

Czy należy likwidować kontrolę podatkową?¹

Why (not to) eliminate tax controls/audits?

Prof. dr hab. Witold Modzelewski

Katedra Prawa Finansowego, Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego, ORCID: 0000-0002-6449-9897

Streszczenie

Oficjalna zapowiedź likwidacji kontroli podatkowych wykonywanych na podstawie przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa² budzi zasadnicze zastrzeżenia. Kontrole te mogą bowiem mieć decydujące znaczenie dla istotnego zwiększenia efektywności fiskalnej systemu podatkowego. Ich najważniejszym celem jest i powinno być zachęcenie podatników i płatników do dobrowolnych korekt i składania zaległych deklaracji podatkowych oraz zapłacenia wynikających stąd zaległości podatkowych wraz z odsetkami. Działań tych nie mogą zastąpić postępowania podatkowe, zwłaszcza że obiektywnie nie da się zwiększyć ich liczby. W artykule zaproponowano istotne zmiany w stanie prawnym dotyczące statusu kontroli podatkowej, podniesienia roli protokołu kontroli podatkowej oraz rozszerzenia uprawnień podmiotu kontrolowanego, który dobrowolnie skoryguje lub złoży zaległe deklaracje podatkowe. Przedstawiono również ważniejsze tezy judykatury sądowo-administracyjnej odnoszącej się do protokołu kontroli podatkowej.

Słowa kluczowe: kontrola podatkowa, korekta deklaracji podatkowej, niekaralność karnoskarbowa wskutek deklaracji podatkowej, protokół kontroli podatkowej, czynności sprawdzające.

Abstract

The officially announced intention to eliminate tax controls or audits carried out under the General Tax Regulations Act raises principled objections since such controls/audits may be of paramount importance for essential increase of the Polish tax system's fiscal efficiency. The primary goal behind such controls/audits ought to be to encourage taxpayers to voluntarily correct (amend) their tax returns, submit overdue tax returns and pay the related tax arrears (plus interest thereon accrued). Tax proceedings cannot possibly replace such actions, let alone the impossibility of increasing their number. The article suggests certain essential alterations to the legal environment in respect of the status of tax controls/audits, highlighted role of tax inspection report, and extension of powers of the controlled/audited entity which is to voluntarily correct its tax returns (if so needed) or submit its overdue returns. Major arguments of the administrative judicature related to tax inspection report are moreover quoted.

Keywords: tax control(s)/tax audit(s), tax return correction (amendment), clean fiscal criminal record related to tax returns, tax inspection report, audit activities.

1. W połowie 2023 r. pojawiły się oficjalne projekty nowelizacji części ogólnej prawa podatkowego, które przewidywały likwidację kontroli podatkowej wykonywanej przez naczelników urzędów skarbowych. Jedyнным organem, który miałby wykonywać wyodrębnioną w sensie prawnym i funkcjonalnym kontrolę przestrzegania prawa podatkowego³, miałby być wyłącznie naczelnicy urzędów celno-skarbowych (kontrola celno-skarbowa). Projekt ten został pod wpływem krytyki wycofany, co wcale nie musi oznaczać, że został on odłożony *ad acta*. W związku z tym, że tego rodzaju pomysły pojawiały się w oficjalnych dokumentach Ministerstwa Finansów, należy podjąć dyskusję nad tym problemem.

Jeszcze w latach 90. zeszłego wieku wypracowano w toku prac nad projektem Ordynacji podatkowej⁴ ogólną koncepcję szeroko rozumianej kontroli podatkowej wykonywanej przez organy podatkowe pierwszej instancji, która odwoływała się do następujących założeń:

- 1) procedura tej kontroli musi mieć wyodrębniony charakter i nie jest częścią ogólnego postępowania podatkowego w rozumieniu Ordynacji podatkowej;
- 2) organ kontroli po wszczęciu tej procedury ma prawo do bezpośredniego wglądu do wszelkich dokumentów kontrolowanego będącego podmiotem prawa podatkowego (a zwłaszcza podatnikiem i płatnikiem), które są związane z wykonywaniem przez niego obowiązków i uprawnień prawnopodatkowych, w tym do żądania ich udostępniania oraz dokonywania inspekcji w lokalach i nieruchomościach podatnika (z wyjątkiem lokali mieszkalnych), lecz bez prawa do ich przeszukania w sposób władczy;
- 3) podmiot kontrolowany nie jest traktowany w tym postępowaniu jako „podejrzany”, czyli ktoś, kto prawdopodobnie naruszył prawo podatkowe, a wszczęcie kontroli nie musi być związane z powzięciem informacji o potencjalnym naruszeniu prawa podatkowego;

- 4) w toku kontroli mogą być dokonywane przez kontrolowanego wszelkie rutynowe czynności związane z rozliczeniami podatkowymi, z wyjątkiem korekt deklaracji podatkowych za okresy kontrolowane;
- 5) ustalenia faktyczne będące efektem kontroli są formułowane w postaci oficjalnego dokumentu urzędowego – protokołu (wyniku) kontroli, który ma charakter dowodowy w innych postępowaniach jurysdykcyjnych (zwłaszcza w postępowaniu podatkowym) i nie wynikają z niego jakiegokolwiek nakazy lub zakazy (nie jest decyzją albo postanowieniem kończącym postępowanie podatkowe); dokument ten jest wydawany kontrolowanemu;
- 6) kontrolowany może się odnieść formalnie do tego dokumentu, szczególnie do ustaleń zawartych w protokole, o którym mowa w pkt 5;
- 7) po zakończeniu kontroli podmioty kontrolowane, a zwłaszcza podatnicy i płatnicy, mają zagwarantowane prawo do korekty rozliczeń, w tym zmiany deklaracji podatkowych za okresy kontrolowane;
- 8) skuteczna korekta deklaracji, o której mowa w pkt 7, oraz zapłata zaległości podatkowej wraz z odsetkami rodzą *ex lege* skutek niekaralności karnoskarbowej sprawców przestępstw i wykroczeń skarbowych, które bezpośrednio lub pośrednio ujawniała skorygowana deklaracja.

W całym minionym trzydziestolecu nie zrewidowano w sposób istotny powyższej koncepcji – mimo likwidacji kontroli skarbowej oraz wprowadzenia w jej miejsce kontroli celnoskarbowej⁵. Pokontrolne korekty deklaracji podatkowych stały się istotnym źródłem dochodów budżetowych, ponieważ podmioty kontrolowane w szerokim zakresie korzystały z tej możliwości i z reguły wywiązywały się z ciężących z tego tytułu zobowiązań bez zastosowania bezpośrednich środków egzekucyjnych⁶. Niestety nastąpił również trwały spadek liczby zarówno kontroli podatkowych, jak i kontroli celnoskarbowych. W latach 2014-2022 liczba kontroli podatkowych zmniejszyła się o ponad połowę, a w latach 2017-2022 liczba kontroli celnoskarbowych zmniejszyła się o prawie jedną trzecią, co obrazuje tabela 1⁷.

Tabela 1. Liczba kontroli podatkowych i celnoskarbowych w latach 2014-2022

Rok	Liczba kontroli podatkowych	Liczba kontroli celnoskarbowych	Łącznie
2022	18 100	4 033	22 133
2021	15 781	2 966	18 747
2020	15 304	2 351	17 655
2019	20 374	2 621	22 995
2018	23 036	3 066	26 102
2017	27 226	4 271	31 497
2016	23 233	–	–
2015	29 975	–	–
2014	49 434	–	–

Źródło: dane Ministerstwa Finansów.

2. Najistotniejszym dokumentem kończącym kontrolę podatkową jest oczywiście protokół, który sporządzany jest również w przypadku kontroli badania ksiąg⁸, a w przypadku kontroli celnoskarbowej – pod nazwą „wynik”. Jego status

prawny ma podstawowe znaczenie dla potencjalnych skutków fiskalnych kontroli podatkowych. Kwestia ta (zwłaszcza jeśli chodzi o protokół kontroli⁹) była przedmiotem zainteresowania judykatury sądowej. Niżej zostały przedstawione wybrane tezy na ten temat.

Protokół kontroli podatkowej nie jest aktywnym źródłem praw i obowiązków kontrolowanego, nie jest aktem o charakterze władczym i rozstrzygającym o uprawnieniach lub obowiązkach¹⁰. Zdaniem NSA jest tak dlatego, że protokół kontroli sporządzony na podstawie art. 290 o.p. nie mieści się w pojęciu aktów lub czynności z zakresu administracji publicznej w rozumieniu art. 3 § 2 pkt 4 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi¹¹. Ów protokół nie jest decyzją administracyjną, lecz stanowi jeden z dokumentów, który jest brany pod uwagę przy wydawaniu decyzji i podlega swobodnej ocenie dowodowej przez organ podatkowy w postępowaniu podatkowym¹². Nie ma zatem charakteru definitywnego i opisany w nim stan faktyczny i ustalenia mogą ulegać zmianie.

Zgodnie z wyrokiem NSA z dnia 29 września 2017 r. „zadaniem protokołu kontroli jest utrwalenie danych dotyczących działalności kontrolowanego w celu ich dalszego wykorzystania w postępowaniu kontrolnym zakończonym wynikiem kontroli lub postępowaniu wymiarowym zakończonym decyzją. Ustalenia protokołu kontroli stanowią dowód w postępowaniu podatkowym, jednakże zarówno wiążąca ocena faktów, jak i wykładnia oraz subsumcja przepisów prawa podatkowego do ustalonego stanu faktycznego odbywają się dopiero w decyzji kończącej postępowanie w sprawie. Podatnik ma prawo na każdym etapie postępowania kwestionować tak ustalenia faktyczne, jak i ocenę prawną zawartą w protokole, gdyż wyrażona w nim ocena nie ma bezwzględnie wiążącego charakteru na ewentualnym dalszym etapie postępowania podatkowego (wymiarowego)”¹³.

Treść protokołu kontroli podatkowej, a w szczególności ujawnione w nim nieprawidłowości, nie determinuje zakresu prowadzonego postępowania podatkowego, które może być wszczęte po zakończeniu kontroli. Kontrolowany może jednak uznać, że protokół stanowi gwarancję, że w trakcie postępowania podatkowego okoliczności w nim przedstawione będą podstawą ustaleń w sprawie, jeżeli w toku postępowania podatkowego przeprowadzonego po zakończeniu uprzedniej kontroli podatkowej organ nie dokonał żadnych czynności dowodowych¹⁴.

Judykatura zgodnie podkreśla znaczenie dokumentacyjnej i dowodowej protokołu. Protokół z kontroli podatkowej stanowi przede wszystkim akt administracyjny¹⁵, jak i dowód w postępowaniu podatkowym wszczętym na podstawie art. 165 § 1 i 2 o.p.¹⁶ Należy jednak podkreślić, że: „Protokół kontroli podatkowej stanowi jedynie jeden z dowodów weryfikowanych w toku ewentualnego postępowania podatkowego. Określona w nim wartość może ulec zmianie w toku postępowania”¹⁷.

Protokołu kontroli podatkowej nie można utożsamiać z protokołem z czynności postępowania, co sprawia, że nie jest on np. objęty wymogiem podpisania go przez kontrolującego¹⁸. Z protokołu powinno wynikać jedynie m.in. kto, kiedy, gdzie oraz jakich czynności dokonał, jak również kto i w jakim charakterze był przy nich obecny¹⁹.

Na podstawie dorobku judykatury w zakresie protokołu kontroli podatkowej należy zatem stwierdzić, że protokół ten:

- 1) stanowi dokument urzędowy podsumowujący kontrolę;
- 2) jest aktem administracyjnym, nie mieści się jednak w pojęciu aktów lub czynności z zakresu administracji publicznej w rozumieniu przepisów o postępowaniu przed sądami administracyjnymi;
- 3) nie jest źródłem uprawnień bądź obowiązków wynikających z przepisów prawa;
- 4) może stanowić dowód w postępowaniu podatkowym i podlega swobodnej ocenie dowodów, a organ nie ma obowiązku odrębnie informować strony o jego włączeniu do postępowania podatkowego odrębnym postanowieniem;
- 5) jest dowodem przeprowadzenia kontroli i dokonanych w jej toku spostrzeżeń w zakresie stanu faktycznego.

Protokół kontroli jest jednocześnie gwarancją dla strony, że w trakcie postępowania podatkowego okoliczności w nim przedstawione będą podstawą ustaleń faktycznych w sprawie. Stanowi także dokument, który podmiot kontrolowany ma prawo na każdym etapie postępowania kwestionować w kontekście zawartych w nim ustaleń faktycznych i prawnych, gdyż wyrażona w nim ocena nie ma bezwzględnie wiążącego charakteru na ewentualnym dalszym etapie postępowania podatkowego.

Protokół z badania ksiąg podatkowych jest natomiast uregulowany w art. 193 § 6-8 oraz art. 290 § 5 o.p.; dotyczy przede wszystkim ksiąg podatkowych jako dowodu w postępowaniu podatkowym. Zgodnie z art. 193 § 6, jeżeli organ podatkowy stwierdzi, że księgi podatkowe są prowadzone nierzetelnie lub w sposób wadliwy, to w protokole z badania tych ksiąg określa, za jaki okres i w jakiej części nie uznaje ksiąg za dowód tego, co wynika z zawartych w nich zapisów. Odpis protokołu z badania ksiąg podatkowych organ podatkowy doręcza stronie, która może wnieść zastrzeżenia do zawartych w nim ustaleń, przedstawiając jednocześnie dowody, które umożliwią organowi podatkowemu prawidłowe określenie podstawy opodatkowania.

Co najważniejsze, badanie ksiąg podatkowych może być przeprowadzane w ramach kontroli podatkowej, po której zakończeniu również sporządzany jest protokół z kontroli. Zgodnie z art. 290 § 5 o.p. w tym protokole mogą być zawarte również ustalenia dotyczące badania ksiąg, a wówczas protokół z badania ksiąg nie sporządza się.

Do przepisów tych odniósł się NSA m.in. w orzeczeniu z dnia 14 kwietnia 2014 r., w którym wskazał, że: „Rzetelność ksiąg może więc wynikać z protokołu kontroli, nie ma w takiej sytuacji potrzeby sporządzania odrębnego protokołu badania ksiąg dla nieuznania tych ksiąg za dowód. Protokół kontroli sporządzony przez organ kontroli podatkowej w tej sprawie był więc wystarczającą podstawą do nieuznania ksiąg skarżącej za dowód w rozumieniu art. 193 § 1 Ordynacji podatkowej”²⁰.

Ponadto w judykaturze podkreśla się, że protokół z badania ksiąg podatkowych, podobnie jak mogący go zastąpić protokół z kontroli podatkowej, jest aktem administracyjnym, którego kwestionowanie powinno się odbywać w sposób wskazany w art. 193 § 6-8 o.p., tj. w drodze wniesienia zastrzeżeń²¹. Zaznacza się również, że protokół z badania ksiąg

podatkowych sporządzony na potrzeby danego podatku i zawarte w nim ustalenia nie mogą być wykorzystywane na potrzeby innych podatków²².

3. Istnieją obiektywne, prawdopodobnie już przekroczone bariery wydolności organów podatkowych dotyczące liczby prowadzonych postępowań podatkowych, która już prawdopodobnie nie wzrośnie. To właśnie kontrole podatkowe, w tym obejmujące badanie ksiąg podatkowych, obiektywnie mogą się stać najefektywniejszą fiskalnie aktywnością organów podatkowych, głównie dzięki zwiększeniu liczby korekt deklaracji składanych po zakończeniu kontroli, a to może również w sposób istotny i trwały zwiększać bezpieczeństwo prawne podmiotów prawa podatkowego, zwłaszcza chronić je przed wrogą interpretacją przepisów prawnomaterialnych zastosowaną w postępowaniach podatkowych wszczynanych w stosunku do okresów objętych kontrolą.

Miejsce kontroli podatkowej w systemie działań organów podatkowych można przedstawić w następujący sposób:

- 1) najszerzej stosowanym i najmniej „inwazyjnym” środkiem skłaniającym podmioty prawa podatkowego, szczególnie podatników i płatników, do ujawnienia zaległości podatkowych przez złożenie korekty deklaracji podatkowych (zaległych deklaracji) są i powinny pozostać czynności sprawdzające²³; organy podatkowe wykonują ponad 2 mln tych czynności, a ich liczba obiektywnie może być zwiększona, choć czynności te nie zobowiązują podatników i płatników do jakichkolwiek działań, a zwłaszcza w zakresie deklaracji podatkowych;
- 2) w przypadku gdy czynności sprawdzające nie dają efektu, a przede wszystkim gdy podmiot prawa podatkowego nie składa korekt lub zaległych deklaracji, należy wszcząć kontrolę podatkową, która ma w głównej mierze skłonić kontrolowanego do złożenia korekt deklaracji (zaległych deklaracji) i dobrowolnej zapłaty zaległości podatkowych bez potrzeby przeprowadzenia postępowania podatkowego i zastosowania egzekucji administracyjnej; tu tkwią największe rezerwy wzrostu dochodów budżetowych;
- 3) w przypadku gdy kontrolowany nie złoży korekty deklaracji (zaległych deklaracji) po zakończeniu kontroli oraz nie złoży przekonujących zastrzeżeń co do braku zasadności tych działań, powinno być wszczynane postępowanie podatkowe, przy czym należy rozważyć wprowadzenie nieistniejącej dziś **możliwości dobrowolnej zapłaty całości zaległości podatkowych wynikających z protokołu kontroli wraz z podwyższonymi odsetkami za zwłokę do czasu zakończenia postępowania podatkowego w pierwszej instancji**. Ta wpłata skutkowałaby również niekaralnością karnoskarbową, podobnie jak dziś korekta deklaracji.

W celu zwiększenia efektywności fiskalnej prawa podatkowego, a tym samym zwiększenia dochodów budżetowych, najważniejszym celem strategicznym działalności organów podatkowych pierwszej instancji powinno być **maksymalne zwiększenie liczby dobrowolnych korekt deklaracji podatkowych ujawniających zaległości podatkowe oraz liczby równie dobrowolnie składanych zaległych deklaracji**. Ograniczy to skalę prowadzonych postępowań podatkowych, które są długotrwałe, czasochłonne, kosztowne i z reguły nieefektywne fiskalnie. Aby osiągnąć ten cel, należy

wprowadzić następujące zmiany w prawie podatkowym i karnoskarbowym:

- 1) pokontrolne złożenie również **zaległych deklaracji** oraz zapłata wynikających z nich zaległości podatkowych wraz z podwyższonymi odsetkami przez podatników i płatników powinna rodzić *ex lege* skutek niekaralności karnoskarbowej sprawców ujawnionych w protokole (bezpośrednio i pośrednio) czynów zabronionych – podobnie jak złożenie korekty deklaracji;
- 2) należy **podwyższyć status prawny protokołu kończącego kontrolę podatkową**. W sposób formalny powinien on przedstawiać również objęte tym postępowaniem działania lub czynności kontrolowanego, które nie miałyby cech bezprawności. Jeżeli kontrolowany podpisał protokół i nie wniósł w tym zakresie zastrzeżeń do jego treści, to **dokument ten powinien mieć szczególną moc dowodową w postępowaniach jurysdykcyjnych**, a zwłaszcza w postępowaniach podatkowych. Wydanie przez organ podatkowy decyzji stojącej w sprzeczności z treścią tego protokołu powinno rodzić określone prawa ochronne, podobne do tych, które przysługują w przypadku zastosowania się do urzędowej interpretacji przepisów prawa podatkowego, jeżeli strona postępowania powołała się na dobrodziejstwo istnienia tego dokumentu;
- 3) przedstawiony przez organ kontrolny w protokole kontroli **pogląd prawny co do treści normy prawnej** z zakresu materialnego prawa podatkowego powinien wiązać ten organ w postępowaniach dotyczących kontrolowanego okresu;
- 4) podmiot kontrolowany powinien mieć możliwość dobrowolnej zapłaty zaległości podatkowej wynikającej z protokołu kontroli w toku postępowania podatkowego, które wszczęto po zakończeniu kontroli, wraz z podwyższonymi odsetkami za zwłokę aż do zakończenia tego postępowania (np. trzeciego dnia po dniu doręczenia wezwania stronie do zapoznania się ze zgromadzonym materiałem dowodowym). **Zapłata tych kwot powinna rodzić skutek niekaralności karnoskarbowej** sprawców ujawnionych bezpośrednio lub pośrednio w tym protokole przestępstw i wykroczeń karnoskarbowych.

Reasumując: status kontroli podatkowej wykonywanej przez organy podatkowe pierwszej instancji powinien być udoskonalany w celu zwiększenia efektywności fiskalnej prawa podatkowego oraz ochrony praw podmiotów prawa podatkowego. W żadnym razie kontrola podatkowa nie powinna być likwidowana, gdyż nie można jej zastąpić zwiększeniem liczby wszczynanych postępowań podatkowych.

Przypisy

- ¹ Niniejszy artykuł powstał we współpracy z Barbarą Błaszczak i Karoliną Karaś z Instytutu Studiów Podatkowych.
- ² Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 2383, dalej: „Ordynacja podatkowa” lub „o.p.”.
- ³ Podział kontroli na wyodrębnioną i niewyodrębnioną wprowadził w polskim piśmiennictwie prof. dr Leon Kurowski jeszcze w latach 70. zeszłego wieku, zob. m.in. L. Kurowski, H. Sochacka-Krysiak, *System kontroli finansowej*, Warszawa 1979.
- ⁴ Nad tym projektem pracował zespół powołany w Ministerstwie Finansów w latach 1993-1995.

- ⁵ Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 615 ze zm.
- ⁶ Według opublikowanych danych średnio około jedna trzecia kontroli podatkowych skutkowałą korektami deklaracji podatkowych oraz dobrowolnym uregulowaniem wykazanych w nich zaległości, choć brak jest danych co do wielkości dochodów budżetowych z tego tytułu.
- ⁷ Tabela opracowana przez K. Karaś na podstawie publicznych danych Ministerstwa Finansów.
- ⁸ Art. 193 o.p.
- ⁹ Protokół został uregulowany przede wszystkim w art. 290-291 o.p. Zgodnie z art. 290 przebieg kontroli kontrolujący dokumentuje w protokole. Protokół kontroli zawiera w szczególności:
 - 1) wskazanie kontrolowanego,
 - 2) wskazanie osób kontrolujących,
 - 3) określenie przedmiotu i zakresu kontroli,
 - 4) określenie miejsca i czasu przeprowadzenia kontroli,
 - 5) opis dokonanych ustaleń faktycznych,
 - 6) dokumentację dotyczącą przeprowadzonych dowodów,
 - 7) ocenę prawną sprawy będącej przedmiotem kontroli,
 - 8) pouczenie o prawie do złożenia zastrzeżeń lub wyjaśnień oraz prawie do złożenia korekty deklaracji,
 - 9) pouczenie o obowiązku zawiadomienia organu podatkowego przez kontrolowanego o każdej zmianie swojego adresu dokonanej w ciągu 6 miesięcy od dnia zakończenia kontroli podatkowej, jeżeli w toku kontroli podatkowej ujawniono nieprawidłowości, oraz skutkach niedopełnienia tego obowiązku.
 Dzień wręczenia protokołu kontroli stanowi ponadto bardzo istotną datę z perspektywy kontroli podatkowej, gdyż kontrola zostaje zakończona w dniu doręczenia tego protokołu (art. 290 § 4 o.p.).
 W protokole kontroli mogą być zawarte również ustalenia dotyczące badania ksiąg podatkowych w zakresie przewidzianym w art. 193 o.p. Wówczas nie sporządza się odrębnego protokołu badania ksiąg, o którym mowa w art. 193 § 6 o.p.
- ¹⁰ Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA) z dnia 27 lutego 2014 r., I FSK 60/14, LEX nr 1449712; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej: WSA) w Gliwicach z dnia 11 maja 2017 r., III SA/GI 74/17, LEX nr 2305290.
- ¹¹ Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1634 ze zm.
- ¹² Wyrok NSA z dnia 20 stycznia 2006 r., I FSK 518/05, LEX nr 187551.
- ¹³ Wyrok NSA z dnia 29 września 2017 r., II FSK 2321/15, LEX nr 2402229.
- ¹⁴ Wyroki NSA: z dnia 13 marca 2018 r., I FSK 47/18, LEX nr 2495541; z dnia 29 stycznia 2019 r., II FSK 2915/18, LEX nr 2628146; wyrok WSA w Olsztynie z dnia 14 lutego 2018 r., I SA/OI 909/17, LEX nr 2446970.
- ¹⁵ Postanowienie NSA z dnia 24 listopada 2016 r., I FSK 1360/16, LEX nr 2157892.
- ¹⁶ Wyrok NSA z dnia 15 października 2010 r., I FSK 1821/09, LEX nr 744443; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 13 listopada 2018 r., I SA/GI 580/18, LEX nr 2590019.
- ¹⁷ Wyrok NSA z dnia 26 listopada 2021 r., I FSK 1342/18, LEX nr 3284016.
- ¹⁸ Wyrok NSA z dnia 29 lipca 2008 r., II FSK 692/07, LEX nr 485157.
- ¹⁹ Wyrok NSA z dnia 1 czerwca 2015 r., I FSK 339/14, LEX nr 1772755.
- ²⁰ Wyrok NSA z dnia 14 kwietnia 2014 r., I FSK 682/13, LEX nr 1480701.
- ²¹ Wyrok NSA z dnia 23 września 2008 r., II FSK 878/07, LEX nr 492424.
- ²² Wyrok NSA z dnia 6 sierpnia 2019 r., II FSK 2944/17, LEX nr 2722921.
- ²³ Art. 273 o.p.

Bibliografia

Literatura

- Kontrola celno-skarbowa – podstawowe zagadnienia*, red. Witold Modzelewski, Warszawa 2020.
- Kotowski W., Kurzępa B., *Komentarz do kodeksu karnego skarbowego*, Warszawa 2000.
- Kurowski L., Sochacka-Krysiak H., *System kontroli finansowej*, Warszawa 1979.
- Modzelewski W., *Refleksje nad procesem stanowienia prawa podatkowego*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2022, nr 8.
- Modzelewski W., *Stan legislacji dotyczącej podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego z perspektywy minionej trzydziestolecia –*

próba oceny i wnioski na przyszłość, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2023, nr 8.

Modzelewski W., *Stanowienie, interpretacja i stosowanie prawa podatkowego – problemy sporne*, wyd. 2, Warszawa 2022.

Ordynacja podatkowa. Komentarz, t. 1, red. L. Etel, wydanie elektroniczne.

Prawne zasady prowadzenia ewidencji podatkowej, red. Witold Modzelewski, wyd. 2, Warszawa 2022.

System prawa finansowego. Tom III. Prawo daninowe, red. L. Etel, Warszawa 2010.

Szymanek P., *Ewolucja ustroju i kompetencji rządowych organów podatkowych, celnych i skarbowych*, Warszawa 2019.

Wępsień W., *Kontrola finansowa*, w: *System instytucji prawno-finansowych PRL*, red. M. Weralski, Wrocław 1982.

Akty prawne

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

Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1634 ze zm.

Orzecznictwo

Postanowienie NSA z dnia 24 listopada 2016 r., I FSK 1360/16, LEX nr 2157892.

Postanowienie NSA z dnia 27 lutego 2014 r., I FSK 60/14, LEX nr 1449712.

Wyrok NSA z dnia 1 czerwca 2015 r., I FSK 339/14, LEX nr 1772755.

Wyrok NSA z dnia 6 sierpnia 2019 r., II FSK 2944/17, LEX nr 2722921.

Wyrok NSA z dnia 13 marca 2018 r., I FSK 47/18, LEX nr 2495541.

Wyrok NSA z dnia 14 kwietnia 2014 r., I FSK 682/13, LEX nr 1480701.

Wyrok NSA z dnia 15 października 2010 r., I FSK 1821/09, LEX nr 744443.

Wyrok NSA z dnia 20 stycznia 2006 r., I FSK 518/05, LEX nr 187551.

Wyrok NSA z dnia 23 września 2008 r., II FSK 878/07, LEX nr 492424.

Wyrok NSA z dnia 26 listopada 2021 r., I FSK 1342/18, LEX nr 3284016.

Wyrok NSA z dnia 29 lipca 2008 r., II FSK 692/07, LEX nr 485157.

Wyrok NSA z dnia 29 stycznia 2019 r., II FSK 2915/18, LEX nr 2628146.

Wyrok NSA z dnia 29 września 2017 r., II FSK 2321/15, LEX nr 2402229.

Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 11 maja 2017 r., III SA/GI 74/17, LEX nr 2305290.

Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 13 listopada 2018 r., I SA/GI 580/18, LEX nr 2590019.

Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 14 lutego 2018 r., I SA/OI 909/17, LEX nr 2446970.