

PAWEŁ MAJKA*

**PROCESOWE PROBLEMY STOSOWANIA REGULACJI
SYSTEMU TELEINFORMATYCZNEGO IZBY ROZLICZENIOWEJ –
GŁOSA DO WYROKU WSA W WARSZAWIE
Z DNIA 20 WRZEŚNIA 2018 R. (III SA/WA 2057/18)**

Tezy

1. Podstawą prawną zastosowania krótkiej blokady było otrzymanie przez szefa KAS informacji, że podmiot kwalifikowany może wykorzystywać działalność instytucji finansowych do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi lub do czynności zmierzających do wyłudzenia. Ponieważ postanowienie to stało się ostateczne, to należy uznać, że skarżąca jako podmiot kwalifikowany wykorzystuje działalność banków do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi lub zmierzającymi do wyłudzenia.

2. Mając na uwadze ten fakt oraz specyfikę postępowania w przedmiocie blokady rachunku i jego przedłużenia, gdzie szef KAS musi w terminie trzech dni wydać postanowienie o przedłużeniu blokady, wyklucza to zastosowanie przepisów zawartych w dziale IV Ordynacji podatkowej w zakresie prowadzonego postępowania dowodowego, czynnego udziału strony oraz wyznaczenia terminu do zapoznania się z aktami.

3. W ramach prowadzonego postępowania dotyczącego blokady rachunku organ nie prowadzi stricte postępowania dowodowego.

* Dr, Uniwersytet Rzeszowski; e-mail: pmajka@ur.edu.pl, <https://orcid.org/0000-0003-4315-4133>.

Wstęp

Tezy wyroku WSA w Warszawie z dnia 20 września 2018 r. (III SA/Wa 2057/18) wymagają krytycznej analizy z kilku istotnych przyczyn. Wyrok dotyczył unormowań Systemu Teleinformatycznego Izby Rozliczeniowej (dalej: STIR), będącego nową instytucją w polskim prawie podatkowym, która ingeruje w istotny sposób w prawa podatnika. Dodatkowo, już na etapie jej wprowadzania do porządku prawnego, budziła ona liczne wątpliwości. Należy również podkreślić, że jest to pierwszy wyrok, który zapadł w związku ze stosowaniem regulacji dotyczących STIR¹. Unormowania te oparte są z kolei na wykorzystaniu przez polską administrację skarbową nowoczesnych technologii informatycznych związanych z *big data* oraz stosowaniu algorytmów jako instrumentów gwarantujących skuteczność norm prawa podatkowego w zakresie, w jakim dotyczą przedsiębiorców. Warto odwołać się przy tym do praktyki stosowania przepisów, z której wynika, że w porównaniu z rokiem 2018 nastąpił ośmiokrotny wzrost liczby blokad rachunków bankowych stosowanych na podstawie regulacji STIR². Nie sposób zatem przecenić znaczenia głosowanego orzeczenia dla praktyki działalności gospodarczej. Dla przedsiębiorców podstawowym instrumentem służącym do prowadzenia działalności gospodarczej jest bowiem rachunek bankowy, który w sytuacji zablokowania może zagrozić ich bytowi, w tym skutkować upadłością³.

Z głosowanym wyrokiem wiąże się ryzyko odwoływania się do jego tez przez szefa Krajowej Administracji Skarbowej (dalej: szef KAS) w toku stosowania regulacji STIR, co w przypadku zaistnienia takiej sytuacji byłoby z kolei błędne. Uprzedzając nieco prowadzone rozważania, należy

¹ Główna teza głosowanego wyroku została następnie powtórzona w kolejnym wyroku WSA w Warszawie z dnia 4 stycznia 2019 r., III SA/Wa 2960/18, LEX nr 2631907.

² Skalę problemu obrazują informacje przekazane przez Krajową Administrację Skarbową prasie specjalistycznej, zgodnie z którymi obecnie gromadzi ona poprzez STIR dane z 12,9 mln rachunków bankowych podmiotów kwalifikowanych, na których odnotowano dotychczas ponad 10 mld operacji (*Stanowisko Krajowej Administracji Skarbowej z 22.10.2019 dla DGP* za: *Dziennik Gazeta Prawna* z 25-27.10.2019 r., nr 208 (5110), C-11).

³ H. Filipczyk, K. Trybulec, *Blokada rachunków bankowych. Glosa do wyroku WSA w Warszawie z 20.9.2018 r., III SA/Wa 2057/18*, *Monitor Podatkowy* 2019, nr 6, s. 47; P. Miśkuła, *System Teleinformatyczny Izby Rozliczeniowej – najważniejsze aspekty nowej regulacji*, *Przegląd Podatkowy* 2018, nr 2, s. 27; M. Papis-Almansa, *The Polish Clearing House System: A 'Stir'ring Example of the Use of New Technologies in Ensuring VAT Compliance in Poland and Selected Legal Challenges*, *European Community Tax Review* 2019, nr 1, s. 53.

stwierdzić, że żadna z głównych tez wyroku nie zasługuje na akceptację. Trzeba również zwrócić uwagę na możliwe dalsze działania szefa KAS związane z zastosowaniem blokady rachunku, polegające na wskazaniu właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego na istnienie przesłanek wykreślenia podatnika przedsiębiorcy z rejestru czynnych podatników VAT z urzędu i bez konieczności zawiadomiania o tym podatnika (art. 96 ust. 9 pkt 5 ustawy z dnia 11 kwietnia 2004 r. o podatku od towarów i usług⁴). Przesłanka zastosowania blokady rachunku pozostaje zbieżna z tą, która warunkuje wykreślenie z rejestru podatników VAT.

Pogłębioną analizę głosowanego wyroku uzasadnia także ryzyko, że z uwagi na maksymalnie trzymiesięczną blokadę rachunku bankowego na podstawie regulacji STIR podmioty, w stosunku do których szef KAS zastosuje tę blokadę, mogą rezygnować ze składania skarg do wojewódzkiego sądu administracyjnego na postanowienia przedłużające jej termin. Blokada rachunku może bowiem zdażyć wygasnąć jeszcze przed rozpoznaniem skargi przez sąd administracyjny. Podobna sytuacja występuje w odniesieniu do składania skarg kasacyjnych od wyroków sądów pierwszej instancji, co do których w związku z biegiem terminów procesowych rozpoznanie skargi z reguły nie następuje przed wygaśnięciem blokady. Ryzyko faktycznego braku kontroli sądowej nad instytucją STIR powoduje zatem konieczność skomentowania i krytycznej analizy głównych tez wyroku⁵. Tezy te powinny jednocześnie stanowić przyczynek do dyskusji nad ewentualnymi kierunkami zmian regulacji prawnych.

1. Opis stanu faktycznego

Głosowany wyrok zapadł w stanie faktycznym, w którym szef KAS postanowieniem z dnia 12 lipca 2018 r. dokonał blokady rachunku bankowego podmiotu kwalifikowanego – Spółki z o.o. (dalej: Spółka) – na okres 72 godzin, wskazując przy tym, że może ona wykorzystywać działalność

⁴ Tekst jednolity: Dz. U. z 2020 r. poz. 106 z późn. zm. (dalej: ustawa o podatku od towarów i usług).

⁵ Zob. również krytyczną głosę do wyroku, w której wskazano na wadliwość uzasadnienia wyroku w zakresie rozważań dotyczących przestrzegania konstytucyjnej zasady proporcjonalności oraz czynnego udziału strony – H. Filipczyk, K. Trybulec, *Blokada rachunków bankowych...*, s. 48 i nn.

banków do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi. Następnie kolejnym postanowieniem z dnia 17 lipca 2018 r., wydanym wobec Spółki, szef KAS przedłużył termin blokady rachunku bankowego na czas oznaczony nie dłuższy niż trzy miesiące z uwagi na to, że zachodziła uzasadniona obawa, że Spółka nie wykona istniejącego zobowiązania w podatku od towarów i usług przekraczającego równowartość 10 000 euro. Szef KAS uzasadnił rozstrzygnięcie zmianami właścicielskimi oraz dotyczącymi składu zarządu, które nastąpiły w Spółce w 2017 r. Wynikało z nich, że prezes zarządu i jednocześnie wspólnik deklarował w latach 2010-2015 przychody z tytułu wynagrodzenia i emerytury lub renty, z kolei w 2016 r. wyłącznie świadczenie z Zakładu Ubezpieczeń Społecznych. Ustalono również, że wiceprezes zarządu Spółki uzyskiwał niskie przychody z tytułu świadczeń emerytalnych lub rentowych, a drugi wspólnik pobierał corocznie świadczenia z tytułu renty. Szef KAS wskazał, że z analizy przepływów na rachunkach Spółki wynika, iż nie ponoszono wydatków związanych ze zwyczajowym prowadzeniem działalności gospodarczej. Uzasadniając postanowienie przedłużające blokadę, podkreślono, że wszczęto wobec Spółki kontrolę celno-skarbową i dochodzenie w sprawie o czyn polegający na posługiwaniu się i wystawianiu nierzetelnych faktur VAT. W ocenie szefa KAS Spółka ujęła w ewidencjach podatkowych faktury VAT niedokumentujące rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, dodatkowo zauważono, że nie posiada majątku wystarczającego na pokrycie zobowiązań podatkowych. Przykładowo w zeznaniu CIT-8 za 2016 r. Spółka nie wykazała przychodu oraz kosztów, a w sprawozdaniu finansowym za 2016 r. wykazała niewielką kwotę w gotówce.

Głosowanym wyrokiem oddalono skargę Spółki na postanowienie szefa KAS, dzieląc argumentację organu podatkowego. W uzasadnieniu wyroku jako dodatkowe argumenty wskazujące na spełnienie przesłanki warunkującej przedłużenie blokady rachunku, tj. obawy niewykonania zobowiązania podatkowego, powołano operacje gospodarcze Spółki przeprowadzane z kontrahentami wykreślonymi z rejestru VAT, które z dużym prawdopodobieństwem wygenerują w przyszłości zobowiązanie podatkowe do zapłaty oraz odsetki, a także sankcję podatkową w wysokości od 30 do 100%. Sąd ustalił, że należności tych nie pokryje jednocześnie ewentualna sprzedaż majątku trwałego Spółki, co dodatkowo uzasadniało przedłużenie blokady rachunku bankowego na okres do trzech miesięcy.

2. Ramy prawne

Jednym z przepisów kluczowych dla głosowanego orzeczenia jest art. 119zv § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa⁶, zgodnie z którym szef KAS może wydać postanowienie o blokadzie rachunku podmiotu kwalifikowanego na okres nie dłuższy niż 72 godziny, jeżeli posiadane informacje, w szczególności wyniki analizy ryzyka, o której mowa w art. 119zn § 1 Ordynacji podatkowej, wskazują, że podmiot kwalifikowany może wykorzystywać działalność banków lub spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi lub do czynności zmierzających do wyłudzenia skarbowego, a blokada rachunku podmiotu kwalifikowanego okazuje się konieczna, aby temu przeciwdziałać⁷. Należy zaznaczyć, że w praktyce podmiot kwalifikowany będzie z reguły również podatnikiem podatku od towarów i usług oraz podatku dochodowego. Na podstawie art. 119zw § 1 Ordynacji podatkowej szef KAS może przedłużyć w drodze postanowienia termin blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego na czas oznaczony, nie dłuższy jednak niż trzy miesiące, jeżeli zachodzi uzasadniona obawa, że podmiot kwalifikowany nie wykona istniejącego lub mającego powstać zobowiązania podatkowego lub zobowiązania z tytułu odpowiedzialności podatkowej osób trzecich, przekraczających równowartość 10 000 euro przeliczonych na złote według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski w ostatnim dniu roboczym roku poprzedzającego ten, w którym wydano postanowienie.

Powyższe regulacje związane są z instytucją STIR, będącą zgodnie z art. 119zha Ordynacji podatkowej systemem służącym do: odbioru i przetwarzania danych w celu ustalenia wskaźnika ryzyka, przekazywania związanych z nim danych i informacji do Centralnego Rejestru Danych Podatkowych oraz do systemów teleinformatycznych banków i spółdzielczych

⁶ Tekst jednolity: Dz. U. z 2020 r. poz. 1325 z późn. zm. (dalej: Ordynacja podatkowa).

⁷ Głosowany wyrok dotyczył stanu prawnego obowiązującego do dnia 22 sierpnia 2018 r., w którym blokada rachunku bankowego do 72 godzin wymagała wydania przez szefa KAS postanowienia zaskarżalnego zażaleniem. Przewidujący wydanie tego postanowienia art. 119zv § 1 Ordynacji podatkowej został zmieniony przez art. 1 pkt 9 lit. a ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2018 r. poz. 1499). Obecnie blokada rachunku bankowego na okres do 72 godzin nie wymaga wydania i doręczenia postanowienia, lecz stanowi czynność materialno-techniczną, z czym związany jest brak możliwości jej zaskarżenia.

kas oszczędnościowo-kredytowych, pośredniczenia w przekazywaniu danych, informacji i żądań pomiędzy szefem KAS a bankami oraz spółdzielczymi kasami oszczędnościowo-kredytowymi. W przypadku instytucji STIR, która jest instrumentem gromadzenia i przetwarzania danych z rachunków bankowych w czasie rzeczywistym, wytypowanie podmiotu kwalifikowanego odbywa się za pomocą niejawnego algorytmu stosowanego przez program komputerowy⁸. Wynik selekcji staje się następnie podstawą do ustalenia przez szefa KAS istnienia przesłanek będących podstawą blokady rachunku bankowego. Istotą regulacji STIR okazuje się zatem proces, który następuje po zgromadzeniu informacji, polegający na takim przetworzeniu danych, by wyselekcjonować potencjalne naruszenia prawa.

Należy podkreślić, że wszelkie działania analityczne prowadzone przez organy podatkowe, w tym odwołujące się do rezultatów działania STIR, których podstawą są wyniki algorytmów, stanowią następnie podstawę do podjęcia przez te organy wskazanych prawem czynności. Sam wynik przeprowadzonej analizy w każdym przypadku – niezależnie od stopnia, w jakim jest on efektem działania programu komputerowego – wskazuje wyłącznie na ryzyko naruszenia prawa, które w celu potwierdzenia tego naruszenia wymaga zweryfikowania w toku szeroko rozumianych postępowań. Działalność o charakterze analitycznym powinna zatem poprzedzać podjęcie określonych czynności procesowych przez organ podatkowy. Uzasadnia to fakt, że organ podatkowy, chcąc stosować efektywnie prawo podatkowe, przed podjęciem kolejnych czynności jest zainteresowany ustaleniem obszarów zagrożenia naruszenia prawa i wytypowaniem podmiotów, które mogą się tego dopuścić⁹. W orzeczni-

⁸ Zob. P. Mikula, *System Teleinformatyczny Izby Rozliczeniowej – wybrane szanse i ryzyka*, w: *Nowe narzędzia kontrolne, dokumentacyjne i informatyczne w prawie podatkowym. Poprawa efektywności systemu podatkowego*, red. B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, Warszawa 2018, s. 375. Por. M. Macudziński, *System Teleinformatyczny Izby Rozliczeniowej – nowe narzędzie zwalczania wyłudzeń skarbowych*, *Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu* 2018, t. 6, nr 3, s. 76.

⁹ Por. także art. z art. 47 ust. 1 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (tekst jednolity: Dz. U. z 2020 r. poz. 424 z późn. zm.), zgodnie z którym kontrolę planuje się i przeprowadza po uprzednim dokonaniu analizy prawdopodobieństwa naruszenia prawa w ramach wykonywania działalności gospodarczej. Analiza obejmuje identyfikację obszarów podmiotowych i przedmiotowych, w których ryzyko naruszenia przepisów jest największe. Podobne ujęcie działalności analitycznej ma miejsce w art. 58 ust. 1 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (tekst jednolity: Dz. U.

ctwie sądów administracyjnych podnosi się, że czynności podejmowane w ramach działań wyłącznie analitycznych mają w odróżnieniu od działań podejmowanych w postępowaniu kontrolnym charakter techniczny¹⁰.

3. Przesłanka możliwości wykorzystywania działalności banków do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi

W głosowanym orzeczeniu przyjęto, że z uwagi na to, że postanowienie szefa KAS o zastosowaniu „krótkiej” 72-godzinowej blokady było uzasadnione posiadaniem informacji, iż podmiot kwalifikowany może wykorzystywać działalność instytucji finansowych do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi lub do czynności zmierzających do wyłudzenia, a wspomniane postanowienie stało się ostateczne, to jest to równoznaczne z wykorzystywaniem przez Spółkę działalności banków do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi lub zmierzającymi do wyłudzenia. Twierdzenie to nie znajduje jednocześnie oparcia w treści zastosowanych przez sąd przepisów, z których wynika, że podstawą do wprowadzenia blokady jest posiadanie informacji wskazujących, że podmiot kwalifikowany może wykorzystywać działalność banków do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi lub do czynności zmierzających do wyłudzenia skarbowego, a blokada rachunku podmiotu kwalifikowanego staje się konieczna, by temu przeciwdziałać. Z samego przymiotu ostateczności postanowienia szefa KAS o zastosowaniu blokady nie można z kolei wyprowadzić wniosku, że Spółka wykorzystywała działalność instytucji finansowej do celów mających związek z przestępstwami skarbowymi. Należy zaznaczyć, że jak wynika z uzasadnienia głosowanego wyroku – w stanie faktycznym sprawa strona złożyła skargę na postanowienie o zastosowaniu blokady, przy czym z uwagi na brak opłacenia wpisu od skargi została ona odrzucona. Jedyne i wystarczające

z 2020 r. poz. 505 z późn. zm.), według którego kontrole celno-skarbowe, inne niż kontrole losowe lub wynikające z przepisów prawa, powinny uwzględniać ryzyko wystąpienia nieprawidłowości oraz ustalenie i ocenę środków niezbędnych do jego ograniczenia.

¹⁰ Tak np. wyrok WSA w Krakowie z dnia 26 sierpnia 2015 r., I SA/Kr 1106/15, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/ADE649C277> [dostęp: 26.11.2020 r.]; postanowienie WSA w Warszawie z dnia 21 października 2015 r., III SAB/Wa 71/15, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/4B3911358E> [dostęp: 26.11.2020 r.].

wniosek, który sąd powinien wyprowadzić, to konkluzja, że Spółka mogła podejmować kroki w celu wykorzystania działalności instytucji finansowej do celów mających związek z wyludzeniami skarbowymi. Oczywiście możliwe byłoby także przyjęcie, że w sprawie rozstrzygniętej głosowanym wyrokiem Spółka faktycznie wykorzystywała działalność instytucji finansowej do celów mających związek z przestępstwami skarbowymi, przy czym wymagałoby to przeprowadzenia pełnego postępowania dowodowego. Z treści uzasadnienia wyroku nie wynika jednak, by postępowanie dowodowe dało taki wynik. Specyfika regulacji STIR nie wymaga, co potwierdził w dalszej części uzasadnienia wyroku również sąd, by przed zastosowaniem pierwszej „krótkiej” blokady prowadzić pełne postępowanie dowodowe w zakresie ustalania naruszenia prawa, lecz wyłącznie ustalić możliwość jego naruszenia. Twierdzenie sądu dotyczące skutku ostateczności postanowienia szefa KAS o zastosowaniu blokady należy zatem ocenić nie tylko jako błędne, lecz przede wszystkim zbędne dla oceny legalności wydanego postanowienia o przedłużeniu blokady rachunku. Wydaje się, że sąd powyższym twierdzeniem zamierzał faktycznie wzmocnić dalszą argumentację uzasadnienia wyroku, zgodnie z którą w sytuacji zaistnienia tak istotnego naruszenia prawa, jakie ustalił, prawidłowa była także decyzja szefa KAS o przedłużeniu blokady. Ważnym efektem ubocznym tezy wyroku o naruszeniu przez Spółkę prawa w powyższym zakresie jest natomiast to, że wskazuje ona na spełnienie przesłanek wykreślenia podatnika przez naczelnika urzędu skarbowego z urzędu z rejestru podatników podatku VAT na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 5 ustawy o podatku od towarów i usług, tj. bez konieczności powiadomienia go o tym fakcie.

Abstrahując od głównego problemu głosowanego wyroku, należy jednocześnie uznać, że stan faktyczny sprawy wynikający z treści uzasadnienia wyroku rzeczywiście przemawia za tym, by uznać, że ustawowa przesłanka zastosowania blokady rachunku wystąpiła. Powołane przez sąd okoliczności faktyczne wskazują, że prowadzenie działalności gospodarczej przez Spółkę odbiegało dalece od sposobu prowadzenia jej przez typowego przedsiębiorcę, co z kolei pozwala przyjąć istnienie ryzyka naruszenia prawa. Potwierdzona została zatem prawidłowość samej analizy ryzyka na podstawie regulacji STIR, która doprowadziła do wyselekcjonowania Spółki jako kwalifikującej się do objęcia jej rachunku bankowego blokadą. Powyższe spostrzeżenia nie uprawniają jednak do formułowania tak daleko idącej tezy, jaką przyjęto w głosowanym wyroku.

4. Zastosowanie do postępowań o przedłużenie blokady rachunku przepisów zawartych w dziale IV Ordynacji podatkowej

Zgodnie z główną tezą głosowanego orzeczenia wykluczone jest zastosowanie do postępowań dotyczących blokady rachunku oraz jej przedłużenia przepisów zawartych w dziale IV Ordynacji podatkowej w zakresie prowadzonego postępowania dowodowego, czynnego udziału strony oraz wyznaczenia terminu do zapoznania się z aktami sprawy. W ocenie sądu wynika to ze specyfiki postępowania w sprawie przedłużania blokady rachunku. Szef KAS w terminie trzech dni musi wydać postanowienie o przedłużeniu blokady, które znajduje się poza działem IV Ordynacji podatkowej regulującym postępowanie podatkowe. Powyższe wnioski, nawet jeżeli uznać za uprawnione w stanie faktycznym rozstrzyganej przez sąd sprawy, w którym kontakt szefa KAS z podatnikiem mógł być utrudniony, to z uwagi na sformułowanie ich w sposób ogólny należy ocenić jako błędne. Nie można także uznać za poprawne kolejne twierdzenie sądu, z którego wynika, że w ramach prowadzonego postępowania dotyczącego blokady rachunku organ nie prowadzi *stricte* postępowania dowodowego.

Odniesienie się do powyższych tez wymaga w pierwszej kolejności ustalenia charakteru prawnego czynności szefa KAS związanych ze stosowaniem i przedłużaniem blokady rachunku bankowego w świetle istoty postępowania podatkowego. W doktrynie prawa podatkowego nie ma pełnej zgodności co do zakresu pojęcia „postępowanie podatkowe”¹¹. Odwołując się do regulacji działu IV Ordynacji podatkowej, jako postępowanie podatkowe należy uznać wyłącznie działania organów podatkowych ukierunkowane na wydanie aktu administracyjnego (jest to zatem jeden z rodzajów postępowania administracyjnego)¹². Tak więc w ramach postępowania podatkowego mieszczą się te działania organów

¹¹ Szerokie ujęcie postępowania podatkowego, obejmujące m.in. postępowania kontrolne, proponuje m.in. R. Mastalski, *Postępowanie podatkowe*, w: *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. 3. *Instytucje budżetowe*, cz. 2. *Dochody i wydatki budżetu*, red. M. Weralski, Wrocław 1985, s. 226. Zob. odmienne, wąskie ujęcie: M. Masternak, *Postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa oraz inne procedury stosowane w sprawach podatkowych*, w: *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009, s. 333.

¹² M. Masternak, *Rodzaje postępowań w sprawach podatkowych* w: *Księga pamiątkowa ku czci Docenta Eligiusza Drgasa. Studia z zakresu Ordynacji podatkowej*, red. Z. Chmiel, Toruń 1998, s. 103.

podatkowych objęte stosunkiem proceduralnym prawa podatkowego, które podejmowane są po wszczęciu postępowania do momentu doręczenia stronie ostatecznego rozstrzygnięcia¹³. Celem prowadzenia tak rozumianego postępowania jest ustalenie istnienia i zakresu roszczenia podatkowego w stosunku do podmiotów znajdujących się w sytuacji określonej przez przepisy prawa podatkowego¹⁴.

Jednocześnie w ramach wyodrębnienia szerokiego pojęcia procedur stosowanych w sprawach podatkowych (tzw. procedur podatkowych¹⁵) wyróżnia się liczne, zróżnicowane postępowania znajdujące zastosowanie przy załatwianiu spraw podatkowych (m.in. postępowanie podatkowe jurysdykcyjne oraz podatkowe procedury kontrole, tj. czynności sprawdzające, kontrole podatkową i celno-skarbową), a także postępowania administracyjne i sędowo-administracyjne, znajdujące zastosowanie do załatwiania spraw z zakresu odmiennych dziedzin administracji publicznej, w tym również spraw podatkowych (np. postępowanie egzekucyjne)¹⁶.

Nie ulega wątpliwości, że czynności szefa KAS podejmowane w związku z zastosowaniem blokady rachunku bankowego podmiotu kwalifikowanego oraz jej przedłużeniem, o ile dotyczą podatnika, nie zawierają się w wąskim ujęciu postępowania podatkowego¹⁷. Jednocześnie w zakresie, w jakim są one stosowane wobec podmiotu kwalifikowanego, który jest podatnikiem, należy je uznać za mieszczące się w szerokim ujęciu postępowania podatkowego, tj. procedur stosowanych w sprawach podatkowych. Wskazuje na to także treść art. 119zzb § 4 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym w zakresie nieuregulowanym do postępowań dotyczących blokady rachunku stosuje się odpowiednio przepisy działu IV Ordynacji podatkowej¹⁸.

¹³ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 549.

¹⁴ R. Mastalski, *Postępowanie podatkowe...*, s. 224.

¹⁵ Por. H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury podatkowe*, Warszawa 2006, s. 32-38.

¹⁶ M. Masternak, *Postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa...*, s. 325-326.

¹⁷ Podobnie w związku z oceną charakteru postanowień dotyczących blokady rachunku jako niebędących aktami administracyjnymi (aktami procesowymi), lecz czynnościami faktycznymi: M. Szubiakowski, *Problemy proceduralne blokady rachunku bankowego w celu przeciwdziałania wyłudzeniom skarbowym*, *Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego* 2018, nr 3, s. 52.

¹⁸ W doktrynie, jeszcze przed wydaniem pierwszego wyroku dotyczącego STIR, wskazywano, że rolą sądów będzie ocena, które części działu IV Ordynacji podatkowej będą stosowane wprost, a których stosowanie będzie ograniczone lub wykluczone (M. Szubiakowski, *Problemy proceduralne...*, s. 49).

Z charakterem prawnym czynności szefa KAS podejmowanych na podstawie regulacji STIR wiąże się z kolei problem gwarancji procesowych podmiotu objętego tymi czynnościami. W szczególności nie ulega wątpliwości konieczność przeprowadzenia przez szefa KAS w toku tych czynności postępowania wyjaśniającego, mającego na celu ustalenie elementów stanu faktycznego. Toczące się wówczas postępowanie dowodowe wyznaczone jest jego zasadami ogólnymi, w tym m.in. zasadami praworządności, zupełności, prawdy materialnej i oficjalności, które, będąc regułami o charakterze nadrzędnym nad pozostałymi normami, wyznaczają obowiązujące standardy ochrony praw podmiotu, w stosunku do którego toczy się postępowanie¹⁹. Bezsparnie należy przyjąć, że normatywny charakter zasad ogólnych postępowania podatkowego powoduje, że ich naruszenie stanowi jednocześnie naruszenie przepisów prawa, obwarowane różnymi następstwami prawnymi skutkującymi np. eliminacją rozstrzygnięcia wydanego z naruszeniem tych zasad z obrotu prawnego²⁰. Na potrzeby ustalenia okoliczności koniecznych do oceny występowania przesłanek blokady i jej przedłużenia istotny jest przy tym obowiązek przestrzegania przez szefa KAS zasady prawdy obiektywnej. W najkrótszym ujęciu nakazuje ona ustalenie rzeczywistego kształtu stosunków faktycznych stanowiących podstawę rozstrzygnięcia²¹, a wyrażają ją m.in. art. 187 § 1 oraz art. 191 Ordynacji podatkowej. Powołane przepisy przewidują obowiązek zebrania i w sposób wyczerpujący rozpatrzenia całego materiału dowodowego przez organ podatkowy, a także oceny udowodnienia okoliczności faktycznych na podstawie całego zebranego materiału dowodowego. Nie można zatem uznać, że w postępowaniu o przedłużeniu blokady rachunku bankowego zasady postępowania dotyczące postępowania dowodowego, mające charakter normatywny, w tym przede wszystkim zasada prawdy obiektywnej, nie obowiązują lub ich stosowanie jest znacznie ograniczone.

Ustalając przesłanki do zastosowania i przedłużenia blokady rachunku, szef KAS zostaje zobligowany do przeprowadzenia postępowania dowodowego w związku z weryfikacją ich istnienia. Nie ma jednocześnie

¹⁹ Na temat zasad obowiązujących w postępowaniu dowodowym zob. S. Presnarowicz, w: *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. C. Kosikowski, L. Etel, Warszawa 2006, s. 491.

²⁰ B. Adamiak, w: B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2016, s. 632.

²¹ A. Hanusz, *Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia podatkowego*, Kraków 2004, s. 20.

powodu, by podjęte przez niego działania w tym zakresie ocenić jako niebędące *stricte* postępowaniem dowodowym. Pomijając, że zwrotem „postępowanie dowodowe w ścisłym znaczeniu” nie posługują się przedstawiciele doktryny, należy stwierdzić, że termin ten cechuje brak precyzji. Należy również zaznaczyć, że występowanie w przesłankach stosowania instytucji o charakterze sankcyjnym, a do takich należy zaliczyć blokadę rachunku bankowego podatnika, pojęć niedookreślonych, takich jak „uzasadniona obawa” naruszenia prawa, wymaga szczególnej dbałości o zachowanie procesowych uprawnień strony. W związku ze stosowaniem rozwiązań sankcyjnych szczególne znaczenie mają bowiem gwarancje procesowe, rozumiane jako mechanizmy kształtowane z myślą o realizacji funkcji ochronnej w trakcie toczącego się postępowania, gwarantujące jego uczciwy przebieg²². Tym samym z głosowanego wyroku wyłania się ogólna teza, zgodnie z którą wykazanie przez organ podatkowy przesłanek zastosowania lub przedłużenia blokady nie wymaga prowadzenia „*stricte* postępowania dowodowego” z jednoczesnym wykluczeniem zastosowania przepisów zawartych w dziale IV Ordynacji podatkowej w zakresie m.in. prowadzonego postępowania dowodowego, co stoi w sprzeczności z ideą równoważenia relacji pomiędzy organami podatkowymi a pozostałymi podmiotami szeroko rozumianych postępowań. Z kolei charakter postępowań związanych z blokadą rachunku przemawia za tym, by standardy ochrony uprawnień podmiotu podlegającego tej procedurze nie były niższe niż w przypadku innych postępowań podatkowych²³.

W świetle powyższych ustaleń jako błędne należy ocenić stanowisko sądu wykluczające zastosowanie do postępowań o przedłużenie blokady rachunku przepisów zawartych w dziale IV Ordynacji podatkowej. Szef KAS przed podjęciem decyzji o blokadzie rachunku oraz jej przedłużeniu jest bowiem zobowiązany do przestrzegania m.in. zasady prawdy obiektywnej, wykorzystując wszystkie dostępne środki dowodowe w celu ustalenia stanu faktycznego odpowiadającego rzeczywistości. Jakkolwiek zrozumiałe jest stanowisko sądu, że badając przesłanki do przedłużenia blokady rachunku, organ nie ma możliwości przykładowo wyznaczenia stronie siedmiodniowego terminu do wypowiedzenia się

²² Z. Kmiecik, *Procesowe gwarancje ochrony interesu podatnika*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2000, nr 1, s. 17.

²³ Zbliżoną tezę sformułowano w wyroku WSA w Warszawie z dnia 26 lutego 2019 r., III SA/Wa 409/19, LEX nr 2689904.

co do zebranego materiału dowodowego czy też umożliwienia jej skorzystania z innych uprawnień procesowych (np. przeprowadzenia na wniosek strony dowodu z opinii biegłego), to z całokształtu zasad postępowania podatkowego wynika, że nie powinno się ograniczać prawa strony do czynnego udziału w tym postępowaniu w sytuacji istnienia możliwości jej realizacji, dostosowanej do charakteru postępowania. W literaturze podnosi się słusznie, że w czasie obowiązywania 72-godzinnej blokady rachunków bankowych w celu ochrony prawa strony do obrony uzasadnione staje się wezwanie podmiotu kwalifikowanego, np. w formie telefonicznej lub z wykorzystaniem poczty elektronicznej, do niezwłocznego wypowiedzenia się w zakresie zebranych dowodów²⁴. Stanowisko to należy podzielić, ponieważ taka wypowiedź strony może przyczynić się także do wskazania nowych okoliczności mających istotne znaczenie dla ewentualnego rozstrzygnięcia co do przedłużenia blokady, co będzie służyć realizacji zasady prawdy obiektywnej. Należy dodać, że byłoby również niekonsekwentne wyposażenie organów podatkowych w narzędzia wspomagające szybkie ustalanie ryzyka naruszenia prawa i przeciwdziałania temu zjawisku, które opierają się na najnowszych rozwiązaniach technologii informatycznych, przy jednoczesnym zaniechaniu w kontaktach ze stroną elastycznego wykorzystywania powszechnych obecnie środków komunikacji.

5. Regulacje STIR a zasada proporcjonalności

Końcowo jako zbyt ogólnikowe należy uznać pobieżne odniesienie się w ostatnim fragmencie uzasadnienia wyroku do problemu proporcjonalności rozwiązań STIR. Sąd dokonał oceny celowości wprowadzenia tych uregulowań do porządku prawnego, wskazując, że służą one zapobieganiu powszechnemu wyłudzeniu podatku od towarów i usług na dużą

²⁴ Szerzej H. Filipczyk, K. Trybulec, *Blokada rachunków bankowych...*, s. 50. Zob. także rozważania na temat wynikającej z art. 47 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej z dnia 7 grudnia 2000 r. (Dz. Urz. UE C 83 z 30.03.2010) zasady „równości broni” w postępowaniu podatkowym w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej – wyrok TSUE z dnia 16 października 2019 r. w sprawie C-189/18, Glencore Agriculture Hungary Kft. przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, ECLI:EU:C:2019:861.

skale. Stan taki zagraża z kolei stabilności dochodów budżetowych. Dodatkowo sąd podniósł, że system STIR wzmocni bezpieczeństwo podatników, ponieważ będzie eliminować z obrotu gospodarczego podstawione firmy, oszukujące uczciwych przedsiębiorców. W ocenie sądu powyższe względy uzasadniają tak głęboką ingerencję w prawa jednostki, jaką jest blokada rachunku bankowego przedsiębiorcy.

Powyższą tezę skrytykowano w doktrynie jako niewykazaną przez sąd w świetle wynikających z art. 31 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.²⁵ wymogów, które konstytucyjna zasada proporcjonalności stawia wobec środka wkraczającego w prawa jednostki²⁶. Wynika z nich bowiem obowiązek zbadania przydatności stosowanego środka (sprawdzenie, czy nadaje się on do osiągnięcia celu), jego konieczności (zweryfikowanie, czy środek jest niezbędny do osiągnięcia celu) oraz przestrzegania zasady proporcjonalności *sensu stricto* (upewnienie się, że środek nie nakłada nadmiernych ciężarów do zakładanego celu)²⁷. Dopiero przeprowadzenie powyższego testu pozwala na ocenę, czy dana instytucja spełnia warunek proporcjonalności.

Podzielając powyższe stanowisko, trzeba również zwrócić uwagę na kolejny szerszy aspekt problematyki ochrony praw podatnika związany z kierunkami zmian legislacyjnych w sytuacji zwiększającej się skali wykorzystania technologii informatycznych przez administrację skarbową²⁸. Należy postulować, by wyposażenie organów podatkowych w nowoczesne narzędzia informatyczne, które w ich relacjach z podatnikami osłabiają pozycję tych ostatnich, wiązało się z jednoczesnym wprowadzaniem instytucji gwarantujących równowagę praw i obowiązków. Zasadne staje się także współcześnie zwiększanie uprawnień proceduralnych podatników, a nie ich ograniczanie, szczególnie jeżeli czynności podejmowane przez organy podatkowe opierają się w jakiejś części na wynikach działań

²⁵ Dz. U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.

²⁶ Zob. H. Filipczyk, K. Trybulec, *Blokada rachunków bankowych...*, s. 48.

²⁷ Szerzej: P. Selera, *Zasada proporcjonalności w orzecznictwie podatkowym Trybunału Konstytucyjnego*, Państwo i Prawo 2017, nr 4, s. 48-63. Zob. również wyroki TK: z dnia 26 kwietnia 1995 r., K 11/94, OTK ZU 1995, poz. 12, s. 128 oraz z dnia 9 lipca 2012 r., P 8/10, OTK ZU 2012, nr 7A, poz. 75.

²⁸ Zob. szerzej: P. Majka, *Ochrona praw podatnika w procesach gromadzenia oraz analizy informacji podatkowych – próba oceny kierunku zmian legislacyjnych*, w: *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka*, t. 1. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu, red. J. Głuchowski, Warszawa 2019, s. 273-282.

zautomatyzowanych algorytmów²⁹. Obecnie można dostrzec, że następuje proces przeciwny, o czym świadczy ograniczenie uprawnień procesowych podmiotu kwalifikowanego poprzez wspomniany wyżej brak możliwości zaskarżenia rozstrzygnięcia szefa KAS o zastosowaniu blokady. W świetle powyższych postulatów, nawet gdyby uznać scharakteryzowane tezy głosowanego wyroku dotyczące niestosowania regulacji rozdziału IV Ordynacji podatkowej za znajdujące oparcie w treści przepisów, to należałoby wówczas ocenić obowiązujące regulacje STIR jako niespełniające wymogu dostatecznej ochrony praw proceduralnych podmiotu, w stosunku do którego stosowana jest blokada rachunku³⁰.

Zakończenie

Reasumując, żadna z tez głosowanego wyroku nie zasługuje na aprobatę. Ocena ta jest uzasadniona błędnym uznaniem przez sąd postępowania prowadzonego przez szefa KAS w celu przedłużenia blokady rachunku jako wykluczającego zastosowanie przepisów zawartych w dziale IV Ordynacji podatkowej w zakresie prowadzonego postępowania dowodowego oraz czynnego udziału strony w postępowaniu. Sąd również błędnie ocenił postępowanie prowadzone przez szefa KAS o zastosowaniu blokady jako niezwiązane ze *stricte* postępowaniem dowodowym. Charakter blokady rachunku bankowego jako sankcji wymierzonej w związku z zaistniałym ryzykiem naruszenia prawa, a następnie przedłużanej z uwagi na uzasadnioną obawę niewykonania obowiązków ciążących na podatniku, wymaga bowiem, by zagwarantować uprawnienia procesowe strony

²⁹ Por. M. Papis-Almansa, *The Polish Clearing House System...*, s. 55. Zob. również uwagi na temat braku możliwości kontroli przez sąd administracyjny wyniku działania algorytmu STIR: M. Szubiakowski, *Problemy proceduralne blokady...*, s. 53-54.

³⁰ Por. także stanowisko wyrażone w doktrynie międzynarodowej, zgodnie z którym polskie regulacje STIR w zakresie, w jakim dotyczą wykrywania przestępczości w podatku od towarów i usług, należy oceniać w świetle ograniczeń ingerowania w sferę praw jednostki przewidzianych w Karcie praw podstawowych Unii Europejskiej oraz Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności sporządzonej w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r., Dz. U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284 z późn. zm. Autorka stwierdziła następnie, że istnieją uzasadnione wątpliwości, czy polskie regulacje spełniają wymogi wynikające z tych regulacji: M. Papis-Almansa, *The Polish Clearing House System...*, s. 50 i nn.

w stopniu odpowiadającym poziomowi ochrony jego praw w postępowaniu wymiarowym. W tym zakresie ochronę praw podatnika zapewniają w każdej z procedur podatkowych zasady prowadzenia postępowania podatkowego. Sąd, rozstrzygając sprawę, powinien w uzasadnieniu wyroku podkreślić znaczenie tych zasad i wskazać na ich rozumienie na gruncie specyficznych rozwiązań prawnych STIR. W świetle przyjętych przez sąd ograniczeń w odpowiednim stosowaniu do blokady rachunku regulacji postępowania podatkowego jako nieprzekonujące i częściowo nietrafne należy uznać także twierdzenia dotyczące istoty unormowań STIR oraz założenia wskazujące na spełnianie przez nie wymogu proporcjonalności. W tej części uzasadnienia wyroku należało bowiem zaniechać wyłącznie pobieżnej analizy zgodności regulacji blokady rachunku z konstytucyjną zasadą proporcjonalności i dokonać tej oceny kompleksowo, dodatkowo odwołując się do zakresu ochrony praw podatnika wynikającego z regulacji o charakterze międzynarodowym. Było to uzasadnione w szczególności tym, że głosowany wyrok jako pierwszy, który zapadł w odniesieniu do regulacji STIR, powinien zapoczątkować ważną, szerszą dyskusję nad pożądanym kształtem wprowadzanych instytucji prawnych związanych z wykorzystaniem najnowszych technologii. Tymczasem charakter prawny instytucji STIR, który wyłania się z tez głosowanego wyroku, potwierdza obawy wyrażane w dyskusjach, w tym także w gremiach naukowych, na etapie jej wprowadzania do porządku prawnego, dotyczące jej nadmiernej represyjności oraz braku ochrony praw podatników.

Konkludując, instytucja STIR i środki prawne związane z jej funkcjonowaniem postrzegane w sposób wyływający z uzasadnienia głosowanego wyroku jako wyjęte poza ochronę wynikającą z regulacji działu IV Ordynacji podatkowej w sposób istotny ingerują w prawa procesowe podatników, pogarszając ich sytuację prawną, co narusza równowagę w relacjach organ podatkowy – podatnik³¹. Takie ujęcie instytucji STIR nie zasługuje na aprobatę, a przyjęty przez sąd rezultat wykładni przepisów nie znajduje oparcia w ich treści.

³¹ Na temat ochrony praw podatnika zob. B. Brzeziński, *Koncepcja praw podatnika i ich ochrony jako przedmiot badań naukowych*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2005, nr 1, s. 9-10.

Bibliografia

Źródła

Akty prawne

- Karta praw podstawowych Unii Europejskiej z dnia 7 grudnia 2000 r., Dz. Urz. UE C 83 z 30.03.2010, s. 389-403.
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz. U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.
- Konwencja o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności sporządzona w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r., Dz. U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity: Dz. U. z 2020 r. poz. 1325 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jednolity: Dz. U. z 2020 r. poz. 106 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, tekst jednolity: Dz. U. z 2020 r. poz. 505 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców, tekst jednolity: Dz. U. z 2020 r. poz. 424 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 5 lipca 2018 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2018 r. poz. 1499.

Orzecznictwo

- Postanowienie WSA w Warszawie z dnia 21 października 2015 r., III SAB/Wa 71/15, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/4B3911358E> [dostęp: 26.11.2020 r.].
- Wyrok TK z dnia 26 kwietnia 1995 r., K 11/94, OTK ZU 1995, poz. 12, s. 128.
- Wyrok TK z dnia 9 lipca 2012 r., P 8/10, OTK ZU 2012, nr 7A, poz. 75.
- Wyrok TSUE z dnia 16 października 2019 r. w sprawie C-189/18, Glencore Agriculture Hungary Kft. przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, ECLI:EU:C:2019:861.
- Wyrok WSA w Krakowie z dnia 26 sierpnia 2015 r., I SA/Kr 1106/15, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/ADE649C277> [dostęp: 26.11.2020 r.].
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 20 września 2018 r., III SA/Wa 2057/18, LEX nr 2571218.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 4 stycznia 2019 r., III SA/Wa 2960/18, LEX nr 2631907.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 lutego 2019 r., III SA/Wa 409/19, LEX nr 2689904.

Literatura

- Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2016.
- Brzeziński B., *Koncepcja praw podatnika i ich ochrony jako przedmiot badań naukowych*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2005, nr 1.
- Brzeziński B., *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017.
- Dzwonkowski H., Zgierski Z., *Procedury podatkowe*, Warszawa 2006.
- Filipczyk H., Trybulec K., *Blokada rachunków bankowych. Glosa do wyroku WSA w Warszawie z 20.9.2018 r., III SA/Wa 2057/18*, *Monitor Podatkowy* 2019, nr 6.
- Hanusz A., *Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia podatkowego*, Kraków 2004.
- Kmieciak Z., *Procesowe gwarancje ochrony interesu podatnika*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2000, nr 1.
- Macudziński M., *System Teleinformatyczny Izby Rozliczeniowej – nowe narzędzie zwalczania wyłudzeń skarbowych*, *Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu* 2018, t. 6, nr 3.
- Majka P., *Ochrona praw podatnika w procesach gromadzenia oraz analizy informacji podatkowych – próba oceny kierunku zmian legislacyjnych*, w: *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka*, t. 1. *Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, red. J. Głuchowski, Warszawa 2019.
- Mastalski R., *Postępowanie podatkowe*, w: *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. 3. *Instytucje budżetowe*, cz. 2. *Dochody i wydatki budżetu*, red. M. Weralski, Wrocław 1985.
- Masternak M., *Postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa oraz inne procedury stosowane w sprawach podatkowych*, w: *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009.
- Masternak M., *Rodzaje postępowań w sprawach podatkowych*, w: *Księga pamiątkowa ku czci Docenta Eligiusza Drgasa. Studia z zakresu Ordynacji podatkowej*, red. Z. Chmiel, Toruń 1998.
- Mikuła P., *System Teleinformatyczny Izby Rozliczeniowej – najważniejsze aspekty nowej regulacji*, *Przegląd Podatkowy* 2018, nr 2.
- Mikuła P., *System Teleinformatyczny Izby Rozliczeniowej – wybrane szanse i ryzyka*, w: *Nowe narzędzia kontrolne, dokumentacyjne i informatyczne w prawie podatkowym. Poprawa efektywności systemu podatkowego*, red. B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, Warszawa 2018.
- Papis-Almansa M., *The Polish Clearing House System: A 'Stir'ring Example of the Use of New Technologies in Ensuring VAT Compliance in Poland and Selected Legal Challenges*, *European Community Tax Review* 2019, nr 1.
- Presnarowicz S., w: *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. C. Kosikowski, L. Etel, Warszawa 2006.

- Selera P., *Zasada proporcjonalności w orzecznictwie podatkowym Trybunału Konstytucyjnego*, Państwo i Prawo 2017, nr 4.
- Szubiakowski M., *Problemy proceduralne blokady rachunku bankowego w celu przeciwdziałania wyłudzeniom skarbowym*, Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego 2018, nr 3.

Streszczenie

Glosowany wyrok WSA w Warszawie z dnia 20 września 2018 r. (III SA/Wa 2057/18) jest pierwszym dotyczącym problematyki regulacji Systemu Teleinformatycznego Izby Rozliczeniowej, który zapadł w związku z przedłużeniem przez szefa KAS stosowania blokady rachunku bankowego podatnika. W wyroku tym zawarto kontrowersyjne tezy dotyczące wykluczenia w toku postępowań zarówno o zastosowanie blokady, jak i jej przedłużenia przepisów procesowych zawartych w dziale IV Ordynacji podatkowej w zakresie prowadzonego postępowania dowodowego oraz czynnego udziału strony. Autor opracowania nie zgadza się z powyższymi tezami i wykazuje, że charakter blokady rachunku bankowego jako sankcji stosowanej wobec podatników wymaga, by zagwarantować uprawnienia procesowe strony co najmniej w stopniu, w jakim przewidziane zostały w jurysdykcyjnym postępowaniu podatkowym. W szczególności w tym zakresie ochronę praw podatnika gwarantują zasady prowadzenia postępowania podatkowego.

Słowa kluczowe: System Teleinformatyczny Izby Rozliczeniowej, blokada rachunku bankowego przedsiębiorcy, szef Krajowej Administracji Skarbowej, działalność analityczna, prawa podatnika, ochrona prawa podatnika

PROCEDURAL PROBLEMS OF APPLYING THE REGULATION OF THE INFORMATION AND COMMUNICATION TECHNOLOGY SYSTEM OF THE CLEARING HOUSE – A GLOSS TO THE JUDGMENT OF THE PROVINCIAL ADMINISTRATIVE COURT IN WARSAW OF 20.09.2018 (III SA/WA 2057/18)

Summary

The analysed judgment concerns the problem of the regulation of the Information and Communication Technology System of the Clearing House that was made in connection with the extension of freezing the taxpayer's bank account. The judgment includes the exclusion to be applied in the course of proceedings of freezing the taxpayer's bank account in matter of the procedural provisions of the General Tax Act and in the scope of evidence proceedings. The judgment

also finds that in pending case the tax authority doesn't strictly conduct evidence proceedings. The Author does not agree with this thesis. The Author claims that freezing the bank account is a sanction and it requires that the taxpayer's procedural rights should be guaranteed on a high level. In particular the taxpayer's rights are protected in this case by the principles of conducting tax proceedings.

Key words: Information and Communication Technology System of the Clearing House, entrepreneur's bank account blockage, Head of National Tax Administration, analytical activity, taxpayer's rights, protection of taxpayer's rights

**ПРОИЗВОДСТВЕННЫЕ ПРОБЛЕМЫ В ПРИМЕНЕНИИ
РЕГУЛИРОВАНИЯ СИСТЕМЫ ИНФОРМАЦИОННО-
КОММУНИКАЦИОННЫХ ТЕХНОЛОГИЙ РАСЧЕТНОЙ
ПАЛАТЫ - КОММЕНТАРИЙ К РЕШЕНИЮ ВОЕВОДСКОГО
АДМИНИСТРАТИВНОГО СУДА В ВАРШАВЕ ОТ 20.09.2018
(III АДМИНИСТРАТИВНЫЙ СУД/ ВАРШАВА 2057/18)**

Резюме

Комментированное решение, вынесенное Воеводским Административным судом в Варшаве от 20/09/2018 (III Административный суд / Варшава 2057/18) является первым по вопросу регулирования Системы Информационно-коммуникационных технологий Расчетной Палаты, которое было вынесено в связи с продлением главой Национальной фискальной администрации блокировки банковского счета налогоплательщика. В решении содержатся противоречивые тезисы об исключении в ходе производства как применения блокировки, так и ее продления по смыслу процессуальных положений, содержащихся в разделе IV Налогового кодекса, в отношении сбора доказательств и активного участия стороны. Автор исследования не согласен с вышеуказанными тезисами и демонстрирует, что характер блокировки банковского счета в качестве санкции, применяемой к налогоплательщикам, требует, чтобы стороне были предоставлены процессуальные права, по крайней мере, в объеме, предусмотренном судебным налоговым производством. В частности, в этом отношении защита прав налогоплательщика гарантируется принципами ведения налогового производства.

Ключевые слова: Система Информационно-коммуникационных технологий Расчетной Палаты, блокировка банковского счета предпринимателя, глава Национальной фискальной администрации, аналитическая деятельность, права налогоплательщика, защита прав налогоплательщика