

# PROCEDURY KONTROLNE W SPRAWACH PODATKOWYCH

Dariusz Strzelec

---

---

---



# PROCEDURY KONTROLNE W SPRAWACH PODATKOWYCH

Dariusz Strzelec

---

---

---

Stan prawny na 1 grudnia 2024 r.

Recenzent  
Prof. dr hab. Leonard Etel

Wydawca  
Grzegorz Jarecki

Redaktorka prowadząca  
Joanna Cybulska

Opracowanie redakcyjne  
Katarzyna Rybczyńska

Projekt okładek serii  
Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

prawolubni

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

Szanujmy prawo i własność  
Więcej na [www.legalnakultura.pl](http://www.legalnakultura.pl)  
Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2024

ISBN 978-83-8390-174-9

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.  
Dział Praw Autorskich  
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33  
tel. +48 728 313 462  
e-mail: [PL-ksiazki@wolterskluwer.com](mailto:PL-ksiazki@wolterskluwer.com)

księgarnia internetowa [www.profinfo.pl](http://www.profinfo.pl)

## SPIS TREŚCI

<b>Wykaz skrótów</b> .....	13
<b>Wstęp</b> .....	17
<b>Rozdział I</b>	
<b>Procedury kontrolne w realizacji zobowiązań podatkowych – istota, funkcje, systematyka</b> .....	23
1. Uwagi wstępne .....	23
2. Stosowanie i przestrzeganie prawa podatkowego a miejsce procedur kontrolnych .....	24
3. Istota kontroli i procedur kontrolnych w działaniu administracji .....	32
4. Procedury kontrolne w systemie powstawania zobowiązań podatkowych ...	35
5. Dualizm procedur kontrolnych w sprawach podatkowych .....	37
6. Systematyka i regulacje prawne dotyczące procedur kontrolnych w sprawach podatkowych.....	44
7. Procedury kontrolne w sprawach podatkowych – charakter prawny i konsekwencje .....	45
7.1. Charakter prawny procedur kontrolnych.....	45
7.2. Postępowanie podatkowe jako konsekwencja procedur kontrolnych ...	46
8. Funkcje procedur kontrolnych w sprawach podatkowych .....	48
9. Okoliczności wpływające na uruchomienie procedur kontrolnych .....	53
9.1. Kontrola jako konsekwencja analizy prawdopodobieństwa naruszania prawa.....	53
9.2. Formy pozyskiwania informacji przez organy podatkowe .....	54
10. Obszary ryzyka występowania nieprawidłowości w zakresie prawa podatkowego .....	58
11. Wykorzystanie procedur kontrolnych w sprawach podatkowych .....	62
12. Uwagi końcowe .....	67
<b>Rozdział II</b>	
<b>Czynności sprawdzające</b> .....	69
1. Uwagi wstępne .....	69

2. Istota czynności sprawdzających.....	70
3. Czynności sprawdzające a inne procedury kontrolne .....	71
4. Czynności sprawdzające w przypadku zobowiązań powstających z mocy prawa .....	72
5. Zakres przedmiotowy czynności sprawdzających.....	74
5.1. Sprawdzenie terminowości składania deklaracji oraz wpłacania podatków, w tym również pobieranych przez płatników oraz inkasentów.....	75
5.2. Sprawdzenie formalnej poprawności deklaracji.....	75
5.3. Ustalenie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami .....	76
5.4. Weryfikacja poniesionych przez podatnika wydatków i uzyskanych przychodów (dochodów) – w zakresie niezbędnym do ujawnienia podstawy opodatkowania z tytułu przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych.....	79
5.5. Weryfikacja danych i dokumentów przedstawionych przez podatników dokonujących rejestracji podatkowej.....	82
5.6. Weryfikacja warunków uprawniających do stosowania ryczałtu oraz weryfikacja terminowości i prawdziwości informacji w oświadczeniach składanych przez wspólników spółek opodatkowanych ryczałtem.....	84
6. Organy podatkowe właściwe do przeprowadzania czynności sprawdzających .....	84
7. Uprawnienia organów podatkowych w ramach czynności sprawdzających .....	86
7.1. Korekty deklaracji w przypadku stwierdzenia w niej błędów.....	86
7.2. Wezwanie do skorygowania deklaracji z powodu błędów rachunkowych oraz złożenia wyjaśnień (tzw. korekta pod nadzorem) ...	88
7.3. Czynności związane z niezłożeniem deklaracji lub sprawozdania finansowego.....	89
7.4. Czynności związane z weryfikacją rzetelności deklaracji.....	90
7.5. Czynności dotyczące kontrahentów podmiotu kontrolowanego (tzw. kontrola krzyżowa).....	92
7.6. Weryfikowanie zasadności zwrotu podatku od towarów i usług .....	96
7.7. Weryfikowanie dokumentów potwierdzających skorzystanie z ulg podatkowych.....	98
7.8. Ogłędziny lokalu mieszkalnego .....	100
8. Odpowiednie stosowanie przepisów proceduralnych przy czynnościach sprawdzających .....	101
9. Nieprawidłowości w stosowaniu przepisów o czynnościach sprawdzających a kontrola instancyjna oraz sądownoadministracyjna.....	103
10. Rozszerzenie uprawnień w ramach czynności sprawdzających.....	104

11. Uwagi końcowe.....	106
------------------------	-----

### Rozdział III

<b>Kontrola podatkowa.....</b>	<b>111</b>
1. Uwagi wstępne .....	111
2. Istota kontroli podatkowej.....	112
3. Kontrola podatkowa a inne procedury kontrolne .....	112
4. Organy prowadzące kontrolę podatkową .....	115
5. Podmioty, względem których może być prowadzona kontrola podatkowa ...	117
5.1. Kategorie podmiotów, względem których może być podejmowana kontrola podatkowa .....	117
5.2. Kontrola podatkowa przedsiębiorców.....	118
6. Dopuszczalność i ograniczenia w przeprowadzaniu kontroli podatkowej...	119
6.1. Zakaz prowadzenia więcej niż jednej kontroli względem podatnika będącego przedsiębiorcą oraz odstępstwa od zakazu .....	120
6.2. Ograniczenia dotyczące ponownego wszczynania kontroli podatkowej względem podatnika i za okres objęty uprzednio zakończoną kontrolą podatkową .....	121
6.3. Dopuszczalność przeprowadzania kontroli podatkowej po czynnościach sprawdzających.....	126
7. Osoby upoważnione do reprezentowania kontrolowanego w trakcie kontroli.....	126
8. Wszczęcie kontroli podatkowej i czynności poprzedzające.....	128
8.1. Zawiadomienie o planowanej kontroli podatkowej .....	129
8.2. Odstępstwa od obowiązku zawiadamiania o planowanej kontroli z uwagi na przedmiot kontroli .....	130
8.3. Odstępstwa od obowiązku zawiadamiania o planowanej kontroli z uwagi na okoliczności związane z kontrolowanym.....	135
8.4. Wszczęcie kontroli podatkowej w trybie zwykłym.....	137
8.5. Wszczęcie kontroli w trybie uproszczonym .....	140
8.6. Upoważnienie do przeprowadzenia kontroli .....	142
8.7. Brak możliwości ustalenia osoby kontrolowanej.....	146
9. Zasady prowadzenia kontroli podatkowej.....	147
9.1. Czas trwania kontroli podatkowej.....	147
9.2. Miejsce prowadzenia kontroli podatkowej .....	154
9.3. Przeprowadzanie kontroli w sposób sprawny i niezakłócający funkcjonowania przedsiębiorcy .....	158
9.4. Udział kontrolowanego w kontroli podatkowej.....	159
9.5. Zawieszenie kontroli podatkowej .....	164
9.6. Dokumentowanie czynności kontroli podatkowej .....	166
10. Prawa i obowiązki kontrolujących i kontrolowanych .....	168
10.1. Zasada praworządności a sposób działania organów podatkowych....	168
10.2. Prawa kontrolujących w toku kontroli .....	169

10.3. Obowiązki kontrolowanego w toku kontroli.....	173
10.4. Obowiązki związane z książką kontroli.....	177
10.5. Sprzeciw na czynności kontrolujących.....	178
11. Zakończenie kontroli podatkowej.....	183
11.1. Protokół kontroli podatkowej – charakter, elementy, znaczenie dla podatnika .....	183
11.2. Zastrzeżenia do protokołu kontroli podatkowej.....	185
11.3. Rozpatrzenie zastrzeżeń i zawiadomienie o sposobie ich załatwienia ...	187
11.4. Korekta deklaracji podatkowej .....	188
12. Regulacje szczególne dotyczące trybu prowadzenia kontroli.....	190
12.1. Kontrole jednoczesne z władzami podatkowymi państw członkowskich .....	190
12.2. Kontrole wspólne władz podatkowych państw członkowskich .....	190
12.3. Kontrola podatkowa w przypadku zakończenia bytu prawnego spółki cywilnej oraz spółek osobowych.....	195
12.4. Kontrola podatkowa grupy kapitałowej podatkowej lub grupy VAT ....	195
12.5. Przejęcie kontroli podatkowej w przypadku unikania opodatkowania.....	197
12.6. Prowadzenie kontroli przez niewłaściwy organ.....	200
12.7. Wyznaczenie organu podatkowego do przeprowadzenia kontroli ....	201
13. Naruszenia przepisów prawa w zakresie kontroli podatkowej dotyczącej działalności gospodarczej przedsiębiorcy.....	202
14. Uwagi końcowe.....	207

## Rozdział IV

<b>Kontrola celno-skarbowa .....</b>	<b>211</b>
1. Uwagi wstępne .....	211
2. Istota kontroli celno-skarbowej.....	211
3. Kontrola celno-skarbowa a inne procedury podatkowe.....	213
3.1. Kontrola celno-skarbowa a kontrola podatkowa.....	213
3.2. Kontrola celno-skarbowa a postępowanie podatkowe .....	215
4. Regulacje prawne stosowane w toku kontroli celno-skarbowej .....	216
4.1. Regulacje prawne zawarte w ustawie oraz system odesłań.....	216
4.2. Odpowiednie stosowanie przepisów Ordynacji podatkowej.....	217
5. Dopuszczalność i ograniczenia w prowadzeniu kontroli celno-skarbowej...	220
5.1. Dopuszczalność wszczęcia kontroli celno-skarbowej w sytuacji prowadzenia czynności kontrolnych przez inny organ.....	220
5.2. Ograniczenia dotyczące ponownego wszczynania kontroli celno-skarbowej względem podatnika objętego uprzednio zakończoną kontrolą celno-skarbową.....	221
5.3. Kaskadowość kontroli celno-skarbowych .....	222



5.4. Dopuszczalność wszczęcia kontroli celno-skarbowej względem podatnika objętego uprzednio zakończoną inną niż kontrola celno-skarbowa procedurą kontrolną.....	222
5.5. Dopuszczalność kontroli celno-skarbowej a ochronny charakter postępowań kontrolnych w zakresie stawki podatku od towarów i usług innej niż stawka podstawowa .....	223
6. Organy podatkowe właściwe do prowadzenia kontroli celno-skarbowej...	225
6.1. Organy mogące prowadzić kontrole celno-skarbowe .....	225
6.2. Właściwość miejscowa organu do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej.....	226
7. Zakres podmiotowy kontroli celno-skarbowej.....	228
8. Zakres przedmiotowy kontroli celno-skarbowej.....	229
8.1. Podstawowy zakres kontroli celno-skarbowej .....	229
8.2. Pozostały zakres kontroli celno-skarbowej .....	232
8.3. Kontrole stałe polegające na wykonywaniu czynności kontrolnych w sposób ciągły (szczególny nadzór podatkowy) .....	235
9. Wszczęcie kontroli celno-skarbowej.....	236
9.1. Brak obowiązku zawiadamiania o zamiarze wszczęcia kontroli .....	236
9.2. Tryb normalny wszczęcia kontroli celno-skarbowej .....	237
9.3. Tryb uproszczony wszczęcia kontroli celno-skarbowej.....	239
9.4. Zawieszenie kontroli celno-skarbowej po jej rozpoczęciu .....	241
9.5. Tryb szczególny wszczęcia kontroli na podstawie okazywanej legitymacji służbowej oraz stałego upoważnienia do wykonywania kontroli.....	241
9.6. Upoważnienia do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej oraz stałe upoważnienie do wykonania kontroli .....	244
10. Zasady prowadzenia kontroli celno-skarbowej .....	246
10.1. Korekta deklaracji podatkowej po wszczęciu kontroli celno-skarbowej.....	246
10.2. Czas trwania kontroli celno-skarbowej.....	248
10.3. Miejsce prowadzenia kontroli celno-skarbowej.....	249
10.4. Dokumentowanie czynności kontroli celno-skarbowej .....	251
10.5. Procedura badania ksiąg podatkowych w toku kontroli celno-skarbowej.....	253
11. Prawa i obowiązki kontrolujących i kontrolowanych .....	254
11.1. Prawa i obowiązki kontrolujących w trakcie kontroli celno-skarbowej .....	254
11.2. Prawo prowadzenia tzw. kontroli krzyżowej.....	265
11.3. Obowiązki kontrolowanego w trakcie kontroli celno-skarbowej .....	267
11.4. Szacowanie podstawy opodatkowania przez organ podatkowy .....	271
11.5. Prawo zabezpieczenia zobowiązania podatkowego oraz należności celnych na majątku kontrolowanego .....	276

11.6. Środki prawne zapewniające sprawny przebieg kontroli celno-skarbowej.....	277
12. Zakończenie kontroli celno-skarbowej.....	278
12.1. Zakończenie kontroli poprzez doręczenie wyniku kontroli.....	278
12.2. Korekta deklaracji po doręczeniu wyniku kontroli.....	280
12.3. Podjęcie zakończonej kontroli w związku z korektą deklaracji podatkowej.....	282
12.4. Ponowna korekta znosząca skutki korekty złożonej po zakończeniu kontroli celno-skarbowej.....	282
12.5. Zakończenie kontroli poprzez doręczenie protokołu kontroli.....	283
12.6. Zastrzeżenia do protokołu kontroli celno-skarbowej.....	287
12.7. Dowody zgromadzone po zakończeniu kontroli celno-skarbowej a przed rozpoczęciem postępowania podatkowego.....	287
12.8. Ustanowienie pełnomocnika szczególnego w toku kontroli celno-skarbowej.....	289
13. Przekształcenie kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe.....	290
14. Regulacje szczególne dotyczące trybu prowadzenia kontroli celno-skarbowej.....	293
14.1. Procedury dotyczące kontroli przestrzegania przepisów prawa w ustawie o KAS.....	293
14.2. Podjęcie zawieszzonej kontroli w związku z jej przekazaniem przez Szefa KAS.....	294
14.3. Kontrole jednoczesne z władzami podatkowymi państw członkowskich.....	295
14.4. Kontrola celno-skarbowa w przypadku zakończenia bytu prawnego spółki cywilnej oraz spółek osobowych.....	295
14.5. Kontrola celno-skarbowa podatkowej grupy kapitałowej lub grupy VAT.....	296
15. Uwagi końcowe.....	296

## Rozdział V

<b>Nabycie sprawdzające.....</b>	<b>301</b>
1. Uwagi wstępne.....	301
2. Istota nabycia sprawdzającego.....	302
3. Nabycie sprawdzające a inne procedury kontrolne.....	302
4. Zasady podejmowania czynności w ramach nabycia sprawdzającego.....	304
4.1. Cel nabycia sprawdzającego.....	304
4.2. Zakres podmiotowy nabycia sprawdzającego.....	304
4.3. Miejsce dokonywania nabycia sprawdzającego.....	305
4.4. Prawa i obowiązki sprawdzającego.....	305
4.5. Prawa i obowiązki sprawdzanego.....	306
4.6. Zasady postępowania z towarem lub usługą będącymi przedmiotem nabycia sprawdzającego.....	307

---

5. Zakończenie procedury nabycia sprawdzającego .....	309
5.1. Notatka służbowa z przeprowadzonych czynności nabycia sprawdzającego .....	309
5.2. Protokół z przeprowadzonego nabycia sprawdzającego .....	309
6. Ocena wykorzystywania instytucji nabycia sprawdzającego.....	310
7. Uwagi końcowe .....	311
<b>Podsumowanie</b> .....	315
<b>Bibliografia</b> .....	329



## WYKAZ SKRÓTÓW

### Akty prawne

- dyrektywa 2011/16/UE – dyrektywa Rady 2011/16/UE z 15.02.2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG (Dz.Urz. UE L 64, s. 1)
- dyrektywa 2021/514 – dyrektywa Rady (UE) 2021/514 z 22.03.2021 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania (Dz.Urz. UE L 104, s. 1)
- k.k. – ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks karny (Dz.U. z 2024 r. poz. 17 ze zm.)
- k.k.s. – ustawa z 11.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2024 r. poz. 628 ze zm.)
- Konstytucja RP – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
- k.p.a. – ustawa z 14.06.1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2024 r. poz. 572)
- k.p.k. – ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz.U. z 2024 r. poz. 37 ze zm.)
- o.p. – ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.)
- Polski Ład – ustawa z 29.10.2021 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 ze zm.)
- p.p.s.a. – ustawa z 30.08.2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.)
- p.p. – ustawa z 6.03.2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz.U. z 2024 r. poz. 236 ze zm.)
- rozporządzenie 2017/821 – rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2017/821 z 17.05.2017 r. ustanawiające obowiązki w zakresie należytej staranności w łańcuchu dostaw unijnych importerów cyny, tantalu i wolframu, ich rud oraz złota pochodzących z obszarów dotkniętych konfliktami i obszarów wysokiego ryzyka (Dz.Urz. UE L 130, s. 1, ze zm.)
- rozporządzenie 2018/1672 – rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2018/1672 z 23.10.2018 r. w sprawie kontroli środków pieniężnych wwożonych do Unii lub wywożonych z Unii oraz uchylające rozporządzenie (WE) nr 1889/2005 (Dz.Urz. UE L 284, s. 6, ze zm.)

u.KAS	-	ustawa z 16.11.2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2023 r. poz. 615 ze zm.)
u.k.s.	-	ustawa z 28.09.1991 r. o kontroli skarbowej (Dz.U. z 2016 r. poz. 720 ze zm.), uchylona
u.p.c.c.	-	ustawa z 9.09.2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. z 2024 r. poz. 295)
u.p.d.o.f.	-	ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2024 r. poz. 226 ze zm.)
u.p.d.o.p.	-	ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 2805 ze zm.)
u.p.s.d.	-	ustawa z 28.07.1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. z 2024 r. poz. 596 ze zm.)
u.p.t.u.	-	ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2024 r. poz. 361 ze zm.)
u.s.c.	-	ustawa z 27.08.2009 r. o Służbie Celnej (Dz.U. z 2016 r. poz. 1799 ze zm.), uchylona
u.s.d.g.	-	ustawa z 2.07.2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2017 r. poz. 2168 ze zm.), uchylona
u.w.i.	-	ustawa z 9.03.2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (Dz.U. z 2024 r. poz. 1588)
u.z.e.	-	ustawa z 13.10.1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz.U. z 2024 r. poz. 375 ze zm.)

## Czasopisma i publikatory

AUW	-	Acta Universitatis Wratislaviensis
BSP	-	Białostockie Studia Prawnicze
CBOSA	-	baza orzeczeń sądów administracyjnych, <a href="http://orzeczenia.nsa.gov.pl">http://orzeczenia.nsa.gov.pl</a>
Dz.U.	-	Dziennik Ustaw
Dz.Urz. MF	-	Dziennik Urzędowy Ministra Finansów
Dz.Urz. UE	-	Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej
Dz.Urz. WE	-	Dziennik Urzędowy Wspólnot Europejskich
CzPKiNP	-	Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych
KP	-	Kontrola Państwowa
KPP	-	Kwartalnik Prawa Podatkowego
LEX	-	System Informacji Prawnej LEX
M. Pod.	-	Monitor Podatkowy
ONSAiWSA	-	Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych
OSNC	-	Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Cywilna
OSNK	-	Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Karna
OSP	-	Orzecznictwo Sądów Polskich
OTK-A	-	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego – Seria A
PiP	-	Państwo i Prawo
POP	-	Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
PPLiFS	-	Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych
Pr. i Pod.	-	Prawo i Podatki
Prok. i Pr.	-	Prokuratura i Prawo
Prz. Pod.	-	Przegląd Podatkowy
PUG	-	Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego

---

SPE	-	Studia Prawno-Ekonomiczne
TRP	-	Toruński Rocznik Podatkowy
Zb. Wyr.	-	Zbiór Wyroków Najwyższego Trybunału Administracyjnego

## Inne

KAS	-	Krajowa Administracja Skarbowa
NIK	-	Najwyższa Izba Kontroli
NSA	-	Naczelny Sąd Administracyjny
NTA	-	Najwyższy Trybunał Administracyjny
system SENT	-	System Elektronicznego Nadzoru Transportu (monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi)
SN	-	Sąd Najwyższy
STIR	-	System Teleinformatyczny Izby Rozliczeniowej
TK	-	Trybunał Konstytucyjny
WSA	-	wojewódzki sąd administracyjny





## WSTĘP

Ostatnie lata przyniosły zmiany zarówno w zakresie samej organizacji administracji odpowiedzialnej za pobór podatków<sup>1</sup>, jak i procedur kontrolnych w sprawach podatkowych. Reformie państwowych organów podatkowych towarzyszyło pojawienie się nowych procedur kontrolnych, tj. kontroli celno-skarbowej, a po kilku latach nabycia sprawdzającego. Pewną analizę tych regulacji przedstawiono we wcześniejszym opracowaniu<sup>2</sup>. W publikacji tej skoncentrowano się na genezie oraz wskazaniu przyczyn reformy administracji skarbowej, przedstawiono strukturę nowych organów oraz zasygnalizowano niedoskonałości rozwiązań prawnych, które zaczęły obowiązywać od 1.03.2017 r. Tyle tylko, że monografia ta ukazała się w chwili wejścia w życie ustawy przewidującej rewolucję w kształcie administracji podatkowej, tj. w 2017 r. Zatem – z oczywistych względów – przy jej przygotowywaniu nie można było bazować na jakichkolwiek doświadczeniach związanych ze stosowaniem przepisów ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej. Jednocześnie – niezależnie od wprowadzenia nowych przepisów – regulacje dotyczące kontroli przestrzegania przepisów prawa podatkowego od tamtego momentu uległy dalszym modyfikacjom. Niektóre z dokonywanych zmian – jak wskazywano – miały służyć doskonaleniu procedur. Inne z kolei – jak zastąpienie ustawy o swobodzie działalności gospodarczej jedną z ustaw wchodzących w skład pakietu określanego mianem „Konstytucja Biznesu” – miały stanowić dostosowanie regulacji do nowych realiów gospodarczych. Aktualnie zatem wydaje się, że zachodzi potrzeba podjęcia problematyki procedur kontrolnych w sprawach podatkowych, a przyczyn ku temu można wskazać przynajmniej kilka.

Zasadniczo problematyka procedur kontrolnych w sprawach podatkowych to zagadnienie, które w świetle ostatnich przeobrażeń systemu podatkowego zostało nieco zmarginalizowane, a znacznie więcej uwagi poświęcano kolejnym przeobrażeniom w kształcie opodatkowania dochodów. Działo się tak, choć po wejściu w życie ustawy o KAS w dalszym ciągu mamy do czynienia nie tylko z dualizmem organów prowadzących kontrolę (naczelnicy urzędów skarbowych oraz naczelnicy urzędów celno-

---

<sup>1</sup> Ustawa z 16.11.2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2023 r. poz. 615 ze zm.) oraz ustawa z 16.11.2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. poz. 1948 ze zm.).

<sup>2</sup> M. Łoboda, D. Strzelec, *Kontrola przestrzegania przepisów prawa podatkowego*, Warszawa 2017.

-skarbowych), ale także zróżnicowaniem zasad podejmowania i prowadzenia czynności kontrolnych. Jednocześnie w zakresie nowej procedury, tj. kontroli celno-skarbowej dotyczącej przestrzegania przepisów prawa podatkowego, mimo odesłania do odpowiedniego stosowania przepisów Ordynacji podatkowej, dostrzeżemy sporo istotnych odmienności względem kontroli podatkowej prowadzonej przez naczelników urzędów skarbowych.

Z kolei, choć instytucja kontroli podatkowej normowanej przepisami Ordynacji podatkowej, a wcześniej szcążkowa regulacja zawarta w Kodeksie postępowania administracyjnego – w przeciwieństwie do kontroli celno-skarbowej – ma już długą tradycję funkcjonowania, to na przestrzeni ostatnich lat również na gruncie tych regulacji ujawniło się wiele wątpliwości praktycznych. Niektóre wynikają ze współstosowania przepisów ustawy – Prawo przedsiębiorców, inne dotyczą kwestii wręcz fundamentalnych, tj. obligatoryjności przeprowadzenia kontroli, możliwości równoległego prowadzenia kontroli i postępowania podatkowego o tożsamym zakresie przedmiotowym, czy uprawnień związanych z samym zakończeniem kontroli, w tym dopuszczalności częściowej korekty i częściowych zastrzeżeń do ustaleń kontroli.

Doświadczenia ostatnich lat to nie tylko duża dynamika zmian normatywnych, ale też dostrzegalna zmiana w podejściu administracji skarbowej do sposobu weryfikowania tego, czy podatnicy prawidłowo wywiązują się ze swoich obowiązków oraz doboru procedur kontrolnych w tym celu. Jednocześnie od jakiegoś czasu przy okazji różnych wypowiedzi prasowych przedstawicieli Ministerstwa Finansów padały głosy o planowanej likwidacji kontroli podatkowej. Tym samym relatywnie niedługo po reformie KAS pojawiła się – choć przez krótki czas – perspektywa bardzo poważnych zmian w modelu procedur pozwalających na weryfikację, czy podatnicy prawidłowo wywiązują się ze swoich obowiązków.

Zasadniczym założeniem kolejnych zmian była chęć udoskonalania regulacji dotyczących procedur kontrolnych oraz dostarczenia administracji podatkowej skutecznych instrumentów prawnych w zakresie kontroli rozliczeń podatkowych pozwalających na zwiększenie efektywności działań. Niektóre z nich były wymuszone potrzebami chwili i stanowiły reakcję na określone ujawnione w praktyce problemy. Inne niefortunne i kompletnie nieprzemysłane – jak projekt zawierający m.in. pomysł wprowadzenia prekluzji w toku kontroli<sup>3</sup> – szczęśliwie nie wyszły poza sferę konceptu. Właśnie kolejne zmiany w zakresie procedur kontrolnych, dyskusje oraz doświadczenia związane ze stosowaniem tych przepisów skłaniają do analizy, jak przedstawia się efekt reformy w zakresie procedur kontrolnych w sprawach podatkowych i czy ustawodawca z ujawnionymi w tym obszarze problemami sobie poradził. Przy tej okazji jednocześnie nasuwa się przynajmniej kilka zagadnień problematycznych.

---

<sup>3</sup> Projekt ustawy z 5.10.2020 r. o zmianie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej i niektórych innych ustaw.

Czy zważywszy na deklarowane cele, jakie stawiano przed reformą administracji skarbowej w zakresie procedur kontrolnych, zabiegi unifikujące te procedury w formule zawartej w jednym akcie prawnym przyniosły pozytywne skutki w kwestii ich przejrzystości?

Czy regulacje prawne przewidziane w ustawie – Prawo przedsiębiorców rozwiązują problemy, z jakimi w trakcie kontroli podatkowych borykają się przedsiębiorcy? Nie od dziś bowiem wybrzmiewa pytanie o iluzoryczność gwarancji dla podmiotu kontrolowanego przewidzianych początkowo przez przepisy ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, a aktualnie ustawy – Prawo przedsiębiorców. Stąd pytanie, czy te regulacje w sposób efektywniejszy niż zawarte w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej przewidują mechanizmy ochronne w toku podejmowanych czynności kontrolnych.

Warto jednocześnie rozważyć, w jaki sposób rezygnacja z instytucji kontroli podatkowej w obszarze podatków stanowiących dochody budżetu państwa i wykorzystywanie w tym zakresie procedury kontroli celno-skarbowej mogłaby wpłynąć na sytuację podmiotów kontrolowanych. Czy model kontroli celno-skarbowej, w którym zrezygnowano z wielu rozwiązań o gwarancyjnym dla kontrolowanego znaczeniu, realizuje zamysł sprawiedliwości proceduralnej? Jak oceniać sam pomysł likwidacji kontroli podatkowej? Czy czynności sprawdzające w aktualnym kształcie mogłyby stać się tą procedurą, która będzie stanowiła główne narzędzie do weryfikowania tego, czy przepisy prawa podatkowego w prawidłowy sposób są przestrzegane?

Czy ustawodawca jest konsekwentny w swoich działaniach, z jednej strony sygnalizując potrzebę rezygnacji z kontroli podatkowej, a równocześnie wprowadzając nową procedurę kontrolną, która ma być wykorzystywana w obszarach, w których inne procedury spełniają swoje zadania? Czy multiplikowanie procedur kontrolnych w sprawach podatkowych to zabieg pożyteczny i potrzebny z prakseologicznego punktu widzenia? Jaki sens miało stworzenie procedury nabycia sprawdzającego, skoro unifikując w ustawie o KAS procedury w ramach jednej, tj. kontroli celno-skarbowej, celowo zdecydowano się na odejście od formalizmu m.in. w odniesieniu do kontroli dotyczących przestrzegania przepisów o ewidencjonowaniu obrotu przy zastosowaniu kas fiskalnych? Wszystko to skłania jednocześnie do rozważenia szerszego problemu, a mianowicie: czy w chwili obecnej istnieje wizja, jak powinien wyglądać docelowy model procedur kontrolnych w sprawach podatkowych, czy tworzeniu systemu procedur towarzyszy myśl przewodnia, czy kolejne nowelizacje są dokonywane *ad hoc* w związku ze stwierdzanymi potrzebami administracji skarbowej.

Chcąc odnieść się do tak przedstawionych wątpliwości, w pierwszej kolejności należy przeanalizować kształt prawny procedur kontrolnych i to, jak w praktyce te regulacje są stosowane i jak do wątpliwości związanych z ich wykorzystywaniem odnoszą się sądy administracyjne. Jednocześnie w sposób bardziej pogłębiony niż dotychczas należy podejść do procedury czynności sprawdzających, szczególnie zważywszy na wzmożone zainteresowanie tą procedurą w ostatnim czasie.

W zakresie problemu, któremu poświęcone jest niniejsze opracowanie, należy poczynić trzy zastrzeżenia porządkujące i jednocześnie wyznaczające obszar prowadzonych badań oraz przyjętych metod badawczych.

Po pierwsze, myśląc o kontroli w administracji, możemy rozważyć to pojęcie, jak słusznie sygnalizuje się w literaturze, na dwóch płaszczyznach, tj. kontroli w administracji i kontroli działania administracji jako takiej<sup>4</sup>. Znaczenie zgodności z prawem podejmowania procedur kontrolnych z uwagi na zakres kontroli, która obejmuje szeroki krąg podmiotów znajdujących się poza strukturą administracji publicznej, czyli przedsiębiorców, ale także podatników, niebędących przedsiębiorcami, jest bardzo istotne. Tym samym w pracy skoncentrowano się na kwestiach związanych z procedurami kontrolnymi podejmowanymi przez organy administracji – i to bardzo specjalistycznej, bo skarbowej, w wycinkowym zakresie kontrolowania, tj. w zakresie przestrzegania przepisów prawa podatkowego. Przy czym już w tym miejscu należy zastrzec, że celem opracowania nie jest kompleksowa analiza kontroli celno-skarbowej. Z uwagi na dość szeroki jej przedmiot, rozważania zostaną ograniczone do wybranych regulacji mających znaczenie w obszarze prawa podatkowego i ujawnionych wątpliwości w zakresie kontroli rzetelności wywiązywania się przez podatników z obowiązków publicznoprawnych. Kwestie związane z kontrolą administracji jako takiej, czy, jak to jest ujmowane w literaturze, „kontroli nad administracją”<sup>5</sup>, będą podejmowane o tyle, o ile ma to znaczenie przy okazji zasadniczego przedmiotu rozważań, czy to w formie wniosków wynikających z orzecznictwa sądów administracyjnych, które kontrolują legalność działania administracji podatkowej, przy okazji rozstrzygania sporów podatkowych w trybie sądowno-administracyjnym, czy też wniosków wynikających z raportów NIK, które dotyczyły materii związanej z funkcjonowaniem administracji podatkowej.

Po drugie, nie jest rolą niniejszego opracowania drobiazgowo relacjonowanie rozwoju historycznego administracji podatkowej, skarbowej i celnej. Aktualnie w obszarze procedur tym, co wydaje się bardziej potrzebne i użyteczne niż opisywanie historii – czemu zresztą sporo już miejsca poświęcono w literaturze<sup>6</sup> – jest wskazanie ich złożoności oraz problemów, które obecnie powstają. Pozwoli to na zidentyfikowanie obszarów, celem rozważenia poprawy obowiązujących regulacji.

Po trzecie, nie kwestionując potrzeby badań prawno-porównawczych w obszarze prawa podatkowego<sup>7</sup>, wydaje się, że dynamika zmian przepisów, ujawnione w toku analiz problemy oraz pojawiające się pomysły co do kierunku przeobrażeń procedur kontrol-

<sup>4</sup> A. Gronkiewicz, A. Ziółkowska, *Przedmowa [w:] Administracyjne procedury kontrolne: wybrane zagadnienia*, red. A. Gronkiewicz, A. Ziółkowska, Katowice 2016, s. 5.

<sup>5</sup> J. Jagielski, *Kontrola administracji publicznej*, Warszawa 2005, s. 10.

<sup>6</sup> J. Kulicki, *Kontrola skarbowa w systemie kontroli państwa*, Warszawa 2014; K. Teszner, *Administracja podatkowa i kontrola skarbowa w Polsce*, Warszawa 2012.

<sup>7</sup> D. Strzelec, *O potrzebie badań prawno-porównawczych w obszarze procedury podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2015/8, s. 37–41.

nych same w sobie są wystarczającym przyczynkiem, aby przedmiot analiz ograniczyć do regulacji krajowych i ujawnionych na tym tle problemów. Wydaje się zresztą, że kształt procedur kontrolnych zawsze musi być pochodną mechanizmu konkretyzacji zobowiązania podatkowego, w tym sensie, że jak garnitur skrojony na miarę powinien każdorazowo być dostosowany do ciała, czyli substancji w postaci regulacji materialnego prawa podatkowego. Nie każde, nawet wydające się pociągające z intelektualnego punktu widzenia, rozwiązanie w zakresie procedur kontrolnych obowiązujące w innym państwie będzie adekwatne do polskich realiów.

Tak określone mu obszarowi badawczemu podporządkowana została struktura pracy. Przedmiotem analizy podzielonej na wyodrębnione rozdziały są cztery procedury o kontrolnym charakterze, które mają znaczenie z punktu widzenia kontroli prawidłowości rozliczeń podatkowych, tj. przewidziane przez przepisy Ordynacji podatkowej: kontrola podatkowa i czynności sprawdzające, oraz zawarte w ustawie o KAS: kontrola celno-skarbowa i nabycie sprawdzające. Na potrzeby opracowania przedmiotem analizy nie będą procedury inne niż służące celom podatkowym. Każdy z rozdziałów kończą uwagi podsumowujące. Rozważania te zostały poprzedzone rozdziałem wprowadzającym, w którym zawarto kilka spostrzeżeń ogólnych związanych z miejscem i funkcjami procedur kontrolnych w sprawach podatkowych, z punktu widzenia modelu stosowania prawa oraz kwestiami pozyskiwania przez administrację informacji mających ułatwić typowanie podmiotów do kontroli.



## Rozdział I

# PROCEDURY KONTROLNE W REALIZACJI ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH – ISTOTA, FUNKCJE, SYSTEMATYKA

## 1. Uwagi wstępne

Przed przystąpieniem do analizy poszczególnych procedur kontrolnych warto zwrócić uwagę na kilka kwestii ogólnych. W pierwszej kolejności należy zastanowić się nad miejscem procedur kontrolnych w sprawach podatkowych, w szczególności tym, w jaki sposób wpisują się one w model stosowania oraz przestrzegania prawa. Prawo podatkowe wykazuje swoje daleko idące związki z prawem administracyjnym – tak w ujęciu prawa administracyjnego ustrojowego, jak i formalnego. W zakresie tego ostatniego model stosowania prawa podatkowego zakłada nierównorzędność podmiotów stosunków proceduralnych, w których pojawia się władcze działanie organu decydujące o ukształtowaniu jego treści<sup>1</sup>. Powstaje na tym tle pytanie, czy element władztwa administracyjnego charakterystyczny jest również dla procedur kontrolnych w sprawach podatkowych. Kwestią wymagającą komentarza jest funkcja, jaką spełniają te procedury oraz przepisy je normujące na gruncie prawa podatkowego. Ponadto, chcąc stworzyć pole do analizy regulacji normujących poszczególne procedury kontrolne, nieco uwagi warto poświęcić dualistycznemu modelowi kontroli w sprawach podatkowych. Stosownie do poczynionych we wstępie zastrzeżeń nie jest zamysłem niniejszego opracowania dokonywanie analizy historycznej rozwoju administracji skarbowej w Polsce. Na potrzeby celu publikacji warto jedynie pokusić się o pewne spostrzeżenia dotyczące przemian w procedurach kontrolnych w okresie po transformacji ustrojowej – i to jedynie w zakresie, w jakim jest to niezbędne dla lepszego zrozumienia regulacji dotyczących procedur kontrolnych w sprawach podatkowych oraz sformułowania pewnych wniosków co do oceny aktualnie obowiązujących regulacji oraz ewentualnie przyszłego ich kształtu. Ponadto tylko w pewnym sporym zarysie – bowiem temu zagadnieniu poświęcono już sporo miejsca w literaturze – warto nieco uwagi poświęcić kwestii typowania pod-

---

<sup>1</sup> R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 25.

miotów do kontroli oraz źródłom informacji, które w tym zakresie może wykorzystać administracja skarbowa. Warto jednocześnie odnotować, w jaki sposób zmienia się metodologia korzystania z poszczególnych przewidzianych przez przepisy procedur.

## 2. Stosowanie i przestrzeganie prawa podatkowego a miejsce procedur kontrolnych

Pojęcie „stosowanie prawa” na ogół w teorii prawa przeciwstawiane jest pojęciu „tworzenia (stanowienia) prawa”. Jednocześnie samo to pojęcie w teorii jest różnie rozumiane<sup>2</sup>. Jest pojęciem umownym, używanym obok lub w opozycji do takich pojęć, jak przestrzeganie lub stosowanie się do prawa, np. podatkowego<sup>3</sup>. Nadawany jest mu węższy bądź szerszy zakres znaczeniowy. Dotyczy to zarówno zakresu podmiotowego – czyli podmiotów, jakie zalicza się do kręgu podmiotów stosujących prawo<sup>4</sup>, jak i przedmiotowego – tj. działań, które kwalifikuje się jako stosowanie prawa<sup>5</sup>.

W ujęciu szerokim przez stosowanie prawa rozumie się czynienie przez jakiś podmiot użytku z kompetencji przyznanej mu przez normę prawną, określaną mianem normy kompetencyjnej<sup>6</sup>. W takim ujęciu podmiotami stosującymi prawo są zarówno organy państwowo, jak i osoby fizyczne oraz organy osób prawnych o charakterze prywatnym<sup>7</sup>. Przyjęcie tej koncepcji skutkuje uznaniem także prawotwórstwa jako przejawu stosowania prawa<sup>8</sup>. Związek z takim pojmowaniem zakresu pojęcia „stosowanie prawa” ma prozopozycja, jaka pojawiła się w literaturze, zakwalifikowania jako norm kompetencyjnych nie tylko tych, które przyznają organom państwa określone kompetencje, ale również tych wszystkich, które przyznają wszelkim podmiotom jakiegokolwiek uprawnienia<sup>9</sup>. Prowadzi to do objęcia pojęciem norm kompetencyjnych podstawowej i bardzo licznej grupy norm o charakterze materialnym. W literaturze wskazywano na wątpliwy walor i przydatność takiej zbiorczej kategorii norm w zakresie badań naukowych dotyczących różnych gałęzi prawa<sup>10</sup>, i – co za tym idzie – na wątpliwy charakter samej koncepcji. Argumentowano też, że ta konstrukcja jest mało przydatna do badania dziedziny okre-

<sup>2</sup> J. Nowacki, Z. Tabor, *Wstęp do prawoznawstwa*, Kraków 2000, s. 200; R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego – pojęcie, zakres i najważniejsze zasady*, „Jurysdykcja Podatkowa” 2007/5, s. 29–37.

<sup>3</sup> L. Etel, C. Kosikowski, E. Ruśkowski, *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami konstytucji RP*, Warszawa 2006, s. 85.

<sup>4</sup> L. Leszczyński, *Zagadnienia teorii stosowania prawa. Doktryna i tezy orzecznictwa*, Kraków 2004, s. 19.

<sup>5</sup> A. Pieniążek, M. Stefaniuk, *Socjologia prawa. Zarys wykładu*, Kraków 2003, s. 254.

<sup>6</sup> A. Pieniążek, M. Stefaniuk, *Socjologia prawa...*, s. 254.

<sup>7</sup> Tak np. Z. Ziemiński, *Kilka uwag o pojęciu przestrzegania i pojęciu stosowania prawa*, PiP 1968/1, s. 11.

<sup>8</sup> Z. Ziemiński, *Problemy podstawowe prawoznawstwa*, Warszawa 1980, s. 417.

<sup>9</sup> Z. Ziemiński, *Kompetencja i normy kompetencyjne*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1969/4, s. 30.

<sup>10</sup> J. Jodłowski, *O potrzebie i kierunkach badań integracyjnych w dziedzinie prawa cywilnego materialnego i procesowego*, PiP 1973/2, s. 14.



ślonej mianem administracji publicznej, w której dominują stosunki prawne oparte na nierównorzędności podmiotów, wynikającej stąd, że jeden z nich jest organem działającym w imieniu państwa<sup>11</sup>.

Tak w ogólnej teorii prawa, jak i poszczególnych dogmatykach prawniczych pojęciami „stosowanie prawa” i „kompetencja” autorzy zazwyczaj posługują się w odniesieniu do organów władzy publicznej i organów podmiotów uprawnionych do wykonywania funkcji o zbliżonym charakterze. Tym samym nadawany jest mu węższy, niż powyżej przedstawiony, zakres znaczeniowy.

Termin „stosowanie prawa” w wąskim znaczeniu, przyjmowanym powszechnie w literaturze prawniczej, odnosi się wyłącznie do pewnej kategorii działań władczych organów państwa<sup>12</sup>. Zazwyczaj przez stosowanie prawa rozumie się „orzeczenie przez organ o konkretnych prawach i obowiązkach określonych podmiotów, na podstawie relacji między ustalonym obiektywnie stanem faktycznym a odpowiednią normą prawa”<sup>13</sup> czy też ustalenie skutków prawnych pewnego stanu faktycznego<sup>14</sup>. Niekiedy wskazuje się, że stosowanie prawa zaczyna się równocześnie z pierwszą przewidzianą prawem czynnością, jaką jest przykładowo zawiadomienie o wszczęciu postępowania, wniesienie do sądu pozwu czy też wszczęcie postępowania przygotowawczego przez prokuratora<sup>15</sup>. Stosowanie prawa polega na podejmowaniu przez kompetentny organ wiążących, indywidualnych i konkretnych decyzji prawnych<sup>16</sup>. Aktem stosowania prawa jest taki akt, który na podstawie dyrektywy zawartej w normie generalnej ustala normę indywidualną dla określonego adresata<sup>17</sup>. Przy czym to ustalenie należy rozumieć jako określoną czynność konwencjonalną upoważnionego do tego organu, a nie tylko czynność poznawczą<sup>18</sup>, bowiem żeby dokonać aktu stosowania prawa, trzeba legitymować się kompetencją do dokonywania aktów tego rodzaju<sup>19</sup>. Pojęcie stosowania prawa, zrelatywizowane do prawa administracyjnego, znalazło na gruncie tej dogmatyki prawniczej wyraz w konstrukcji aktu administracyjnego jako swoistej formy orzecznictwa administracyjnego<sup>20</sup>.

Aktami stosowania prawa – oprócz decyzji administracyjnych, w tym podatkowych – będą również wyroki sądowe. Nie powinno się używać tych określeń na oznaczenie

<sup>11</sup> W. Góralczyk, *Zasada kompetencyjności w prawie administracyjnym*, Warszawa 1986, s. 35; zob. M. Matczak, *Kompetencja organu administracji publicznej*, Kraków 2004.

<sup>12</sup> W. Lang, *Teoretyczna charakterystyka pojęcia przestrzegania prawa*, PiP 1980/12, s. 44.

<sup>13</sup> J. Wróblewski, *Stosowanie prawa (model teoretyczny)*, PiP 1967/3, s. 375 i n.

<sup>14</sup> A. Redelbach, S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys teorii państwa i prawa*, Warszawa 1992, s. 253.

<sup>15</sup> A. Redelbach, *Wstęp do prawoznawstwa*, Toruń 2002, s. 224.

<sup>16</sup> A. Korybski, L. Leszczyński, A. Pieniążek, *Wstęp do prawoznawstwa*, Lublin 2003, s. 119; por. S. Wronkowska, *Podstawowe pojęcia prawa i prawoznawstwa*, Poznań 2005, s. 140.

<sup>17</sup> J. Oniszczyk, *Stosowanie prawa*, Warszawa 2000, s. 77.

<sup>18</sup> J. Oniszczyk, *Stosowanie...*, s. 77.

<sup>19</sup> S. Wronkowska, *Podstawowe pojęcia...*, s. 140.

<sup>20</sup> W. Dawidowicz, *O „realizacji” prawa administracyjnego przez organy administracji państwowej* [w:] *Studia z dziedziny prawa administracyjnego*, red. L. Bar, Ossolineum 1971, s. 21.

aktywności osób fizycznych i ich organizacji. Podmiotom tym przysługuje prawo do dokonywania czynności prawnych różnego rodzaju. Owe podmioty czynią użytek ze swego prawa lub też wykonują swoje prawo<sup>21</sup>.

Od stosowania prawa należy odróżnić jego przestrzeganie<sup>22</sup>. Także i te pojęcia różnią się od siebie, i to zarówno pod względem podmiotowym, jak i przedmiotowym. Przestrzeganie prawa odnosi się do „relewantnych prawnie zachowań wszystkich adresatów prawa”<sup>23</sup>, czyli zarówno obywateli, podmiotów prywatnych, jak i organów państwa. Rozróżnienie tych pojęć nie budzi wątpliwości w literaturze, w której wskazuje się, że nie można używać zwrotu „stosowanie prawa”, mając na myśl jakikolwiek akt świadomego realizowania (spełniania) normy prawnej, czyli postępowanie w sposób przewidziany przez normę. Gdyby bowiem przyjąć taką konwencję terminologiczną, termin „stosowanie prawa” byłby zbędnym synonimem przestrzegania prawa. Natomiast okazałoby się, że brakuje nam odpowiedniego terminu na oznaczenie czegoś, co ogólnie można by określić jako podejmowanie przez jakiś podmiot, a szczególnie organ państwa, decyzji stwarzającej czy aktualizującej określone obowiązki prawne dla innych i ewentualnie również dla danego podmiotu<sup>24</sup>. Przestrzega prawa „ten, kto będąc adresatem określonych norm prawnych, świadomie postępuje zgodnie z ich treścią”<sup>25</sup>. Jednocześnie, przeciwstawiając ten termin pojęciu stosowania prawa, wskazuje się, że prawo stosuje tylko państwo, jego organy<sup>26</sup> lub inne podmioty, które upoważniono do dokonywania czynności władczych (np. wójt, burmistrz, prezydent – jako organy samorządu terytorialnego)<sup>27</sup>. Przy czym „akt stosowania prawa, zgodnie z przepisami procedury oraz przepisami kompetencyjnymi, jest zarazem aktem przestrzegania norm proceduralnych i kompetencyjnych przez organ stosujący prawo”<sup>28</sup>.

Ponadto z przestrzeganiem i stosowaniem prawa wiąże się pojęcie „praworządności”. Sposób rozumienia tego terminu, a w szczególności podmiotu, którego dotyczy – tj. czy odnosi się do przestrzegania prawa przez organy czy również obywateli – także zajmował teoretyków prawa<sup>29</sup>. W potocznym rozumieniu praworządność oznacza przestrzeganie prawa przez wszystkie podmioty, tj. zarówno organy, jak i osoby fizyczne czy też podmioty prywatne<sup>30</sup>. W literaturze prawniczej zwolenników zyskało jednak węższe rozumienie praworządności, które utożsamia się z działaniem organów na podstawie

<sup>21</sup> A. Pieniążek, M. Stefaniuk, *Socjologia prawa...*, s. 256.

<sup>22</sup> Zob. W. Lang, *Teoretyczna...*, s. 44.

<sup>23</sup> W. Lang, *Teoretyczna...*, s. 44.

<sup>24</sup> Z. Ziemiński, *Kilka uwag...*, s. 3–4.

<sup>25</sup> A. Łopatka, *Prawoznawstwo*, Warszawa 2000, s. 189.

<sup>26</sup> A. Łopatka, *Prawoznawstwo...*, s. 189.

<sup>27</sup> S. Wronkowska, *Podstawowe pojęcia...*, s. 140.

<sup>28</sup> W. Lang, *Teoretyczna...*, s. 44; zob. również J. Nowacki, *Dwa studia o rozumieniach praworządności*, Katowice 1980, s. 58.

<sup>29</sup> J. Nowacki, *Praworządność. Wybrane problemy teoretyczne*, Warszawa 1977; J. Nowacki, *Dwa studia o rozumieniach...*, s. 58; Z. Tobor, *Teoretyczne problemy legalności*, Katowice 1998.

<sup>30</sup> J. Oniszczyk, *Stosowanie...*, s. 78–79.

przepisów prawa i w sposób przez prawo przewidziany<sup>31</sup>. W związku z tym naruszenie praworządności w obszarze stosowania prawa może polegać m.in. na „działaniu organu bez kompetencji w tym zakresie, niepodejmowaniu działań, do których organ jest zobowiązany”<sup>32</sup> czy też „nieprzestrzeganiu procedury postępowania przez właściwy organ”<sup>33</sup>.

Przenosząc na grunt prawa podatkowego rozważania dotyczące stosowania i przestrzegania prawa oraz praworządności, należy zwrócić uwagę na istotną kwestię. Podatnik, który posługuje się nawet najdoskonalszymi metodami poznawczymi i ustali, jaki stan faktyczny miał miejsce, a następnie wskaże na jego kwalifikację prawną na gruncie obowiązujących przepisów prawa podatkowego, składając deklarację podatkową, nie dokonuje przez to aktu stosowania prawa, ponieważ nie ma odpowiednich kompetencji do wydawania decyzji<sup>34</sup>. Natomiast prawo stosuje organ, który nawet „niedbale bądź błędnie ustali stan faktyczny i wyda wątpliwą decyzję podatkową”<sup>35</sup>. Podatnik dokonuje czynności „pozytywnie porównywalnych do stosowania prawa – w obszarze i granicach praw i obowiązków przestrzegania prawa w samoobliczeniu podatku, do którego jest zobowiązany, w sposób i formach specyficznych dla samoobliczenia podatku”<sup>36</sup>. Owe porównywalne czynności, których dokonuje zarówno organ, jak i podatnik, to ustalenie i ocena, jakie normy będą adekwatne do załatwienia sprawy podatkowej. Mimo jednak podobieństwa i „pozornej ekwiwalencji prawnej”<sup>37</sup>, nie mają one takiego samego charakteru<sup>38</sup>.

Stosowanie prawa jest zadaniem, które wyodrębnia się wyraźnie w całościach działania organów administracji państwowej, czyli również administracji podatkowej. Funkcja orzekania w indywidualnych sprawach z zakresu administracji państwowej kształtuje się zazwyczaj jako szczególna rola organu, polegająca na bezpośredniej prawnie wiążącej regulacji określonych stosunków społecznych<sup>39</sup>. Odnosząc te rozważania do zagadnień prawa podatkowego i przewidzianych przez przepisy obowiązków podmiotów stosunków podatkowych oraz przysługujących im praw, należy zauważyć, że nie można traktować jako stosowania prawa podatkowego każdego przejawu aktywności

<sup>31</sup> Zob. M. Borucka-Arczowa, J. Woleński, *Wstęp do prawoznawstwa*, Kraków 1998, s. 111; J. Oniszczyk, *Stosowanie...*, s. 78–79.

<sup>32</sup> A. Redelbach, *Wstęp...*, s. 252.

<sup>33</sup> J. Oniszczyk, *Stosowanie...*, s. 80; A. Redelbach, S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys teorii...*, s. 286–287.

<sup>34</sup> Inaczej H. Dzwonkowski, *Charakter prawny deklaracji podatkowych*, Pr. i Pod. 2006/3, s. 23.

<sup>35</sup> Por. A. Pieniążek, M. Stefaniuk, *Socjologia prawa...*, s. 256.

<sup>36</sup> J. Brolik, *Wybrane zagadnienia przestrzegania prawa w procesie samoobliczania podatku [w:] Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Poznań 2003, s. 65.

<sup>37</sup> B. Brzeziński, *Deklaracja podatkowa – istota i charakter prawny*, Pr. i Pod. 2005, nr 11, s. 16.

<sup>38</sup> B. Brzeziński, *Deklaracja podatkowa...*, s. 16.

<sup>39</sup> W. Dawidowicz, *O „realizacji” prawa...*, s. 24.

organów podatkowych bądź skarbowych, a już tym bardziej podatników<sup>40</sup>. Są takie sfery aktywności organów, w których funkcja orzekania o indywidualnych sprawach została wyeliminowana, a mimo to organy pełnią określone funkcje i działają na podstawie przepisów prawa podatkowego. Także w teorii prawa wskazuje się, że nie w każdym przypadku, w którym organ państwowy postępuje zgodnie z prawem, mamy do czynienia ze stosowaniem prawa<sup>41</sup>. Organ stosuje prawo wtedy, gdy na podstawie obowiązującej normy prawnej ustanawia normę indywidualną dla określonej sytuacji czy określonego przypadku.

Warto też zauważyć, że kompetencje organów podatkowych dotyczące stosowania prawa podatkowego są merytorycznie konsekwencją stanu regulacji prawnej w zakresie materialnego prawa podatkowego<sup>42</sup>. Jeśli chodzi o realizację zobowiązań podatkowych, to jest ona uzależniona od tego, na kim spoczywa obowiązek obliczenia wysokości podatku i jaka rola została przewidziana dla organów podatkowych. Z drugiej strony to przepisy części ogólnej prawa podatkowego przewidują podstawę działania organów (np. podstawy do orzeczenia odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej), której ramy procesowe także zostały prawnie unormowane (przepisy działu IV o.p.). Proces stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe podejmowany jest najczęściej z urzędu, choć może być również uruchamiany przez podmioty stojące poza strukturą administracji podatkowej, mające określony interes w uzyskaniu rozstrzygnięcia, np. złożenie wniosku o rozłożenie na raty zaległości podatkowej, stwierdzenie nadpłaty.

Należy odnotować funkcjonujący równolegle w literaturze pogląd, że na gruncie prawa podatkowego podmiotami stosującymi prawo są też podatnicy, i stąd finalnie można mówić o tzw. samowymiarze zobowiązań podatkowych<sup>43</sup>. Wskazuje się jednocześnie, że kompetencji w zakresie stosowania prawa nie można współcześnie przypisywać jedynie organom państwa<sup>44</sup>. Uzasadnienie dla takiego poglądu ma stanowić koncepcja szerokiego rozumienia „kompetencji”, o którym była mowa powyżej. Jednocześnie kompetencji dla podatnika do stosowania prawa upatruje się w istniejącym obowiązku składania deklaracji podatkowej. W tym miejscu należy jednak zauważyć, że przyjęcie tak szerokiego sposobu pojmowania pojęcia kompetencji i stosowania prawa nie znajduje szerszej akceptacji w literaturze<sup>45</sup>. Przydatność konstrukcji kompetencji pojmowanej w szeroki sposób została z punktu widzenia badań naukowych podważona

<sup>40</sup> Inaczej H. Dzwonkowski [w:] A. Buczek, H. Dzwonkowski, L. Etel, J. Gliniecka, J. Gumińska-Pawlic, A. Huchla, W. Miemiec, Z. Ofiarski, J. Serwacki, M. Zdebel, Z. Zgierski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 93–95.

<sup>41</sup> Zob. J. Nowacki, *Dwa studia o rozumieniach...*, s. 53–54.

<sup>42</sup> Por. W. Dawidowicz, *O „realizacji” prawa...*, s. 25.

<sup>43</sup> H. Dzwonkowski, *Samowymiar zobowiązań podatkowych*, PiP 2004/12.

<sup>44</sup> H. Dzwonkowski [w:] A. Buczek, H. Dzwonkowski, L. Etel, J. Gliniecka, J. Gumińska-Pawlic, A. Huchla, W. Miemiec, Z. Ofiarski, J. Serwacki, M. Zdebel, Z. Zgierski, *Prawo...*, s. 115–116; por. R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego – pojęcie...*, s. 29–37.

<sup>45</sup> Zob. W. Góralczyk, *Zasada kompetencyjności...*, s. 35.

i na gruncie różnych dziedzin prawnych nie znajdowała liczniejszych zwolenników. Oczywiście sama ta okoliczność nie jest dostatecznym powodem, aby przedstawioną koncepcję negocjować. Niemniej jednak, stosując test poprawności konstrukcji teoretycznej<sup>46</sup>, w którym poprawność konstrukcji mierzona jest praktyczną przydatnością przy rozstrzygnięciu problemów interpretacyjnych, jak i odpowiedniością wobec istniejącego prawa, również można nabrać wątpliwości co do przedstawionej koncepcji. Skoro zatem jej przydatność z punktu widzenia praktyki stosowania aż nazbyt skomplikowanych przepisów podatkowych jest znikoma, a z punktu widzenia interdyscyplinarnych badań prawnych nie ma dostatecznego uzasadnienia teoretycznego, a także nie znajduje oparcia w obowiązującym ustawodawstwie, to w wątpliwość można podać zasadność takiego spojrzenia na pojęcie stosowania prawa podatkowego i opartą na tym konstrukcję wymiaru zobowiązań. Powołując wyrażone w literaturze poglądy, należy podzielić wniosek, że jako użyteczna może być uznana taka konstrukcja, której ujęcie przyczynia się do wyjaśnienia określonego zagadnienia w sposób odpowiadający danemu systemowi prawa<sup>47</sup>. W tym ujęciu przedstawiona koncepcja nie ma oparcia teoretycznoprawnego, a jednocześnie abstrahuje od formułowanych w teorii prawa poglądów co do rozróżnienia pojęć: przestrzegania i stosowania prawa. Można w niej również dostrzec pewne sprzeczności, w szczególności w kontekście dokonanego porównania prawa cywilnego i podatkowego. Mianowicie na gruncie prawa cywilnego słusznie wskazuje się, że strony, układając stosunek prawny pomiędzy nimi, jedynie przestrzegają prawa. Natomiast stosowanie prawa następuje dopiero w procesie cywilnym. Inaczej w ocenie zwolenników takiego ujęcia rzecz się przedstawia na gruncie prawa podatkowego. Przypisując inny charakter administracji podatkowej jako swoistej strony postępowania<sup>48</sup>, stwierdza się, że procedura jest niezbędnym narzędziem do zastosowania prawa materialnego<sup>49</sup>, a pojęcia stosowania prawa nie można ograniczać jedynie do organów<sup>50</sup>.

W związku z tym trudno precyzyjnie ustalić, czy u podstaw tworzenia całej nadbudowy teoretycznoprawnej znajduje się niewłaściwy pogląd o stosowaniu prawa przez podatnika w oparciu o szeroko rozumiane pojęcie kompetencji czy też o istnieniu wielu różnych

<sup>46</sup> F. Longchamp, *Współczesne problemy podstawowych pojęć prawa administracyjnego*, PiP 1966/6, s. 889.

<sup>47</sup> S. Grzybowski, *Przepisy prawa oraz normy prawne a zagadnienie wykładni i konstrukcji*, „Krakowskie Studia Prawnicze” 1988/XXI, s. 11.

<sup>48</sup> Na marginesie należy dodać, że niekiedy w literaturze postępowania administracyjnego wskazywano, iż organ administracyjny spełnia „potrójną funkcję: jest – jako obligatoryjny podmiot postępowania – odpowiedzialny za jego należyty przebieg i w sposób autorytatywny kieruje tym postępowaniem, ma pozycję swoistej strony w postępowaniu i jest równocześnie fachowym doradcą stron w postępowaniu” (zob. K. Jandy-Jendrońska, J. Jendrońska, *System jurysdykcyjnego postępowania administracyjnego* [w:] *System prawa administracyjnego*, t. III, Wrocław 1978, s. 178).

<sup>49</sup> H. Dzwonkowski [w:] A. Buczek, H. Dzwonkowski, L. Etel, J. Gliniecka, J. Gumińska-Pawlic, A. Hu-chla, W. Miemiec, Z. Ofiarski, J. Serwacki, M. Zdebel, Z. Zgierski, *Prawo...*, s. 115–116.

<sup>50</sup> H. Dzwonkowski [w:] A. Buczek, H. Dzwonkowski, L. Etel, J. Gliniecka, J. Gumińska-Pawlic, A. Hu-chla, W. Miemiec, Z. Ofiarski, J. Serwacki, M. Zdebel, Z. Zgierski, *Prawo...*, s. 109.

procedur, czy też oba te założenia łącznie. Szerokie rozumienie pojęcia kompetencji<sup>51</sup>, do którego taka koncepcja nawiązuje, skutkuje zakwalifikowaniem obszernej grupy norm materialnoprawnych do norm kompetencyjnych; stąd być może wnioski o istnieniu wielu instytucji proceduralnych „zakamuflowanych wśród przepisów ordynacji podatkowej”<sup>52</sup>. Po części niewłaściwe założenie – jak sądzę – związane jest z historycznym spojrzeniem na prawo podatkowe i szeroką koncepcją postępowania podatkowego w związku ze stosowanym do końca lat 80. tradycyjnym wymiarem podatków, który następował w ramach postępowania podatkowego.

Na potrzeby niniejszej pracy pojęciem stosowania prawa, a konkretniej – prawa podatkowego posługuję się, mając na myśli działalność organów podatkowych ewentualnie organów kontroli skarbowej w zakresie, w jakim podejmują one władcze rozstrzygnięcia o prawach i obowiązkach podmiotów stojących poza administracją podatkową. W ten sposób pojmowane jest stosowanie prawa w teorii postępowania administracyjnego<sup>53</sup>. Podobny sposób ujęcia tego problemu prezentowany jest również w zakresie badań nad prawem podatkowym, w których przyjmuje się, że prawo podatkowe stosują organy podatkowe i organy z nimi zrównane, mające uprawnienia do wydawania rozstrzygnięć władczych o charakterze indywidualnym w sprawach podatkowych, oraz sądy i trybunały<sup>54</sup>. Stosowanie prawa w postępowaniu podatkowym będzie miało pierwotnie na celu sprawdzenie, czy podatnik przestrzegał prawa znajdującego zastosowanie do danej kontrolowanej sytuacji oraz czy przestrzegał prawa, wykonując i oceniając dane czynności objęte samoobliczeniem<sup>55</sup>. Ta funkcja nie wyczerpuje jednak całej aktywności organów podatkowych, z jaką możemy mieć do czynienia w obowiązującym systemie podatkowym.

W literaturze przedmiotu wyróżnia się dwa modele stosowania prawa: sądowy oraz kierowniczy<sup>56</sup>. Każdy z nich charakteryzuje się wieloma cechami wskazującymi na ich odmienności. Ponadto przedstawiciele nauki prawa administracyjnego są skłonni wyodrębnić model administracyjnego stosowania prawa<sup>57</sup>. Inni autorzy z uwagi na charakter podmiotu stosującego prawo wyróżniają typy: sądowy, administracyjny oraz quasi-sądowy i quasi-administracyjny<sup>58</sup>.

<sup>51</sup> Zob. Z. Ziemiński, *Kompetencja...*, s. 30.

<sup>52</sup> Zob. H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury podatkowe*, Warszawa 2006.

<sup>53</sup> J.P. Tarno, *Naczelny Sąd Administracyjny a wykładnia prawa administracyjnego*, Warszawa 1999, s. 115.

<sup>54</sup> L. Etel, C. Kosikowski, E. Ruśkowski, *Kontrola tworzenia...*, s. 85; B. Brzeziński, *Deklaracja podatkowa...*, s. 16.

<sup>55</sup> Zob. J. Brolik, *Wybrane zagadnienia...*, s. 66.

<sup>56</sup> J. Wróblewski, *Sądowe stosowanie prawa*, Warszawa 1988, s. 10.

<sup>57</sup> W. Dawidowicz, *O stosowaniu prawa przez organy administracji*, „Zeszyty Naukowe Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Gdańskiego, Prace Instytutu Administracji i Zarządzania” 1981/4.

<sup>58</sup> L. Morawski, *Wstęp do prawoznawstwa*, Toruń 2002, s. 98.

Rozbudowana część badań nad stosowaniem prawa dotyczy sądowego stosowania prawa. Nie przekreśla to jednak możliwości odpowiedniego odniesienia wielu poczynionych w tym zakresie uogólnień do stosowania prawa przez inne niż sądy organy<sup>59</sup>. J. Wróblewski wskazywał, że przeniesienie tych ustaleń zależy od zbieżności przyjętego modelu sądowego stosowania prawa z modelami innych rodzajów stosowania prawa. Jednocześnie podkreślał identyczność cech modelu stosowania prawa przez sądy i organy administracji<sup>60</sup>. Owa bliskość działań administracji wobec modelu sądowego powoduje, że w literaturze można spotkać określenie „model orzeczniczy stosowania prawa”, kiedy to sąd lub organ administracji podejmuje decyzje stosowania prawa, przeciwstawiając go modelowi kierownicznemu<sup>61</sup>. Nie zmienia to oczywiście faktu, że między przepisami procesowymi stosowanymi przez sądy a stosowanymi przepisami prawa procesowego przez organy administracji, w tym organy podatkowe, zachodzą istotne różnice. Odmienności mogą wynikać ze stopnia regulacji proceduralnej oraz właściwości stosowanego prawa materialnego<sup>62</sup>. Jednocześnie w literaturze wskazuje się, że „jednym z możliwych ujęć stosowania prawa jest potraktowanie go jako modelu decyzyjnego”<sup>63</sup>. Model podejmowania decyzji stosowania prawa jest budowany odnośnie do wszystkich norm występujących w systemie prawa. Wskazując na strukturę prawną determinacji działania odpowiadającego pojęciu „stosowanie prawa” przez organy, stwierdza się, że jej cechą jest konieczny zbieg trzech typów norm prawnych: kompetencyjnej, materialnoprawnej i procesowej<sup>64</sup>. Niekiedy na plan pierwszy wysuwa się stosowanie norm prawa materialnego, natomiast – jak słusznie wskazuje się w literaturze – niewiele uwagi poświęca się normom formalnym<sup>65</sup>.

Badając zagadnienie stosowania prawa, należy odróżnić prawnomaterialny i procesowy punkt widzenia<sup>66</sup>. „Z prawnomaterialnego punktu widzenia, przedmiotem analizy są problemy, jakie rozstrzyga sąd, stosując przepisy prawa materialnego”<sup>67</sup> co do ich obowiązywania, znaczenia, ustalając fakty sprawy, a następnie konsekwencje owych faktów uznanych za udowodnione. Z kolei „z procesowego punktu widzenia, przedmiotem analizy są czynności składowe postępowania”<sup>68</sup>, regulowane przez przepisy procesowe. Prawo podatkowe wykazuje swoje daleko idące związki z prawem administracyjnym – tak w ujęciu prawa administracyjnego ustrojowego, jak i formalnego. W zakresie

<sup>59</sup> J. Wróblewski, *Sądowe...*, s. 10.

<sup>60</sup> J. Wróblewski, *Stosowanie prawa przez organa administracji*, „Organizacja – Metody – Technika” 1972/12, s. 16; zob. również J. Nowacki, *Dwa studia o rozumieniach...*, s. 54.

<sup>61</sup> J. Borowski, *Normy formalne prawa administracyjnego a procedura administracyjna*, AUW nr 857, Prawo CXLIII, Wrocław 1985, s. 36.

<sup>62</sup> W. Lang, J. Wróblewski, S. Zawadzki, *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1979, s. 413.

<sup>63</sup> J. Borowski, *Normy prawa materialne i formalne a pojęcie procedury administracyjnej*, SPE 1982/XXVIII, s. 27.

<sup>64</sup> W. Dawidowicz, *O „realizacji” prawa...*, s. 25.

<sup>65</sup> J. Borowski, *Normy prawa...*, s. 27.

<sup>66</sup> J. Wróblewski, *Zarys procesowego modelu sądowego stosowania prawa*, PiP 1985/4, s. 3.

<sup>67</sup> J. Wróblewski, *Zarys procesowego...*, s. 3.

<sup>68</sup> J. Wróblewski, *Zarys procesowego...*, s. 3.

tego ostatniego model stosowania prawa podatkowego zakłada nierównorzędność podmiotów stosunków proceduralnych, w których pojawia się władcze działanie organu decydujące o ukształtowaniu jego treści<sup>69</sup>. Jednocześnie na gruncie prawa podatkowego mamy do czynienia z nieco inną sytuacją w zakresie potrzeby korzystania z władczych rozstrzygnięć administracji skarbowej. Kompetencje organów podatkowych dotyczące stosowania prawa podatkowego są konsekwencją przyjętego modelu regulacji prawnej, jeśli chodzi o sposób realizacji zobowiązań podatkowych, o czym jeszcze dalej. Organy podatkowe stosują prawo w granicach przysługujących im kompetencji oraz w trybie określonym przez przepisy postępowania. W tym kontekście można powiedzieć, że przestrzegają lub nie przestrzegają prawa, w tym przepisów dotyczących procedur kontrolnych. Natomiast podatnik, składając deklarację podatkową, nie dokonuje przez to aktu stosowania prawa. Podatnik czy też – szerzej rzecz ujmując – podmioty, z którymi na gruncie przepisów prawa podatkowego wiążą się określone prawa i obowiązki<sup>70</sup>, przestrzegają prawa podatkowego, zachowując się w sposób zgodny z zawartymi w przepisach normami. Niekiedy, wyróżniając pojęcie przestrzegania prawa w ujęciu wąskim i szerokim, wskazuje się, że korelatem tego pierwszego jest naruszenie prawa polegające na niewypełnieniu pozytywnego lub negatywnego obowiązku wyznaczonego przez prawo<sup>71</sup>. Tym samym podmioty te, nie dopełniając norm prawa podatkowego, naruszają przepisy, co może być wskazane w toku właśnie procedur kontrolnych. Nie zmienia to jednak spostrzeżenia, iż na gruncie prawa podatkowego można mówić o pewnym jego dwuetapowym stosowaniu w tym sensie, że z uwagi na rozpowszechniony mechanizm samoobliczenia najpierw pewnej aktywności oczekuje się od podatnika, a następnie proces ten jest weryfikowany, najczęściej właśnie w toku podejmowanych procedur kontrolnych.

### 3. Istota kontroli i procedur kontrolnych w działaniu administracji

Kontrola jest instytucją niezbędną w procesie administrowania<sup>72</sup>, a można jednocześnie zaryzykować stwierdzenie, że administracja nie byłaby w stanie bez niej w ogóle funkcjonować. W ogólnej teorii prawa administracyjnego pojęciu kontroli poświęcono wiele miejsca, analizując m.in., jak zakres tego pojęcia ewoluował na przestrzeni czasu i rozwoju tak stosunków społecznych, jak i regulacji prawnych<sup>73</sup>. Kontrola jest rozumiana jako badanie przez uprawniony organ stanu faktycznego ze stanem według

<sup>69</sup> R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego...*, 2008, s. 25.

<sup>70</sup> M. Kalinowski, *Podmiotowość prawna podatnika*, Toruń 1997.

<sup>71</sup> W. Lang, *Teoretyczna...*, s. 44.

<sup>72</sup> E. Knosala, *Problem kontroli w działaniu administracji publicznej (szkic z nauki administracji)*, AUW nr 2154, Prawo CCLXVI, Wrocław 1999, s. 157–164.

<sup>73</sup> Przegląd poglądów na temat pojęcia kontroli zob. L. Zacharko, *Tradycyjne a współczesne pojęcie kontroli i jej zasięg* [w:] *Administracyjne procedury kontrolne: wybrane zagadnienia*, red. A. Gronkiewicz, A. Ziółkowska, Katowice 2016, s. 8–16.



danych norm, czyli porównanie stanu istniejącego z wzorcowym według określonych mierników – kryteriów kontroli<sup>74</sup>. W naukach administracyjnych kontrola najczęściej bywa definiowana jako proces działań polegających na zbadaniu istniejącego stanu rzeczy, zestawieniu tego, co istnieje w rzeczywistości, z tym, co powinno być, tzn. co przewidują odpowiednie wzorce czy normy postępowania, i ustaleniu ewentualnych rozbieżności oraz wyjaśnieniu przyczyn powstania istotnych rozbieżności, jak również sformułowaniu zaleceń pozwalających na uniknięcie podobnych rozbieżności na przyszłość<sup>75</sup>. W ogólnym znaczeniu polega ona na obserwowaniu, ustalaniu oraz wykrywaniu stanu faktycznego, porównywaniu rzeczywistości z zamierzeniami, a także występowaniu przeciwko zjawiskom niekorzystnym i sygnalizowaniu właściwym jednostkom o dokonanych spostrzeżeniach, bez decydowania jednak o zmianie kierunku działania jednostki kontrolowanej<sup>76</sup>. Ujmując kontrolę w wąskim jej ujęciu jako proces mający ujawniać wszelkie nieprawidłowości, zarówno te, które zaistniały z powodu szeroko pojętej nieznamośności prawa, jak i na skutek działań umyślnych – w założeniu – powinna przeciwdziałać zjawiskom niekorzystnym, nielegalnym<sup>77</sup>. Celem kontroli jest ustalenie istniejącego stanu rzeczy oraz stanu pożądanego, wyznaczonego odpowiednimi wzorcami i normami postępowania<sup>78</sup>. Kolejnym etapem jest porównanie i wskazanie różnic tych dwóch stanów i ich przyczyn oraz wyartykułowanie zaleceń mających przeciwdziałać niepożądanym zjawiskom<sup>79</sup>, bez decydowania jednak o zmianie kierunku działania jednostki kontrolowanej<sup>80</sup>.

W obszarze prawa szczególnie dużo regulacji dotyczy kontroli rozmaitych przejawów działania jednostki, co znajduje swój wyraz w regulacjach przewidujących procedury kontrolne. W ramach procedur kontrolnych dokonuje się przewidzianych przez prawo czynności, za pomocą których następuje ustalenie stanu faktycznego danej działalności podmiotu kontrolowanego. Następuje to w celu sprawdzenia zgodności między wyznaczonymi zasadami a ich wykonaniem przez podmiot kontrolowany, najczęściej przedsiębiorcę<sup>81</sup>. Wyznaczenia można pojmować jako kryteria kontroli. Wskazują one na to, w jaki sposób powinna wyglądać dana działalność, tworząc tym samym pożądaný stan funkcjonowania jednostki. Wyznaczenia określają, decydują i tworzą obraz stanu, którego osiągnięcie jest konieczne, pożądane, uznane za obowiązujące, wartościowe, cenne, potrzebne i przydatne<sup>82</sup>. Natomiast wykonania są rzeczywistymi działaniami

<sup>74</sup> J. Jagielski, *Kontrola administracji publicznej*, Warszawa 1999, s. 9.

<sup>75</sup> W. Dawidowicz, *Zagadnienia ustroju administracji państwowej w Polsce*, Warszawa 1970, s. 34.

<sup>76</sup> J. Starościec, *Zarys nauk administracji*, Warszawa 1971, s. 356; J. Starościec, *Prawo administracyjne*, Warszawa 1975, s. 346.

<sup>77</sup> Zob. L. Zacharko [w:] E. Knosala, L. Zacharko, A. Matan, *Nauka administracji*, Kraków 1999, s. 176–181; E. Ochendowski, *Prawo administracyjne*, Toruń 2000, s. 375–377; J. Boć [w:] *Prawo administracyjne*, red. J. Boć, Wrocław 2001, s. 370–374.

<sup>78</sup> J. Zimmermann, *Prawo administracyjne*, Kraków, Kraków 2005.

<sup>79</sup> E. Ochendowski, *Prawo administracyjne. Część ogólna*, Toruń 1999, s. 362.

<sup>80</sup> J. Starościec, *Zarys...*, s. 356; J. Starościec, *Prawo...*, 1975, s. 346.

<sup>81</sup> J. Wowra, *Kontrola podatkowa i skarbowa przedsiębiorców*, Warszawa 2007, s. 15.

<sup>82</sup> L. Kurowski, H. Sochacka-Krysiak, *System kontroli finansowej*, Warszawa 1979, s. 19.

związanymi z osobami lub ich zespołami. Kwestie wyznaczenia i wykonania stanowią istotę kontroli, która polega na konkretyzowaniu, porównywaniu oraz objaśnianiu stosunków zaistniałych pomiędzy wyznaczeniami i wykonaniami<sup>83</sup>.

Z punktu widzenia klasyfikacji można wyróżnić wiele rodzajów kontroli w zależności od przyjętych kryteriów podziału<sup>84</sup>, bowiem jest ona charakterystyczna dla różnych zachowań bez względu na określone kryteria badań<sup>85</sup>. Jest to konsekwencją tego, że kontrola – czy może inaczej rzecz ujmując: procedury kontrolne – jest charakterystyczna dla rozmaitych przejawów działań zorganizowanych bez względu na to, czy organizatorem objętych kontrolą stosunków społecznych, gospodarczych i politycznych jest podmiot samorządowy, państwowy czy też obywatel jako człowiek prywatny<sup>86</sup>. Kontrolą bowiem mogą zostać objęte rozmaite działania podejmowane w życiu publicznym, w rozmaitych sferach (społecznych, gospodarczych), które są podejmowane przez podmioty publiczne, czy też prywatne<sup>87</sup>. W zależności od przyjętych kryteriów możemy wyróżnić kontrole planowane oraz kontrole doraźne; kontrole kompleksowe oraz przeciwstawiane im kontrole problemowe, czy inaczej wycinkowe, w których obszarem zainteresowania jest jedynie określony obszar działalności lub określone pożądane lub niepożądane przez prawo zachowanie. Ponadto rozróżnia się także kontrole w wąskim tego słowa znaczeniu, niejako w klasycznym, w ramach których organ pozbawiony jest władczych uprawnień od kontroli, w których ten element władczości się pojawia. Zasadniczo jednak procedury kontrolne mają na celu sprawdzenie i ocenienie określonej działalności. Nie obejmują one, co do zasady, możliwości władczego i wiążącego oddziaływania na podmioty, wobec których są prowadzone. W ich ramach dokonuje się obserwacji, a następnie ustaleń, jak jest i jak być powinno<sup>88</sup>. Niemniej jednak kontrola może przyczynić się do załatwienia sprawy podatkowej poprzez zapewnienie zgodności między stanem rzeczywistym a stanem obowiązującym<sup>89</sup>, bez formalnego wszczynania kolejnego trybu postępowania, tj. jurysdykcyjnego postępowania podatkowego, np. jeśli kontrolowany po zakończeniu kontroli zaakceptuje jej rozstrzygnięcie, składając korektę deklaracji podatkowej.

W praktyce przedsiębiorcy, ale również osoby, które formalnie nie mają takiego statusu, mogą podlegać wielu kontrolom wykonywanym przez różne organy w granicach ich uprawnień, wynikających z aktów prawnych należących do rozmaitych gałęzi prawa. Może to być kontrola w zakresie przestrzegania przepisów prawa pracy, zgodności prowadzonej działalności z udzieloną koncesją, przestrzegania norm jakościowych dotyczących zasad prowadzenia handlu oraz wymogów związanych z bezpieczeństwem

<sup>83</sup> M. Münnich, *Kontrola podatkowa. Geneza i rozwój procedury*, Lublin 2010, s. 13.

<sup>84</sup> J. Starościk, *Prawo administracyjne*, Warszawa 1977, s. 350–351.

<sup>85</sup> J. Lang [w:] *Prawo administracyjne*, red. M. Wierzbowski, Warszawa 2006, s. 310.

<sup>86</sup> J. Boć [w:] *Prawo...*, red. J. Boć, s. 370.

<sup>87</sup> E. Jarzecka-Siwik, *Kontrola podatkowa elementem prawnego systemu kontroli*, KP 2015/6, s. 55.

<sup>88</sup> J. Jagielski, *Kontrola...*, 2005, s. 7.

<sup>89</sup> W. Stachurski, *Realizacja zobowiązań podatkowych w ramach procedur kontrolnych* [w:] *System Prawa Finansowego*, t. III, *Prawo daninowe*, Warszawa 2010, s. 674.

i higieną pracy, a także związana z wydatkowaniem środków publicznych itp. Okazuje się jednak, że to kontrola przestrzegania przepisów prawa podatkowego powoduje sporo emocji i wywołuje znacznie więcej konfliktów niż kontrole realizowane przez inne powołane do tego organy.

## 4. Procedury kontrolne w systemie powstawania zobowiązań podatkowych

Po wejściu w życie przepisów Ordynacji podatkowej, to właśnie w tym akcie prawnym znalazły się te regulacje normujące procedury kontrolne, tj. przebieg kontroli podatkowej oraz czynności sprawdzających. Jednak mimo odesłań do odpowiedniego stosowania przepisów działu IV o.p., zawarte tam unormowania nie miały i w dalszym ciągu nie mają kompleksowego charakteru. Na znaczenie tych regulacji w aktualnym stanie prawnym wpłynęła zmiana modelu powstawania zobowiązań podatkowych i oparcie się przez ustawodawcę na mechanizmie samoobliczenia podatku.

Z punktu widzenia interesujących nas kwestii, z uwagi na mechanizmy powstawania zobowiązań podatkowych, prawidłowość rozliczeń podatkowych polega na kontroli. Stanowi ona naturalną przeciwwagę obowiązku składania wiarygodnych i dokładnych deklaracji podatkowych, który ciąży na podatnikach<sup>90</sup>. W Polsce ogromna część zobowiązań podatkowych – i to w podatkach o największym znaczeniu fiskalnym – powstaje z mocy prawa. Oznacza to przeniesienie zasadniczych obowiązków związanych z obliczeniem i zapłatą podatku z organów podatkowych na podatników. Taki system w naturalny sposób rodzi potrzebę stworzenia mechanizmu kontroli, za którego działalność odpowiadają organy podatkowe<sup>91</sup>. Istota kontroli przestrzegania przepisów prawa podatkowego sprowadza się do urzędowego sprawdzenia – z wykorzystaniem rozmaitych procedur, różniących się między sobą – prawidłowości wykonania przez podmioty kontrolowane nałożonych na nie przez prawo podatkowe obowiązków. Przy czym kontroli pod względem zgodności z prawem podatkowym podlega nie tylko sam efekt, traktowany jako kwota podatku należnego podlegająca wpłacie do urzędu skarbowego, ale także prawidłowość procesu prowadzącego do jego ustalenia, w tym realizacja obowiązków instrumentalnych, czy to niezbędnych do wyliczenia prawidłowej kwoty podatku, czy też towarzyszących obowiązkowi podstawowemu. Przedmiotem kontroli w takim przypadku jest zatem zarówno weryfikacja stanu faktycznego z punktu widzenia prawdy materialnej, tzn. tego, czy wszystkie podlegające opodatkowaniu stany faktyczne zostały ujawnione, jak i subsumpcja tego stanu faktycznego względem stanu prawnego. Innymi słowy, trzeba ustalić, czy przedstawionemu zdarzeniu gospodarczemu nadano właściwą kwalifikację prawnopodatkową, tj. czy ujawniono je w prawidłowym kształcie, odpowiednim momencie, a także czy wobec prawidłowej kwalifikacji zapłacono należny podatek,

<sup>90</sup> M. Bouvier, *Wprowadzenie do prawa podatkowego i teorii podatku*, Warszawa 2000, s. 111.

<sup>91</sup> M. Münnich, *Kontrola podatkowa...*, s. 72.