

Modyfikacja kształtu prawnego procedur kontrolnych. Czy zwiększanie efektywności działania administracji powinno się odbywać kosztem uprawnień podatnika?

Modification of the legal form of control procedures. Should increasing the efficiency of administration take place at the expense of taxpayer rights?

dr hab. Dariusz Strzelec, prof. UŁ

Adwokat, doradca podatkowy, Katedra Prawa Podatkowego Uniwersytetu Łódzkiego, ORCID: 0000-0002-0843-4167

Streszczenie

Niepokojące sygnały o skali szarej strefy w Polsce czy też wręcz funkcjonowaniu zorganizowanych grup przestępczych, których obiektem zainteresowania stały się oszustwa podatkowe, wymusiły kolejne działania polegające na tzw. uszczelnianiu systemu podatkowego. W ostatnim okresie mieliśmy do czynienia ze wzmożoną ingerencją ustawodawcy w obszary, w których nachodzą na siebie regulacje podatkowe z szeroko rozumianymi regulacjami karnymi (np. poprzez penalizowanie nowych czynów związanych z realizacją zobowiązań publicznoprawnych oraz wypełnianiem obowiązków instrumentalnych), ale również w dziedzinę materialnego prawa podatkowego. Po eksperymentowaniu na systemie podatkowym przychodzi czas na podjęcie prac nad regulacjami części ogólnej prawa podatkowego, w tym rozważenie, w jakim stopniu wprowadzone z dniem 1 marca 2017 r.¹ procedury kontrolne są efektywne. Pewną próbkę pomysłów ustawodawcy w tym zakresie poznaliśmy w czerwcu 2023 r. w związku z upublicznionym projektem zmiany przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa², który m.in. przewidywał likwidację kontroli podatkowej. Słowa kluczowe: kontrola podatkowa, kontrola celno-skarbowa, czynności sprawdzające.

Abstract

Alarming signals about the scale of the shadow economy in Poland, or even the functioning of organized criminal groups whose area of interest has become tax fraud, have forced further actions related to the so-called tightening of the tax system. Recently, we have seen an intensified interference of the legislator in areas where tax regulations overlap with broadly understood criminal regulations (e.g. by penalizing new acts related to the performance of public-law obligations and the fulfilment of instrumental obligations), but also others in the area of substantive tax law. After experimenting with the tax system, it is time to start working on the regulations of the general part of the tax law, including considering how effective the control procedures introduced on 1.3.2017 are. We got to know a sample of the legislator's ideas in this regard in June 2023, in connection with the published draft amendment to the provisions of the Tax Ordinance, which, m.in, provided for the elimination of tax audits.

Keywords: tax audit, customs and fiscal audit, verification activities.

1. WPROWADZENIE

Działaniami ustawodawcy zmierzającym do poprawy efektywności prawa podatkowego i ograniczenia skali nieprawidłowości w zakresie podatku od towarów i usług (w postaci solidarnej odpowiedzialności nabywcy w związku z nabywaniem tzw. towarów wrażliwych, podzielonej płatności, dodatkowej sankcji w VAT³, jednolitego pliku kontrolnego [dalej: JPK], Systemu Teleinformatycznego Izby Rozliczeniowej [dalej: STIR]) oraz ograniczenia optymalizacji w podatkach dochodowych (w tym m.in. klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, instytucja dodatkowego zobowiązania podatkowego, będącą

swoistą sankcją administracyjną za nadużywanie prawa) poświęcono już sporo miejsca w literaturze dotyczącej prawa podatkowego⁴. Działaniom tym towarzyszą zabiegi związane ze zmianą znaczenia represji karnej za przestępstwa podatkowe⁵ oraz kolejne zgłaszane przez Ministerstwo Sprawiedliwości pomysły zmian przepisów karnych skarbowych⁶.

W ostatnim okresie liczba proponowanych nowych rozwiązań prawnych w zakresie szeroko rozumianego uszczelniania systemu podatkowego – także instrumentami represji karnej – jest spora. Zazwyczaj z uwagi na charakterystyczną w ubiegłych latach niepewność co do ostatecznego ich kształ-

tu, jak również co do tego czy ostatecznie zostaną uchwalone, zazwyczaj nie ma sensu szerzej się do nich odnosić. Jeśli bowiem przyjrzymy się sposobowi stanowienia prawa w ostatnim czasie (w obszarze podatków, lecz także przepisów odnoszących się do represji karnej skarbowej), wydaje się, że instytucje prawne w kształcie pojawiającym się w projektach warto poddawać analizie dopiero po uchwaleniu regulacji i upłynięciu pewnego czasu ich obowiązywania, gdy uzyska się choć wstępne przekonanie, iż nie zostaną one kolejny raz – niedługo po uchwaleniu – naprawione.

Pewnie podobnie należałoby się odnieść do ujawnionego w czerwcu 2023 r. pomysłu likwidacji kontroli podatkowej oraz zmian w zakresie przedawnienia zobowiązań podatkowych⁷, gdyby nie fakt, że proponowane zmiany – choć kształtowane w imię poprawy relacji między podatnikami a organami podatkowymi – w praktyce mogłyby prowadzić do regresu w sytuacji podmiotów kontrolowanych jeszcze większego niż spowodowany wprowadzeniem tzw. twardej procedury kontrolnej od dnia 1 marca 2017 r., a jednocześnie – mimo że ministerstwo z projektu się wycofało – to jednak pojawiają się głosy o potrzebie powrotu do przewidzianych w nim rozwiązań.

Jedną z planowanych zmian w projekcie było zniesienie kompetencji naczelnika urzędu skarbowego do prowadzenia kontroli podatkowej na rzecz rozszerzenia jego uprawnień w ramach czynności sprawdzających. Warto podkreślić, że w projekcie była mowa o zniesieniu kompetencji naczelników do przeprowadzenia kontroli podatkowych. Tym samym oznaczałoby to, że w zakresie lokalnych podatków samorządowych (czyli głównie podatku od nieruchomości) to uprawnienie nadal przysługiwałoby samorządowym organom podatkowym. Ponadto uprawniony do prowadzenia kontroli podatkowej – w wyniku proponowanej zmiany – miałyby pozostać również Szef Krajowej Administracji Skarbowej, który mógłby korzystać z tej procedury na podstawie ustawy z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych⁸.

Jednocześnie intencją projektodawców było, aby zniesieniu prawa do przeprowadzania kontroli towarzyszyło rozszerzenie uprawnień do podejmowania czynności sprawdzających w kierunku ich wzmocnienia i usprawnienia. Tym samym w przypadku naczelników urzędów skarbowych główną procedurą pozwalającą na weryfikowanie przestrzegania przepisów prawa podatkowego miałyby się stać właśnie czynności sprawdzające. Jednocześnie organy administracji podatkowej, ale już jedynie naczelnicy urzędów celno-skarbowych, mogłyby korzystać z procedury przewidzianej w dziale V „Kontrola celno-skarbowa, nabycie sprawdzające, tymczasowe zajęcie ruchomości, audyt, czynności audytowe, urzędowe sprawdzenie oraz szczególne uprawnienia organów Krajowej Administracji Skarbowej oraz funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej” ustawy z dnia 16 listopada 2016 r., tj. kontroli celno-skarbowej.

2. PRZESUNIĘCIE PUNKTU CIĘŻKOŚCI W PROCEDURACH WERYFIKACYJNYCH NA CZYNNOŚCI SPRAWDZAJĄCE – INSTRUMENTY I POTENCJALNE KONSEKWENCJE

W omawianym projekcie propozycji dotyczących szerszego korzystania z czynności sprawdzających było kilka. W pierwszej kolejności sprowadzały się one do uzupełnienia

katalogu zadań, które miałyby realizować czynności sprawdzające (tj. art. 272 o.p.), o punkt wskazujący, że mają one na celu sprawdzenie wywiązywania się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego. Ponadto w ramach tej procedury przewidziano dla organów podatkowych uprawnienia dotychczas w niej nieprzewidziane, w tym możliwość przesłuchania świadków (projektowany art. 276a o.p.).

Jednocześnie w uzasadnieniu projektu można było przeczytać, że kiedy proponowano pewne zmiany, chciano zachować swego rodzaju status quo, albowiem: „Pozostaje nadal – jak w obecnym stanie prawnym – zamknięty katalog czynności sprawdzających, co stanowi gwarancję niepodejmowania przez administrację działań arbitralnych i wykraczających poza ścisły zakres obowiązków podatników”⁹. Tyle tylko, że tak sformułowana deklaracja może się jawić jako niezbyt precyzyjna w konfrontacji z innymi rozwiązaniami zaproponowanymi w projekcie. De facto bowiem poprzez zmianę art. 280 o.p., zawierającego odpowiednie odesłanie do przepisów działu IV „Postępowanie podatkowe”, uprawnienia te uległyby daleko idącemu rozszerzeniu – z jednej strony nie tylko względem podatników, ale również innych podmiotów, na których spoczywają określone obowiązki publicznoprawne, z drugiej zaś – poprzez możliwość podejmowania czynności, które w tej procedurze nie mogły być wykonywane (np. możliwość badania ksiąg podatkowych, przesłuchanie podmiotu sprawdzanego).

Z uwagi na brak wprowadzenia innych regulacji zabezpieczających elementarne bezpieczeństwo prawne podmiotów sprawdzanych takie rozszerzenie wykorzystania czynności sprawdzających może budzić uzasadnione wątpliwości i to przynajmniej z kilku powodów. Po pierwsze, w dalszym ciągu czas trwania tych czynności względem podatnika nie byłby w żaden sposób reglamentowany, albowiem w projektowanej wersji nowego brzmienia art. 280 o.p. nie znaleźlibyśmy żadnego odesłania do odpowiedniego stosowania przepisów rozdziału 4 „Załatwienie sprawy”, w którym zostały sprecyzowane terminy dla organu na wykonanie czynności proceduralnych. Po drugie, jak dotychczas podjęcie czynności sprawdzających zaczynałoby się „raptem”, albowiem nie założono żadnego zinstytucjonalizowanego sposobu ich wszczęcia, a jednocześnie po ich przeprowadzeniu nie przewidziano obowiązku sporządzenia żadnego dokumentu, z którego można by się dowiedzieć, jakie ustalenia zostały poczynione w toku czynności sprawdzających. Powyższe rozwiązanie z perspektywy strony nie daje żadnej pewności co do tego, jakie możliwe konsekwencje z podjęcia tych czynności wynikają. To wszystko, przy jednoczesnym ugruntowanym w orzecznictwie stanowisku, że przeprowadzenie czynności sprawdzających nie stwarza swoistego *res iudicata* dla podatnika, powoduje, że może on być poddawany wielokrotnie tym procedurom, a jego pewność co do prawidłowości rozliczeń podatkowych nadal będzie niepełna. Taką pewność uzyskiwałby dopiero z chwilą przedawnienia zobowiązania podatkowego.

3. CZY KONTROLA CELNO-SKARBOWA TO OPTIMALNA PROCEDURA DO KONTROLI WSZYSTKICH PODATNIKÓW?

Po wejściu w życie ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. mieliśmy do czynienia przez te ostatnie 6 lat z dualizmem organów prowadzących kontrolę (naczelnicy urzędów skar-

bowych i naczelnicy urzędów celno-skarbowych), a także zróżnicowaniem zasad podejmowania i prowadzenia czynności kontrolnych, w zależności od tego, który organ kontrolę przeprowadzi. W uzasadnieniu przywołanej ustawy wskazano, że kontrola celno-skarbowa w założeniu ma być tzw. procedurą twardą, która będzie miała zastosowanie jedynie w przypadku czynów zabronionych o wysokim ciężarze gatunkowym (np. zorganizowane grupy przestępcze, karuzele wawotowskie), w pozostałych przypadkach będzie natomiast prowadzona, tak jak dotychczas, kontrola podatkowa na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej¹⁰. W zakresie kontroli celno-skarbowej dotyczącej przestrzegania przepisów prawa podatkowego, mimo odesłania do odpowiedniego stosowania większości uregulowań Ordynacji podatkowej, dostrzeżemy sporo istotnych odmienności względem kontroli podatkowej prowadzonej przez naczelników urzędów skarbowych.

Jest to bardzo istotne, albowiem w myśl wskazanego na wstępie projektu, po 6 latach obowiązywania tych regulacji, pojawił się kolejny pomysł wywracający do góry nogami przyjęty w wyniku reformy Krajowej Administracji Skarbowej model procedur pozwalających na weryfikację, czy podatnicy prawidłowo wywiązują się ze swoich obowiązków. Warto zatem w tym miejscu poruszyć kwestię, w jaki sposób rezygnacja z instytucji kontroli podatkowej w obszarze podatków stanowiących dochody budżetu państwa i wykorzystywanie w tym zakresie procedury kontroli celno-skarbowej mogłyby wpłynąć na sytuację podmiotów kontrolowanych.

Bez wdawania się w drobiazgowość ustaleń dotyczące przebiegu samej kontroli celno-skarbowej, gdyż nie taki jest cel niniejszego opracowania¹¹, warto w tym miejscu wspomnieć o pewnych odmiennościach, szczególnie w sferze sytuacji procesowej podmiotów, względem których może ona być prowadzona. Przykładowo w toku kontroli celno-skarbowej ustawodawca w dość specyficzny sposób podszedł do procedury badania ksiąg. Wynika to z faktu, że zgodnie z art. 94 ust. 1 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. w toku tej kontroli nie stosuje się art. 193 § 6-8 o.p., który przewiduje procedurę podważania szczególnej mocy dowodowej ksiąg i daje podatnikowi prawo do złożenia w tym zakresie zastrzeżeń. W toku kontroli celno-skarbowej, stosownie do art. 81 ust. 1 pkt 6 w związku z ust. 2 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r., z badania dokumentów i ewidencji sporządza się protokół, a kontrolowany – inaczej niż w podobnej procedurze przewidzianej w Ordynacji podatkowej – nie ma możliwości wniesienia w tym zakresie zastrzeżeń. Ustalenia dotyczące badania ksiąg mogą być także zawarte w wyniku kontroli bez obowiązku sporządzenia odrębnego protokołu badania ksiąg¹². Automatycznie rodzi to pytanie: jakie znaczenie ma zatem taki protokół badania ksiąg i czy brak tego protokołu, w którym podważana jest szczególna moc dowodowa ksiąg, stanowi naruszenie gwarancji proceduralnych, mogące być podstawą do uchylecia decyzji?

W niektórych orzeczeniach – choć wydawanych na gruncie przepisów Ordynacji podatkowej – można było spotkać pogląd, że taki protokół jest jedyną dopuszczalną formą dyskwalifikacji ksiąg podatkowych jako szczególnego dowodu¹³, a niezetelności i wadliwości ksiąg nie można stwierdzić dopiero w samej decyzji, gdy nie ma protokołu i takie działanie jest spóźnione¹⁴. Wynika to z faktu, że gwarancyjny dla podatnika charakter ma również wprowadzenie trybu wzru-

szczenia domniemania związanego ze szczególną mocą dowodową ksiąg, albowiem organy nie mogą dokonywać ustaleń sprzecznych z treścią ksiąg podatkowych, o ile nie stwierdzą ich wadliwości lub nierzetelności¹⁵.

Niezależnie od odmienności w zakresie samych regulacji prawnych stosowanych w toku procedur kontrolnych – wpływ na postawioną wyżej tezę ma również to, w jaki sposób przepisy normujące jej przebieg są stosowane przez organy podatkowe. Doświadczenia tych kilku lat, gdy chodzi o czynności podejmowane przez naczelników urzędów celno-skarbowych, także pozwalają na sformułowanie kilku wniosków. Jak pokazuje praktyka stosowania tych regulacji, protokół badania ksiąg – jeżeli już – sporządzany jest dopiero w toku postępowania podatkowego, w które przekształca się kontrola celno-skarbowa. Pewne ustalenia, w których kwestionuje się szczególną moc dowodową ksiąg, będą natomiast zawarte w wyniku kontroli, tyle tylko, że podatnik nie ma zinstytucjonalizowanej formy prawnej, aby z nimi polemizować. Oznacza to, że sama procedura pozwalająca wzruszyć domniemania wynikające z ksiąg, która ma gwarancyjny dla strony charakter i w której ramach strona ma prawo wnieść zastrzeżenia, może zostać przeprowadzona dopiero w ramach postępowania podatkowego, w które przekształca się kontrola celno-skarbowa z uwagi na brak złożenia korekty w następstwie doręczonego wyniku kontroli. Czyli nastąpi to dopiero na etapie, gdy podatnik nie będzie mógł podjąć działań obliczonych na ograniczenie odpowiedzialności karnej skarbowej ze względu na art. 16a k.k.s.

Ponadto właściwie pierwszym momentem, w którym strona ma zagwarantowane prawo do zajęcia stanowiska w sprawie, jest możliwość wypowiedzenia się w sprawie materiału dowodowego na podstawie art. 200 o.p. przed wydaniem decyzji, czyli dopiero w ramach postępowania podatkowego, w które przekształca się kontrola celno-skarbowa. Jednocześnie przy tej okazji kolejny problem stwarza właśnie wykorzystanie instytucji przewidzianej w art. 200 o.p. dla właściwego wyjaśnienia sprawy, w związku ze zgłoszeniem przez stronę zastrzeżeń co do podjętych w toku postępowania czynności, ewentualnie ich zupełności. Nierzadko bowiem organy koncentrują się jedynie na wypełnieniu dyspozycji przepisu, tj. doręczeniu stronie zawiadomienia o prawie do zapoznania się z materiałem dowodowym zgromadzonym w sprawie, nie przywiązują natomiast takiej wagi do starannego ustosunkowania się do zgłaszanych przez stronę zastrzeżeń. Ta bowiem może się wypowiedzieć zarówno co do stanu prawnego, tj. sposobu interpretacji przepisów prawa podatkowego, jak i co do zupełności postępowania dowodowego oraz dokonanej przez organ oceny dowodów, ewentualnie może wskazać fakty, które jej zdaniem wymagałyby dodatkowego wyjaśnienia, jak również co do nieprawidłowości dotyczących podejmowanych czynności dowodowych. Zdarza się, że reakcją na zgłaszane przez stronę zastrzeżenia i uwagi odnośnie do zgromadzonego materiału dowodowego jest lapidarna wzmianka, że nic one do sprawy nie wnoszą, przeprowadzenie dowodów wnioskowanych przez stronę jest natomiast zbyteczne.

Na marginesie należy jeszcze podkreślić, że przepisy nie określają terminu, w jakim organ powinien wydać decyzję po zapoznaniu się strony z materiałem dowodowym¹⁶. Niemniej jednak, jeśli wydaje ją natychmiast po upływie terminu na wypowiedzenie się, to nie daje stronie szansy na pisemne

zaprezentowanie stanowiska w sprawie. Tym samym realizacja celu, któremu służy ta instytucja, staje się fikcją, choć w orzecznictwie wskazywano, że fakt wydania decyzji przez organ dzień po dniu, w którym upływał termin na wypowiedzenie się i w którym strona złożyła pismo, nie może być uznany za naruszenie art. 200 § 1 o.p., albowiem przepis ten nie określa terminu, w jakim powinna zostać wydana decyzja po zapoznaniu się ze stanowiskiem strony co do zebranego materiału dowodowego¹⁷.

Najistotniejsze zmiany w zasadach prowadzenia kontroli celno-skarbowej w zakresie prawa podatkowego są związane ze sposobem jej zakończenia oraz uprawnieniami, które przysługują kontrolowanemu. Kontrola podatkowa kończy się w dniu doręczenia kontrolowanemu protokołu kontroli, w którym dokumentuje się jej przebieg, podjęte czynności dowodowe oraz dokonane ustalenia (art. 291 § 4 o.p.), a jego szczegółowe elementy zostały wyliczone w przepisach. Kontrolowany, który nie zgadza się z ustaleniami protokołu kontroli, ma prawo do ich zakwestionowania poprzez złożenie zastrzeżeń lub wyjaśnień wraz ze wskazaniem stosownych wniosków dowodowych w terminie 14 dni od dnia jego doręczenia (art. 291 § 1 o.p.). W zastrzeżeniach można:

- 1) kwestionować ustalenia faktyczne zawarte w protokole, które mogą być błędne lub niekompletne, ewentualnie zostały podjęte na podstawie czynności przeprowadzonych z naruszeniem przepisów postępowania;
- 2) wskazywać czynności, których podjęcia zaniechano, a które – z uwagi na cele kontroli – powinny być przeprowadzone¹⁸.

Kontrolowany może również prezentować swoje stanowisko co do meritum sprawy, w zakresie interpretacji przepisów prawa podatkowego, jeżeli to jest osią sporu z administracją. Po doręczeniu protokołu kontroli może się okazać, że kontrolowany uzna zasadność opisanych w protokole nieprawidłowości i dokona korekty deklaracji. Takie prawo przysługuje mu w związku z art. 81b § 1 pkt 2 lit. a o.p. Tym samym, jeżeli zgadza się z ustaleniami protokołu, składa korektę deklaracji. Z tego uprawnienia można skorzystać do czasu wszczęcia postępowania podatkowego.

Z kolei kontrola celno-skarbowa prowadzona w zakresie przestrzegania przepisów prawa podatkowego kończy się z chwilą doręczenia kontrolowanemu wyniku kontroli¹⁹ (art. 82 ust. 1 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r.), zawierającego m.in. informację o stwierdzonych nieprawidłowościach lub ich braku. Jeżeli organ wskazał nieprawidłowości, kontrolowanemu – inaczej niż w toku kontroli podatkowej prowadzonej przez naczelnika urzędu skarbowego – nie przyznano prawa do złożenia zastrzeżeń, lecz pozostawiono decyzję, czy skorzysta z prawa do skorygowania deklaracji w zakresie objętym kontrolą, czy będzie dochodził swoich racji, ale już w ramach innej procedury, a mianowicie postępowania podatkowego. W takim przypadku naczelnik urzędu celno-skarbowego, który sporządził wynik kontroli, jest właściwy do przeprowadzenia postępowania i wydania decyzji w sprawie.

Przy tej okazji warto zaznaczyć, że wobec złożonej przez podatnika korekty w następstwie doręczenia wyniku kontroli możliwe jest jedno z dwóch potencjalnych rozstrzygnięć organu kontroli. Mianowicie jeśli organ uznaje złożoną korektę, tzn. eliminuje ona stwierdzone w wyniku kontroli nieprawidłowości, doręcza kontrolowanemu zawiadomienie o uwzględnieniu korekty deklaracji (art. 83 ust. 2 ustawy z dnia 16 listopada

2016 r.). W przypadku stwierdzenia nieprawidłowości w toku kontroli, jeżeli kontrolowany nie złożył korekty deklaracji albo organ nie uwzględnił złożonej korekty deklaracji lub też organ uwzględnił złożoną korektę deklaracji i istnieją przesłanki ustalenia dodatkowego zobowiązania w podatku od towarów i usług lub istnieją przesłanki określenia kwoty podatku do zapłaty na podstawie art. 108 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług²⁰, kontrola ulega przekształceniu w postępowanie podatkowe (art. 83 ust. 1 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r.). Jeżeli zatem organ nie uznaje złożonej korekty, ponieważ przykładowo uwzględnia ona jedynie część ustalonych w wyniku kontroli nieprawidłowości, wydaje i doręcza stronie postanowienie o przekształceniu kontroli w postępowanie podatkowe. Tym samym oznacza to, że jedynie składając korektę, która uwzględnia wszystkie nieprawidłowości opisane w wyniku kontroli, kontrolowany unika przekształcenia kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe.

4. PODSUMOWANIE

Zaproponowane zmiany w zakresie modyfikacji procedur kontrolnych, choć w założeniu mające m.in. za cel „uproszczenie procedur podatkowych, zwiększenie efektywności działania organów podatkowych, poprawę relacji między podatnikami i organami podatkowymi oraz doprecyzowanie przepisów, których stosowanie budzi wątpliwości”²¹, w rzeczywistości mogłyby mieć bardzo istotne konsekwencje i to niestety negatywne dla podatników. Brak stosownych gwarancji procesowych przysługujących podmiotom kontrolowanym w ramach czynności sprawdzających oznaczałby istotny regres uprawnień podmiotów kontrolowanych, a jednocześnie czyniłby ich sytuację mało przewidywalną.

Podobnie należy ocenić mogące nastąpić w praktyce rozszerzenie wykorzystania procedury kontroli celno-skarbowej, zważywszy na odmienności, szczególnie w zakresie sytuacji procesowej podmiotów, względem których może ona być prowadzona. Dotyczą one regulacji proceduralnych i bezpośrednio wpływają na przebieg sporu z administracją skarbową oraz jego rezultat fiskalny, a do tego pośrednio oddziałują na sytuację podmiotu w obszarze odpowiedzialności karnej skarbowej, zwłaszcza gdy chodzi o podjęcie decyzji co do złożenia korekty, co ma określone konsekwencje w zakresie odpowiedzialności karnej skarbowej.

Wydaje się, że nie będzie zbyt daleko idącym uproszczeniem stwierdzenie, iż cała nowa prowadzona przez naczelnika urzędu celno-skarbowego procedura (składająca się najpierw z kontroli celno-skarbowej, a później postępowania, w które przekształci się ta pierwsza) jest skonstruowana w sposób dający szersze uprawnienia administracji skarbowej, pozwalający jednocześnie – przy kierowaniu się niewłaściwymi założeniami przy ich stosowaniu – marginalizować podmiot, o którego sytuacji prawnopodatkowej naczelnik urzędu celno-skarbowego będzie rozstrzygał²². Z jednej strony – same regulacje procesowe mające zastosowanie najpierw do kontroli celno-skarbowej, a później do postępowania podatkowego, w które ta się przekształci, istotnie modyfikują przebieg tej procedury względem analogicznej prowadzonej przez naczelnika urzędu skarbowego; z drugiej zaś – niezależnie od samego kształtu regulacji, na powyższe zaprezentowane stwierdzenie wpływa także sposób stosowania tych regulacji.

Pewnym punktem zwrotnym, istotnym dla podatnika z perspektywy jego sytuacji prawno-procesowej, w tym z perspektywy poniesienia odpowiedzialności karnej, jest zakończenie procedury kontrolnej. Rzecz w tym względzie wygląda odmiennie w zależności od tego, jaka procedura kontrolna (kontrola podatkowa czy kontrola celno-skarbowa) względem podatnika została przeprowadzona. Ograniczenia w prawie do dokonywania częściowej korekty deklaracji oraz brak unormowanej prawnie procedury związanej z wcześniejszym uzgodnieniem stanowiska z organem podatkowym co do zakresu występujących nieprawidłowości i ich skwantyfikowanego rozmiaru w istotny sposób oddziałują na dylematy podatników, z jakimi musieliby się mierzyć na tym etapie procedury kontroli celno-skarbowej.

Przypisy

- ¹ Zob. ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej, Dz.U. poz. 1948; ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 615 ze zm., dalej: ustawa z dnia 16 listopada 2016 r.
- ² Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 2383, dalej: „Ordynacja podatkowa” lub „o.p.”.
- ³ VAT – ang. *value added tax* (podatek od wartości dodanej).
- ⁴ Zob. *Nowe narzędzia kontrolne, dokumentacyjne i informatyczne w prawie podatkowym. Poprawa efektywności systemu podatkowego*, red. B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, Warszawa 2018.
- ⁵ W tym zakresie należy odnotować zmiany dokonane z dniem 1 stycznia 2022 r., kiedy weszły w życie zmiany w przepisach ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 654 ze zm., dalej: „Kodeks karny skarbowy” lub „k.k.s.”). Zob. art. 11 ustawy z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 2105 ze zm.
- ⁶ Projekt z dnia 9 marca 2022 r. ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw, <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12357450>, dostęp: 12.10.2022. Kolejny projekt ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw został przez Ministerstwo Sprawiedliwości opublikowany w dniu 17 maja 2022 r. Przewiduje on m.in. stworzenie nowego katalogu niefinansowych organów postępowania mandatowego w Kodeksie karnym skarbowym, jak również przyznanie nowym organom postępowania mandatowego uprawnień do prowadzenia postępowań mandatowych w sprawach o wybrane wykroczenia skarbowe (<https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12359803/katalog/12879992>, dostęp: 12.10.2022).
- ⁷ Projekt z dnia 13 czerwca 2023 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, <https://www.gov.pl/attachment/e516b6cb-4c26-41b4-be40-ad9519e61433>, dostęp: 14.12.2023, dalej: projekt.
- ⁸ Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 948.
- ⁹ Uzasadnienie projektu z dnia 13 czerwca 2023 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, <https://www.gov.pl/attachment/9b460a01-c38e-418d-90da-87287176011e>, s. 92, dostęp: 14.12.2023.
- ¹⁰ Uzasadnienie poselskiego projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, druk sejmowy nr 826 (VIII kad.), <https://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/1D3E5786527F7070C1258025005B78E5/%24File/826-uzas.docx>, s. 49, dostęp: 14.12.2023.
- ¹¹ Zob. szerzej: D. Strzelec, M. Łoboda, *Kontrola przestrzegania przepisów prawa podatkowego*, Warszawa 2017.
- ¹² W toku kontroli celno-skarbowej art. 94 ust. 1 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. odsyła do stosowania art. 290 § 5 o.p., co oznacza, że w wyniku kontroli mogą być zawarte również ustalenia dotyczące badania ksiąg w zakresie przewidzianym w art. 193 o.p. W tym przypadku nie sporządza się odrębnego protokołu badania ksiąg, o którym mowa w art. 193 § 6 o.p.
- ¹³ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej: WSA) w Łodzi z dnia 20 czerwca 2008 r., I SA/Łd 493/08, LEX nr 479859.
- ¹⁴ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 11 września 2009 r., III SA/Wa 582/09, LEX nr 642459.
- ¹⁵ Zob. wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 listopada 2006 r., III SA/Wa 3078/06, LEX nr 206591.
- ¹⁶ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA) z dnia 11 stycznia 2001 r., I SA/Łd 2490/98, LEX nr 47165.
- ¹⁷ Wyrok NSA z dnia 27 września 2007 r., II FSK 1030/06, LEX nr 389404.
- ¹⁸ Wyrok NSA z dnia 21 września 2012 r., II FSK 453/11, LEX nr 1244348.
- ¹⁹ Są jednak wyjątki, kiedy nie sporządza się wyniku kontroli – zob. art. 82 ust. 5 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r.
- ²⁰ Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1570 ze zm.
- ²¹ Uzasadnienie projektu z dnia 13 czerwca 2023 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, dok. cyt., s. 2.
- ²² D. Strzelec, *Kontrola i postępowanie prowadzone przez naczelnika urzędu celno-skarbowego a gwarancje procesowe podatnika, w: Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, red. A. Frączak, Warszawa 2021, s. 375-392.

Bibliografia

Literatura

Nowe narzędzia kontrolne, dokumentacyjne i informatyczne w prawie podatkowym. Poprawa efektywności systemu podatkowego, red. B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, Warszawa 2018.

Strzelec D., *Kontrola i postępowanie prowadzone przez naczelnika urzędu celno-skarbowego a gwarancje procesowe podatnika, w: Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, red. A. Frączak, Warszawa 2021.

Strzelec D., Łoboda M., *Kontrola przestrzegania przepisów prawa podatkowego*, Warszawa 2017.

Akty prawne

Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 654 ze zm.

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1570 ze zm.

Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 615 ze zm.

Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej, Dz.U. poz. 1948.

Ustawa z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzygnięciu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 948.

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

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 2383.

Orzecznictwo

Wyrok NSA z dnia 11 stycznia 2001 r., I SA/Łd 2490/98, LEX nr 47165.

Wyrok NSA z dnia 21 września 2012 r., II FSK 453/11, LEX nr 1244348.

Wyrok NSA z dnia 27 września 2007 r., II FSK 1030/06, LEX nr 389404.

Wyrok WSA w Łodzi z 20 czerwca 2008 r., I SA/Łd 493/08, LEX nr 479859.

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 11 września 2009 r., III SA/Wa 582/09, LEX nr 642459.

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 listopada 2006 r., III SA/Wa 3078/06, LEX nr 206591.

Inne źródła

Projekt z dnia 9 marca 2022 r. ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw, <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12357450>, dostęp: 12.10.2022.

Projekt z dnia 13 czerwca 2023 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, <https://www.gov.pl/attachment/e516b6cb-4c26-41b4-be40-ad9519e61433>, dostęp: 14.12.2023.

Projekt z dnia 17 maja 2022 r. ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw, <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12359803/katalog/12879992>, dostęp: 12.10.2022.

Uzasadnienie poselskiego projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, druk sejmowy nr 826 (VIII kad.), <https://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/1D3E5786527F7070C1258025005B78E5/%24File/826-uzas.docx>, dostęp: 14.12.2023.

Uzasadnienie projektu z dnia 13 czerwca 2023 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, <https://www.gov.pl/attachment/9b460a01-c38e-418d-90da-87287176011e>, dostęp: 14.12.2023.