn. akt P 13/01, OTK-A 2002/4/42.
13. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 czerwca 2002 r., sygn. akt K 45/01, OTK ZU Nr 4/A/2002, poz. 46.
14. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 lutego 2004 r., sygn. akt P 21/02, OTK ZU Nr 2/A/2004, poz. 9.
15. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 kwietnia 2004 r., sygn. akt K 24/03, SIP LEX.
16. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 kwietnia 2006 r., sygn. akt K 11/04), OTK-A 2006/4, poz. 40.
17. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 marca 2007 r., sygn. akt K 40/04, OTK ZU nr 3/A/2007, poz. 33.
18. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 maja 2007 r., sygn. akt P 8/06, SIP LEX.
19. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 kwietnia 2009 r., sygn. akt P 7/08, SIP LEX.

20. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 maja 2010 r., sygn. akt P/70, SIP LEX.
21. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 grudnia 2011 r., sygn. akt, SK 3/11, OTK-A 2011/10/113.
22. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 stycznia 2012 r., sygn. akt K 36/09, OTK-A 2012/1/3.
23. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 lutego 2014 r., sygn. akt P 24/12, OTK-A 2014/2, poz. 9.
24. Postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 26 marca 1996 r., sygn. akt W 12/95, OTK-ZU 1996, nr 2, poz. 16.

Orzecznictwo Sądu Najwyższego

1. Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 17 stycznia 2001 r. (sygn. akt III CZP 49/00), OSNC 2001/4, poz. 53.
2. Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 23 stycznia 2004 r. (sygn. akt III CZP 112/03), OSNC 2005/4, poz. 61.
3. Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 16 września 2004 r. (IV CZ 108/04), LEX nr 175387.

Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego

1. Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6 marca 2017 r., sygn. akt I FPS 7/16, LEX nr 2237327.
2. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 kwietnia 1997 r., sygn. akt SA/Sz 250/96, LEX nr 190548.
3. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 maja 1998 r., sygn. akt III SA 147/98, SIP LEX.
4. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 sierpnia 2006 r., I FSK 1045/05, SIP LEX nr 262095.

5. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 lutego 2009 r., sygn. I FSK 1973/07, SIP LEX.
6. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 października 2009 r., I FSK 165/08, POP 2010, z. 2, poz. 135.
7. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 maja 2010 r., sygn. akt I FSK 885/09, LEX nr 594271
8. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 1 września 2011 roku, sygn. akt I FSK 1126/10, LEX nr 965860.
9. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 21 maja 2013 r., sygn. akt II FSK 1875/11, LEX nr 1328803.
10. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 maja 2015 r., sygn. akt II FSK 907/13, SIP LEX.
11. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 października 2015 r., sygn. akt II GSK 1884/14, LEX nr 2093231.
12. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 marca 2018 r., sygn. akt I FSK 624/16, LEX nr 2495082.
13. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 czerwca 2020 r. sygn. akt II FSK 794/20, SIP LEX.
14. Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 3 września 2002 r., sygn. akt SA/RZ 486/01, LEX nr 685400.
15. Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 2 grudnia 2010 r., sygn. akt I FSK 935/10, LEX nr 672836.
16. Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6 sierpnia 2010 r., sygn. II FSK 1504/10, SIP LEX.

Orzecznictwo Wojewódzkich Sądów Administracyjnych

1. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 13 sierpnia 2004 r., sygn. akt III SA 3493/03, LEX nr 158029.

2. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 9 grudnia 2004 r., sygn. akt III SA/Wa 406/04, SIP LEX.
3. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 10 stycznia 2008 r., I SA/Po 83/07, SIP LEX.
4. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 14 marca 2008 r., III SA/Wa 1921/07, SIP LEX.
5. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 4 lutego 2009 r., sygn. akt I SA/Sz 357/08, SIP LEX.
6. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 1 października 2009 r., sygn. akt III SA/Wa 1236/09, SIP LEX.
7. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 2 lutego 2010 r., sygn. akt I SA/Po 707/10, <http://www.orzeczenia.gov.pl>.
8. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 24 listopada 2010 r., sygn. akt I SA/Łd 917/10, SIP LEX.
9. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu z dnia 4 czerwca 2014 r., I SA/Op 811/13, LEX nr 1479000.
10. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 27 kwietnia 2021 r., sygn. akt I SA/Kr 212/21, SIP LEX.
11. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 8 czerwca 2021 r., sygn. akt III SA/Wa 53/21, SIP LEX.

AKTY PRAWNE I INNE ŹRÓDŁA

Ustawy

1. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. nr 78, poz. 473).
2. Ustawa z dnia 15 marca 1934 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. poz. 39, nr 346).

3. Ustawa karna skarbowa z dnia 13 kwietnia 1960 r. (Dz.U. nr 21, poz. 123).
4. Ustawa z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. nr 27 poz. 111).
5. Ustawa z dnia 31 stycznia 1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. nr 3, poz. 12 ze zm.).
6. Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 1426).
7. Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (t.j. Dz.U. nr 100, poz. 442 ze zm.).
8. Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2018 r., poz. 1036 ze zm.)
9. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 1325 ze zm.).
10. Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2022 r., poz. 859 ze zm.).
11. Ustawa z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. nr 169, poz. 1387).
12. Ustawa z dnia 27 czerwca 2003 r. o utworzeniu Wojewódzkich Kolegiów Skarbowych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zadania i kompetencje organów oraz organizację jednostek organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych (Dz.U. poz. 1302 ze zm.).
13. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 685 ze zm.).
14. Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (t.j. Dz.U. z 2017 r., poz. 2168 ze zm.).

15. Ustawa z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych (t.j. Dz.U. z 2020 r, poz. 2094).
16. Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 422 ze zm.).
17. Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 1948 ze zm.).
18. Ustawa z dnia 5 września 2016 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. poz. 1550).
19. Ustawa z dnia 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. poz. 2175).
20. Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 162 ze zm.).
21. Ustawa z dnia 9 listopada 2018 r. o zmianie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2354).
22. Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2105).

Rozporządzenia

1. Rozporządzenie z dnia 19 listopada 2003 r. w sprawie terytorialnego zasięgu działania oraz siedzib naczelników urzędów skarbowych i dyrektorów izb skarbowych (Dz.U. nr 209, poz. 2027).
2. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 r. w sprawie właściwości organów podatkowych (Dz.U. z 2022 r. poz. 565).

3. Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 24 lutego 2017 r. w sprawie niektórych podatników i płatników, w odniesieniu do których zadania są wykonywane przez naczelnika urzędu skarbowego innego niż właściwy miejscowo (Dz.U. z 2020 r, poz. 700 ze zm.).
4. Rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 28 grudnia 2020 r. w sprawie niektórych podatników i płatników, w odniesieniu do których zadania są wykonywane przez naczelnika urzędu skarbowego innego niż właściwy miejscowo (Dz.U. poz. 2456).

Inne źródła

1. R. Mastalski, C. Kosikowski, Opinie prawne z 7 lutego 1997 r. i z 18 marca 1999 r. do sprawy Trybunału Konstytucyjnego, sygn. K 19/99.
2. A. Nowak, *O arkuszu odwoławczym, decyzjach kasacyjnych naczelnika urzędu celno-skarbowego oraz o niedźwiedziej przysłudze. Z notatnika litygatora podatkowego*, Blog DZP.
3. Naczelna Izba Kontroli, informacje o wynikach kontroli, której przedmiotem było: Wykorzystanie jednolitego pliku kontrolnego w postępowaniach i kontrolach podatkowych, nr ewid. 11/2019/P/18/077/LKR.
4. OECD, *Co-operative Compliance: A Framework*, Paris 2013.
5. OECD, *Study into the role of tax intermediaries*, Paris 2008.
6. Pismo Ministra Finansów nr AP12–068/322/MMK/2006.
7. Portal Krajowej Administracji Skarbowej: KAS zmniejszyła liczbę kontroli.
8. Portal Prawo.pl: Liczba kontroli podatkowych spada, ale także ich skuteczność, na podstawie danych udostępnionych przez KAS.
9. Przepisy dla straży skarbowej z dnia 19 marca 1907 r. („Dziennik Rozporządzeń Austriackiego Ministra Skarbu” nr 45, 1907).
10. Rządowy projekt ustawy – Ordynacja podatkowa, druk sejmowy nr 3517.

11. *Słownik Języka Polskiego*, PWN, <https://sjp.pwn.pl/> [dostęp: 18.04.2022].
12. Ustawa z dnia 30 lipca 1919 r. o tymczasowej organizacji władz i urzędów skarbowych (Dz. P. P. P. nr 65, poz. 391).
13. Uzasadnienie do projektu Rozporządzenia Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej zmieniające rozporządzenie w sprawie niektórych podatników i płatników, w odniesieniu do których zadania są wykonywane przez naczelnika urzędu skarbowego innego niż właściwy miejscowo, Rządowe Centrum Legislacji, numer z wykazu: 240.
14. Uzasadnienie do projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, druk sejmowy nr 826.
15. Wystąpienie pokontrolne Najwyższej Izby Kontroli nr P/19/011, Skuteczność i efektywność administracji skarbowej w poborze podatków, <https://www.nik.gov.pl/kontrole/P/19/011/>.

STRESZCZENIE

Przedmiotem rozprawy jest jedna z najważniejszych zmian w proceduralnym prawie podatkowym w ciągu ostatnich 25 lat, czyli regulacja wprowadzająca Krajową Administrację Skarbową (KAS). Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej uchyla i zastępuje m.in. ustawę o urzędach i izbach skarbowych, ustawę o służbie celnej oraz ustawę o kontroli skarbowej. Przepisy wprowadzające KAS zniósł również szereg organów administracji podatkowej i skarbowej. Jednocześnie wiele przepisów dotyczących procedur weryfikacji rozliczeń podatkowych, w tym postępowania kontrolnego i kontroli celnej, zostało zastąpionych w ramach ustawy o KAS kontrolą celno-skarbową – znacznie przebudowaną procedurą kontrolną, której przebieg różni się od dotychczas obowiązujących procedur kontrolnych. W przedmiotowej rozprawie dokonano analizy kontroli celno-skarbowej jako instytucji służącej badaniu przestrzegania prawa podatkowego.

Nie ulega wątpliwości, że wejście w życie przepisów ustawy o KAS całkowicie zmieniło funkcjonującą dotychczas administrację podatkową. Prowadzona analiza prowadzi jednak do wniosku, że regulacja wprowadzająca KAS, szczególnie związana z kontrolą celno-skarbową, pogarsza pozycję kontrolowanego podmiotu i jeszcze bardziej komplikuje system kontroli podatkowej. Tym samym analizowana instytucja kontroli celno-skarbowej pogłębia problemy dualizmu procedur kontrolnych, a przy tym nie odpowiada współczesnym tendencjom w zakresie oparcia kontroli na współpracy i wzmacniania zaufania w relacji między podatnikiem a organami podatkowymi, a co za tym idzie – narusza bezpieczeństwo prawne kontrolowanego podmiotu.

ABSTRACT

The subject of the thesis is one of the most important amendments to the procedural tax law within the last 25 years, i.e. the regulation introducing the National Revenue Administration (NRA). The Act on National Revenue Administration repeals and replaces, inter alia, the Act on Tax Offices and Chambers, the Act on Customs Service and the Act on Tax Control. The provisions introducing NRA also abolished a number of bodies of tax and fiscal administration. At the same time, many provisions regarding the procedure of verifying tax settlements, including control proceedings and customs control, were replaced within the Act on NRA by the customs-fiscal control - a significantly remodeled control procedure, the course of which differs significantly from the control procedures that were previously in force. In the dissertation in question, The customs-fiscal control was analyzed within the dissertation as an institution for examining compliance with tax law.

The entry into force of the provisions of the Act on NRA completely changed the tax administration that had been functioning so far. The conducted analysis, however, leads to the conclusion that the regulation introducing the NRA, especially related to customs and fiscal control, worsens the position of the controlled entity and further complicates the tax control system. Thus, the analyzed institution of customs-fiscal control exacerbates the problems of duality of control procedures, and at the same time does not correspond to contemporary trends in basing control on cooperation and strengthening trust in the relationship between the taxpayer and tax authorities, and thus violates the legal security of the controlled entity.