

MIROŚLAW BEDNARSKI  
Uczelnia Techniczno-Handlowa  
im. Heleny Chodkowskiej w Warszawie  
mjbkancelaria@vp.pl  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6843-4487>

KOMPLETNOŚĆ PRZESŁANEK WYKLUCZENIA WYKONAWCY  
Z UDZIAŁU W ZAMÓWIENIACH PUBLICZNYCH  
A PROWADZENIE WZGLĘDEM NIEGO POSTĘPOWAŃ  
I KONTROLI PODATKOWYCH

THE COMPLETENESS OF THE GROUNDS FOR EXCLUDING AN ECONOMIC OPERATOR  
FROM PARTICIPATION IN PUBLIC CONTRACTS AND THE CONDUCT OF FISCAL  
INVESTIGATIONS AND AUDITS AGAINST HIM

**Abstract.** The article focuses on the analysis of the existing prerequisites for the exclusion of contractors from participation in public procurement. In this context, author points out the incompleteness of the regulations of Polish law. The author also presents the possibility of introducing into Polish law the premise of examining the contractor's tax situation for the future, taking into account pending tax inspections and proceedings. The article proposes a new premise of exclusion, which takes into account the possibility of the contractor to submit a list of inspections and pending proceedings together with administrative acts issued in their course.

**Keywords:** public procurement; tax arrears; exclusion of contractor; tax audit; tax proceedings.

WSTĘP

Stosownie do danych opublikowanych w Sprawozdaniu Prezesa Urzędu Zamówień Publicznych z funkcjonowania systemu zamówień publicznych liczba zamówień publicznych, które udzielone zostały w roku 2022 z zastosowaniem przepisów ustawy Prawo zamówień publicznych, wyniosła 143 891.

W porównaniu z rokiem 2021 liczba ta wzrosła o 14 229 zamówień. Zgodnie z treścią Sprawozdania rynek zamówień publicznych, uwzględniając zarówno zamówienia udzielane na podstawie ustawy Prawo zamówień publicznych, jak i na podstawie wyłączeń z obowiązku stosowania tejże ustawy, wyniósł w roku 2022 niemal 700 miliardów złotych<sup>1</sup>. Niewątpliwie rynek zamówień publicznych rozwija się, pozwalając na realizowanie szeregu inwestycji z udziałem środków publicznych.

Porównawczo wskazać należy, że zgodnie z informacjami o charakterze statystycznym przekazanymi przez Ministra Finansów skuteczność podejmowanych przez organy podatkowe kontroli wynosi 93%, co oznacza, że niemal wszyscy kontrolowani podatnicy w badanych przez organy podatkowe okresach nieprawidłowo rozliczyli należności podatkowe. Jednocześnie wartość odnotowania pozostaje to, że najliczniejsza grupa zachowań zabronionych wśród podatków przypisywana jest podatkowi od towarów i usług. Ustalone w toku kontroli nieprawidłowości i przestępstwa związane z podatkiem od towarów i usług stanowią około 80% wszystkich nieprawidłowości ustalanych przez organy podatkowe w toku podejmowanych czynności<sup>2</sup>. Mając na względzie powyższe, należy już na wstępie niniejszego artykułu sformułować postulat, zgodnie z którym potencjalny wykonawca powinien być weryfikowany przez zamawiającego pod kątem realizowania względem niego czynności przez organy podatkowe, rozumianych jako prowadzenie względem niego postępowań podatkowych i czynności kontrolnych. Działanie to byłoby zasadne, w szczególności gdy w ramach prowadzonych przez organy podatkowe czynności wydane zostały akty administracyjne, na podstawie których możliwe jest oszacowanie prawdopodobieństwa wydania w przyszłości decyzji ostatecznej. Do takich aktów administracyjnych należą chociażby decyzja zabezpieczająca, wynik kontroli celno-skarbowej czy też protokół kontroli, które omówione zostaną w dalszej części artykułu. Weryfikacja tych okoliczności przez potencjalnego zamawiającego możliwa byłaby poprzez złożenie stosownego oświadczenia przez wykonawcę. Postulować należy również możliwość wydawania przez organy podatkowe szczegółowych zaświadczeń o czynnościach, które prowadzone są względem wykonawcy – podatnika, które to zaświadczenie wykonawca mógłby przedłożyć wraz z ofertą. Zaświadczenia te wydawane byłyby na wniosek podatnika. Możliwa jest bowiem sytuacja, w której organ podatkowy wyda decyzję zabezpiecza-

---

<sup>1</sup> *Sprawozdanie Prezesa Urzędu Zamówień Publicznych z funkcjonowania systemu zamówień publicznych w 2022 r.*, Warszawa 2023, s. 6.

<sup>2</sup> *Odpowiedź Ministra Finansów na interpelację nr 39910 z dnia 7 kwietnia 2023*, s. 2.

jącą bądź też nieostateczną decyzję określającą, ustalając w ten władczy sposób prawa i obowiązki zobowiązanego już po udzieleniu mu zamówienia publicznego. Wydanie takiej decyzji może mieć zaś znaczny wpływ na możliwość dalszej realizacji zadania powierzonego do wykonania w ramach zamówienia publicznego. Istotnym zagrożeniem pozostawałoby bowiem zakończenie realizacji zamówienia przez dotychczasowego wykonawcę ze względu na brak środków finansowych pozwalających na dalszą realizację zamówienia pod kątem operacyjnym. Przejrzysty zamawiający powinien mieć prawną możliwość zbadania prowadzonych względem przyszłego wykonawcy czynności przez organy podatkowe. Powinien móc też oceniać potencjalne ryzyko związane z prowadzeniem przez organy podatkowe tychże czynności. Postulowane zmiany nie wpływają na stosownie przepisów o tajemnicy skarbowej. W założeniu to nie organy podatkowe udostępniałyby zamawiającemu informacje na temat wykonawcy, ale sam wykonawca dobrowolnie składałby stosowne dokumenty, które wskazywałyby na prowadzenie względem niego określonych czynności przez organy podatkowe bądź brak prowadzenia takich czynności. Proponowane rozwiązanie nie budzi również wątpliwości pod kątem prawa przedsiębiorcy do prywatności. W obecnym stanie prawnym przedsiębiorca, chcąc wziąć udział w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego, musi wylegitymować się brakiem istnienia zaległości podatkowych – pod rygorem wykluczenia z udziału w postępowaniu. Stąd rozszerzenie zakresu przekazywanych informacji o dane dotyczące prowadzonych przez organy podatkowe czynności nie będzie stanowić znacznej uciążliwości dla przedsiębiorcy, a zapewni zamawiającemu lepszy wgląd w sytuację finansowo-prawną wykonawcy, umożliwiając bardziej świadomą ocenę tego podmiotu pod kątem możliwości zrealizowania przez niego w przyszłości udzielonego zamówienia.

Stąd stwierdzić należy, że obecnie istnieje ryzyko udzielenia zamówienia publicznego podmiotowi, którego zobowiązania podatkowe mogły zostać rozliczone w sposób nierzetelny. Wydatkowanie środków publicznych powinno pozostawać pod szczególną ochroną prawną tak, aby podmioty nierzetelnie rozliczające zobowiązania podatkowe nie mogły korzystać z możliwości ubiegania się o udzielenie zamówienia publicznego. W tym miejscu należy podkreślić, że w polskim prawie zamówień publicznych istnieją mechanizmy chroniące zamawiających przed wykonawcami, których rzetelność w zakresie rozliczeń podatkowych budzi poważne wątpliwości. Jednakże w ramach tych mechanizmów istnieją również braki regulacyjne, których występowanie umożliwia uczestniczenie w postępowaniach o udzielenie za-

mówień publicznych przez podmioty, których zobowiązania podatkowe uznane zostały za rozliczone w sposób nierzetelny, co stwierdzone zostało w ramach procedury podatkowej za pośrednictwem jednego z wydanych aktów administracyjnych o charakterze formalnym. Wskazane powyżej braki regulacyjne mają postać luki aksjologicznej rozumianej jako niezgodność subiektywnie określonego ideału prawnego z prawem obowiązującym. Luka aksjologiczna stanowi sformułowany postulat uregulowania w przyszłości określonych kwestii w ramach systemu prawnego<sup>3</sup>. W niniejszym artykule omówione zostaną przesłanki wyłączenia wykonawców z udziału w zamówieniach publicznych odnoszące się do bezpośrednio bądź pośrednio do kwestii podatkowych. Scharakteryzowane zostaną również poszczególne rozstrzygnięcia wydawane przez organy podatkowe, których treść mogłaby być wykorzystana przy weryfikacji wykonawców w toku zamówień publicznych w szczególności pod kątem ich zdolności finansowej do wykonania powierzonych zamówienia. Jako podsumowanie przedstawione zostaną postulaty *de lege ferenda* i *de lege lata* co do możliwości wykluczania przedsiębiorców z udziału w postępowaniach o udzielenie zamówienia publicznego ze względu na podejmowanie przez organy podatkowe czynności w postępowaniu podatkowym czy też kontrolnym, których skutkiem w przyszłości może być znaczne pogorszenie sytuacji finansowej podatnika. W ramach niniejszej pracy podstawową metodą badawczą będzie metoda analizy dogmatycznej.

#### SPOSOBY WYKLUCZANIA WYKONAWCÓW ZWIĄZANE Z WYKRYTYMI NIEPRAWIDŁOŚCIAMI W ZAKRESIE ROZLICZEŃ PODATKOWYCH

Na wstępie zaznaczyć należy, że przepis art. 108 ustawy Prawo zamówień publicznych<sup>4</sup> zawiera przesłanki obligatoryjnego wykluczenia wykonawcy z prowadzonego postępowania o udzielenie zamówienia publicznego. Natomiast przepis art. 109 p.z.p. reguluje fakultatywne przesłanki wykluczenia wykonawcy z postępowania. Wystąpienie przesłanki o charakterze obligatoryjnym pozostaje niezależne od woli zamawiającego<sup>5</sup>. Natomiast wystąpie-

<sup>3</sup> E. SKORCZYŃSKA, *Luka w prawie. Istota zjawiska oraz jego znaczenie dla prawa administracyjnego*, Warszawa: C.H. Beck 2017, s. 123 n.

<sup>4</sup> Ustawa z dnia 11 września 2019 r. – Prawo zamówień publicznych, t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1605 (dalej: p.z.p.).

<sup>5</sup> W. BERESZKO, *Obligatoryjne przesłanki wykluczenia [w:] Zamówienia publiczne*, red. P. Bielarczyk, W. Gonet, A. Wójtowicz-Dawid, LEX, Warszawa: Wolters Kluwer 2021.

nie przesłanki o charakterze fakultatywnym będzie miało miejsce w sytuacji, gdy zamawiający zdecyduje się na ich zastosowanie w konkretnym postępowaniu. Finalnie jednak efektem wystąpienia przesłanki wymienionej w art. 108 p.z.p. lub 109 p.z.p. (przy założeniu stosowania przesłanek fakultatywnych przez zamawiającego) jest wykluczenie wykonawcy dotkniętego wystąpieniem określonej przesłanki<sup>6</sup>. Ustawodawca zdecydował się na wyróżnienie w przepisie art. 108 ust. 1 pkt 3 p.z.p. i przepisie art. 109 ust. 1 pkt 1 p.z.p. przesłanek odnoszących się do płatności podatków i innych danin o charakterze publicznym. Ustawodawca w wymienionych przepisach nie określa, jakich podatków dotyczą przesłanki wykluczenia. Przyjąć jednak należy, że będą to każde świadczenia, które spełniają cechy określone w przepisie art. 6 ustawy Ordynacja podatkowa<sup>7</sup>. Uzupełnieniem tej definicji pozostaje przepis art. 3 pkt 3 o.p. wskazujący, że pod pojęciem podatku należy rozumieć również zaliczki na podatki, raty podatków, jeżeli przepisy prawa podatkowego przewidują płatność podatku w ratach oraz opłaty i niepodatkowe należności budżetowe. Przepis art. 3 pkt 3 o.p. koresponduje zaś z przepisem art. 108 ust. 1 pkt 3 p.z.p. wskazującym, które należności publicznonprawne bierze się pod uwagę, badając przesłankę obligatoryjnego wykluczenia wykonawców z postępowania o udzielenie zamówienia publicznego. Zastrzec więc należy, że pojęcie podatku powinno być w tym rozszerzone i rozumiane nie tylko w sposób określony w art. 6 o.p. Przy interpretacji tego pojęcia należy również uwzględnić zasady wynikające z prawa unijnego, które rozciągają omawiane przesłanki na zaległe do uiszczenia podatki w państwie, w którym ma swoją siedzibę albo miejsce zamieszkania wykonawca, bądź w którym to państwie ma siedzibę instytucja zamawiającego<sup>8</sup>. W prawie wspólnotowym w przepisie art. 57 ust. 2 Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/24/UE z dnia 26 lutego 2014 r. w sprawie zamówień publicznych, uchylającej dyrektywę 2004/18/WE<sup>9</sup> zawarto regulacje pozwalające na wykluczenie wykonawcy z udziału w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego. Przy czym zgodnie z przepisami Dyrektywy prawo

<sup>6</sup> M. STACHOWIAK, *Komentarz do art. 108*, [w:] W. DZIERŻANOWSKI, Ł. JAŻWIŃSKI, J. JERZYKOWSKI, M. KITTEL, M. STACHOWIAK, *Prawo zamówień publicznych. Komentarz*, LEX, Warszawa: Wolters Kluwer 2021, teza 1.

<sup>7</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 (dalej: o.p.).

<sup>8</sup> M. LUBISZEWSKI, *Zaległość podatkowa jako podstawa wykluczenia wykonawcy z postępowania o udzielenie zamówienia publicznego*, „Studia Prawnoustrojowe” (2021), nr 53, s. 353-354.

<sup>9</sup> Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/24/UE z dnia 26 lutego 2014 r. w sprawie zamówień publicznych, uchylająca dyrektywę 2004/18/WE, Dz. U. UE. L. z 2014 r. Nr 94, str. 65 (dalej: Dyrektywa).

unijne zezwala krajom członkowskim na wykluczenie wykonawcy z udziału w postępowaniu o udzielenie zamówienia, jeżeli instytucja zamawiająca może za pomocą dowolnie stosowanych środków wykazać, że ten wykonawca naruszył obowiązki dotyczące płatności podatków lub opłacenia składek na ubezpieczenie społeczne. Regulacja ta tworzy więc możliwość zdecydowanie bardziej rygorystycznego badania wykonawców pod kątem posiadania przez nich zaległości w podatkach. Przy czym już samo naruszenie obowiązków dotyczących płatności podatków mogłoby skutkować możliwością wykluczenia wykonawcy z postępowania.

Na tle prawa krajowego wskazać należy, że zaistnienie jakiegokolwiek z przesłanek określonych w art. 108 p.z.p. i art. 109 p.z.p. czyni wykonawcę niewiarygodnym. Wykonawca ten traktowany jest jako podmiot niegwarantujący należytego wywiązania się z zawartej w przyszłości umowy. Odnosząc to jednak do przesłanek o charakterze podatkowym, wystąpienie ich świadczy o nieprzestrzeganiu prawa podatkowego, co w konsekwencji może dowodzić istnienia problemów finansowych wykonawcy<sup>10</sup>.

Odnosząc się do przesłanki określonej w art. 108 ust. 1 pkt 3 p.z.p. – zaistnieje ona wtedy, gdy wydany zostanie prawomocny wyrok bądź decyzja przesądzająca o obowiązku zapłaty zaległości podatkowej. Jednocześnie okolicznością umożliwiającą uchronienie wykonawcy przed wystąpieniem tej przesłanki jest spłata tychże zobowiązań podatkowych bądź zawarcie stosownego porozumienia co do spłaty tych należności. Środkiem dowodowym, który może zastosować wykonawca, aby potwierdzić brak zobowiązań, jest przedłożenie zaświadczenia o niezaleganiu w podatkach. Zaświadczenie wydawane jest na żądanie osoby ubiegającej się o zaświadczenie. Treść zaświadczenia odpowiada zakresowi wniosku, który złożony został przez podatnika – wnioskodawcę. Regulacje dotyczące wydawania zaświadczeń znajdują się w szczególności w przepisie art. 306a oraz art. 306e o.p. Zgodnie z poglądami Krajowej Izby Odwoławczej, aby zaświadczenie mogło być uznane za potwierdzające brak zaległości w uiszczaniu podatków i opłat, nie może ono budzić wątpliwości co do jego zakresu przedmiotowego<sup>11</sup>. Przesłanka ta odnosi się więc do należności podatkowych, które zostały ustalone bądź określone w przeszłości. Tym sposobem zamawiający ma możliwość zbadania, jaka jest terażniejsza sytuacja podatkowa podatnika.

---

<sup>10</sup> M. CZERWIŃSKI, *Podział przesłanek wykluczenia na obligatoryjne i fakultatywne*, [w:] M. CZERWIŃSKI, *Grupa wykonawców w prawie zamówień publicznych*, LEX, Warszawa: Wolters Kluwer 2020.

<sup>11</sup> Wyrok KIO z dnia 22 listopada 2009 r., KIO/UZP 1432/09, LEX nr 533266.

Jeśli chodzi o przesłankę fakultatywną określoną w art. 109 ust. 1 pkt 1 p.z.p. – wystąpi ona w sytuacji, gdy wykonawca dopuścił się naruszenia obowiązków dotyczących płatności podatków. Przesłanka ta zaistnieje, gdy wykonawca posiadać będzie określone zaległości podatkowe<sup>12</sup>. Zaległość podatkowa powstaje wówczas, gdy podatek nie został zapłacony w terminie płatności. Sam fakt niezapłacenia podatku, bez względu na inne okoliczności, skutkuje powstaniem zaległości. Jak przyjmuje judykatura, zaległość podatkowa powstaje „automatycznie”, niezależnie od woli stron stosunku prawno-podatkowego. Na powstanie zaległości podatkowej nie ma wpływu wina podatnika bądź organu podatkowego<sup>13</sup>. Wyżej wskazana przesłanka fakultatywnego wykluczenia również odnosi się do terażniejszej sytuacji prawno-podatkowej wykonawcy.

Na koniec przeanalizować należy przesłanki wykluczenia określone w art. 108 ust. 1 pkt 1 lit. g) p.z.p. oraz art. 108 ust. 1 pkt 2 p.z.p. Pozostają one w korelacji z analizowanymi dotychczas przesłankami dotyczącymi wykluczenia ze względu na posiadane przez wykonawcę zaległości podatkowe. Dotyczą one bowiem prawomocnego skazania osoby fizycznej bądź urzędującego członka jego organu zarządzającego lub nadzorczego, współnika spółki w spółce jawnej lub partnerskiej albo komplementariusza w spółce komandytowej lub komandytowo-akcyjnej, albo prokurenta za przestępstwo skarbowe. Wystąpienie skazania za przestępstwo skarbowe jest bezpośrednim wynikiem wadliwości rozliczeń podatkowych, które stwierdzone zostały przez organy podatkowe w ramach wydanych decyzji. Samo prawo karne skarbowe stanowi odrębną od prawa podatkowego dziedzinę prawa karnego, która charakteryzuje się daleko idącą autonomią. W założeniu mamy do czynienia z następczym oddziaływaniem poprzez sankcję karną na pierwotne naruszenie przepisów podatkowych. Stąd prawo karne skarbowe ma charakter pomocniczy względem prawa podatkowego<sup>14</sup>. W praktyce, pomimo tego, że postępowanie karno-skarbowe toczyć może się niezależnie od postępowania podatkowego, obserwuje się tendencję do oczekiwania na rozstrzygnięcie postępowania podatkowego w celu podjęcia działań w postępowaniu karno-skarbowym. Stąd następuje rozciągnięcie w czasie prowadzonego postępowania karno-skarbowego, często ze względu na jego zawieszenie. Ostatecz-

<sup>12</sup> M. LUBISZEWSKI, *Zaległość podatkowa*, s. 357.

<sup>13</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 31 stycznia 2023 r., I FSK 2006/19, LEX nr 3514934.

<sup>14</sup> D. STRZELEC, *Miejsce i charakter przepisów prawa karnego skarbowego względem prawa podatkowego*, [w:] D. STRZELEC, *Postępowanie podatkowe a postępowanie karne skarbowe. Zasadnicze związki międzygałęziowe*, LEX, Warszawa: Wolters Kluwer 2023.

nie sankcja karna, a w konsekwencji możliwość zastosowania przesłanki wykluczenia z postępowania o udzielenie zamówienia publicznego aktualizuje się dopiero po wielu latach. W tym kontekście może dojść do sytuacji, w której podmiot gospodarczy może korzystać z dobrodziejstwa rynku zamówień publicznych ze względu na spłatę zaległości podatkowych, oczekując jednocześnie na rozstrzygnięcie w postępowaniu karno-skarbowym, które jeszcze nie zapadło.

Jak widać, ustawodawca nie zdecydował się na takie uregulowanie przesłanek wykluczenia o charakterze podatkowym, które pozwalałyby na eliminowanie z prowadzonych postępowań wykonawców, którzy w przyszłości, ze względu na prowadzone względem nich postępowania podatkowe i kontrole podatkowe mogą być zobowiązani do uiszczenia określonych zaległości podatkowych. W odniesieniu do przesłanki określonej w art. 108 ust. 1 pkt 3 p.z.p. piśmiennictwo podnosi, że przesłanka ta dotyczy jedynie sytuacji, w której na moment składania wniosków czy też ofert można przypisać wykonawcy zaległość podatkową i została ona stwierdzona prawomocnym wyrokiem sądu lub ostateczną decyzją administracyjną. Wystąpienie w przeszłości u wykonawcy zaległości podatkowej nie jest wystarczające do jego wykluczenia z postępowania<sup>15</sup>. Wskazany powyżej przepis dotyczy jedynie sytuacji, w której na moment składania wniosków czy też ofert można przypisać wykonawcy zaległość podatkową i została ona stwierdzona prawomocnym wyrokiem sądu lub ostateczną decyzją administracyjną. W tym względzie wystąpienie w przeszłości u wykonawcy zaległości podatkowej nie jest wystarczające do jego wykluczenia z postępowania, podobnie jak istnienie decyzji ostatecznej, określającej wysokość należności z tytułu podatku, jeśli na moment składania ofert rzeczona zaległość już nie istnieje<sup>16</sup>. Argumentację tę można również odnieść do przesłanki określonej w art. 109 ust. 1 pkt 1 p.z.p. Wolą ustawodawcy pozostawało więc, aby jedynie istniejące na moment składania ofert zaległości podatkowe mogły być przesłanką do wykluczenia wykonawcy z postępowania o udzielenie zamówienia publicznego.

W tym względzie postulować należałoby uzupełnienie przepisów ustawy Prawo zamówień publicznych poprzez rozszerzenie zakresu możliwości wykluczania wykonawców z udziału w postępowaniach o udzielenie zamówienia publicznego w przypadku gdy względem podatnika – wykonawcy toczy

---

<sup>15</sup> M. SIERADZKA, *Komentarz do art. 108*, [w:] *Prawo zamówień publicznych. Komentarz*, red. M. Sieradzka, Legalis, Warszawa: C. H. Beck 2022, teza 1 i nast.

<sup>16</sup> Wyrok Krajowej Izby Odwoławczej z dnia 16 grudnia 2016 r., KIO 2278/16, LEX nr 2192454.

się kontrola bądź postępowanie podatkowe, a z ich przebiegu wnioskować można, że rezultatem przeprowadzonych czynności będzie obowiązek zapłaty zobowiązania podatkowego, które pierwotnie zostało przez podatnika błędnie obliczone i wpłacone. Przepisy te miałyby charakter prewencyjny. Jeżeli bowiem realizowane są względem wykonawcy określone czynności, ze względu na prowadzone postępowanie podatkowe bądź kontrolę już w momencie dokonywania tych czynności istnieje możliwość przewidzenia prawdopodobieństwa i skali zobowiązań podatkowych, które będzie musiał uiścić podatnik – wykonawca w przypadku zakończenia czynności przez organy podatkowe. Predykcję w tym względzie oprócz można na wydawanych przez organy podatkowe aktach o charakterze formalnym bądź decyzjach, które wpływają na sytuację majątkową podatnika, ale w sposób tymczasowy, a nie definitywny. Rozstrzygnięcia te, które wydawane są przez organy podatkowe, omówione zostaną w następnej części artykułu.

#### ROZSTRZYGNĘCIA WYDAWANE PRZEZ ORGANY PODATKOWE MAJĄCE WPLYW NA POSTRZEGANIE RZETELNOŚCI PODATNIKA

Zgodnie z przepisami art. 21 § 1 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa<sup>17</sup> – zobowiązanie podatkowe w polskim prawie podatkowym może powstać bądź z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania bądź z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego zobowiązania. Przepis art. 21 § 1 pkt 2 o.p. przewiduje więc możliwość wydania decyzji ustalającej, której doręczenie skutkować będzie dopiero powstaniem zobowiązania podatkowego. Drugim rodzajem decyzji pozostaje decyzja określająca. Regulacje dotyczące decyzji określającej zawarte zostały w art. 21 § 3 o.p. wskazując, że jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi, że podatnik, mimo ciążącego na nim obowiązku, nie zapłacił w całości lub w części podatku, nie złożył deklaracji albo że wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji, albo powstałego zobowiązania nie wykazano, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego. Decyzję określającą wydaje się więc zasadniczo w sytuacji popełnienia przez podatnika błędu w ramach dokonywanego samowymiaru bądź niezrealizowania w ogóle obowiązków zwią-

---

<sup>17</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 (dalej: o.p.).

zanych z rozliczeniem zobowiązań podatkowych. Wymienione decyzje nie pozostają jednak jedynymi rozstrzygnięciami wydawanymi przez organy podatkowe zgodnie z krajowymi przepisami podatkowymi. Przepisy Ordynacji podatkowej oraz ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej<sup>18</sup> przewidują szereg innych rozstrzygnięć, których wydanie jest możliwe w związku z podejmowanymi czynnościami wykonywanymi w ramach postępowania podatkowego, kontroli podatkowej czy też kontroli celno-skarbowej. Okoliczność ta pozostaje istotna przy uwzględnieniu przepisów p.z.p., które przewidują skutek w postaci obligatoryjnego wykluczenia z postępowania o udzielenie zamówienia wyłącznie względem tego z wykonawców, który nie uiścił należnych podatków stwierdzonych ostateczną decyzją administracyjną lub prawomocnym wyrokiem sądu. Decyzję należy rozumieć jako podstawową formę załatwienia przez organ podatkowy sprawy indywidualnej z zakresu prawa podatkowego, która rozstrzyga sprawę co do istoty albo w inny sposób kończy postępowanie w danej instancji<sup>19</sup>. Decyzją w rozumieniu materialnym jest oparte na przepisach prawa administracyjnego władcze, oświadczenie woli organu administracji publicznej o charakterze jednostronnym, które określa sytuację prawną adresata decyzji w indywidualnej sprawie<sup>20</sup>. Rodzaje innych rozstrzygnięć wydawanych przez organy podatkowe w toku prowadzonych czynności opisane pozostaną poniżej. Jednocześnie warto spostrzec, że o ile rozstrzygnięcia te nie kształtują praw i obowiązków tak jak ostateczne decyzje ustalające i określające, to mają one wpływ na postrzeganie podatnika na zewnątrz jako podmiotu, który może nie pozostawać rzetelny w ramach prowadzonej działalności gospodarczej.

Ustawa o KAS również przewiduje możliwość wydawania rozstrzygnięć o charakterze administracyjnym. Rozstrzygnięciem takim, zgodnie z przepisami art. 82 ustawy o KAS wydawanym w ramach kontroli celno-skarbowej, pozostaje wynik kontroli<sup>21</sup>. Jest to akt administracyjny będący dokumentem urzędowym, który sporządzany jest przez organ w formie określonej w przepisach, stanowiąc dowód tego, co w nim urzędowo stwierdzono. Charakter wyniku kontroli oceniany jest pod kątem prejudykatu dostępnego dla organu

---

<sup>18</sup> Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 615 (dalej: ustawa o KAS).

<sup>19</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 października 2021 r., II FSK 598/19, LEX nr 3282613.

<sup>20</sup> J. LANG, M. WIERZBOWSKI, A. WIKTOROWSKA, (red.) J. SŁUŻEWSKI, *Polskie prawo administracyjne*, Warszawa: PWN 1995, s. 190.

<sup>21</sup> Zob. więcej A. MELEZINI, *Komentarz do art. 82*, [w:] *Krajowa Administracja Skarbowa. Komentarz*, red. K. Teszner, LEX, Warszawa 2018, teza 1 i nast.

podatkowego w toku postępowania podatkowego, które jest wynikiem przekształconej kontroli celno-skarbowej. Przy tym wskazać należy, że wynik kontroli nie ma mocy wiążącej dla organu podatkowego<sup>22</sup>. Orzecznictwo wskazuje, że wynik kontroli nie kształtuje względem podatnika ani jego praw, ani jego obowiązków. Nie jest on równoznaczny z decyzją<sup>23</sup>. Praktyka prowadzenia postępowań podatkowych pozwala jednak stwierdzić, że ustalenia dokonane przez organ w ramach kontroli celno-skarbowej bardzo często recypowane są na grunt postępowania podatkowego. Charakter formułowanego wyniku kontroli oraz prawo do uwzględnienia przez podatnika jego treści i złożenia w odpowiednim terminie korekty deklaracji, wraz z uiszczeniem zaległych zobowiązań podatkowych, pozwala więc sądzić, że akt ten nie ma charakteru indyferentnego względem sytuacji prawnej podatnika. To zaś powinno zostać uwzględnione przy badaniu możliwości uczestniczenia podmiotu w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego. Ordynacja podatkowa przewiduje zaś możliwość wydania protokołu kontroli w związku z prowadzoną kontrolą podatkową, rozważania co do protokołu kontroli pozostają analogiczne względem opisanego powyżej wyniku kontroli.

Następnie należy wskazać, że organy podatkowe mają możliwość wydania decyzji o zabezpieczeniu zobowiązania podatkowego. Decyzja taka może zostać wydana zarówno w toku postępowania podatkowego, jak również kontroli podatkowej czy kontroli celno-skarbowej. Zgodnie z art. 33 § 1 o.p. w ramach decyzji zabezpieczającej organ musi uprawdopodobnić, powołując się na określone okoliczności i dowody, że zaległość, której przybliżona wysokość wskazana została w decyzji, jest prawdopodobna, w związku z czym w przyszłości może zostać wydana decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego albo decyzja określająca wysokość zwrotu<sup>24</sup>. Judykatura przyjmuje, że dokonywanie oszustw podatkowych, nierzetelne prowadzenie ewidencji służących do sprawdzenia wykonywania obowiązków podatkowych czy też podejmowanie przez podatnika działań ukierunkowanych na łamanie prawa podatkowego uzasadnia wydanie decyzji zabezpieczających<sup>25</sup>.

---

<sup>22</sup> M. ŁOBODA, D. STRZELEC, *Zakończenie kontroli poprzez doręczenie wyniku kontroli*, [w:] M. ŁOBODA, D. STRZELEC, *Kontrola przestrzegania przepisów prawa podatkowego*, LEX, Warszawa: Wolters Kluwer 2021.

<sup>23</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 10 września 2019 r., I SA/Rz 410/19, LEX nr 2723701.

<sup>24</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 kwietnia 2021 r., I FSK 1900/19, 2021, Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych nr 6, poz. 96.

<sup>25</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 4 października 2023 r., I SA/Gl 1457/22, LEX nr 3620880.

Skutkiem wydania decyzji zabezpieczającej jest efektywne uniemożliwienie korzystania przez podatnika z posiadanego majątku. Majątek ten, najczęściej w postaci środków pieniężnych znajdujących się na rachunku bankowym, służy zazwyczaj do prowadzenia działalności gospodarczej. Zabezpieczenie realizowane jest zaś w takim zakresie, aby jego zastosowanie umożliwiło efektywne wykonanie zobowiązania podatkowego, które zgodnie z przepisem art. 33 § 2 pkt 1, 2 i 3 o.p. zostanie wskazane w decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego, decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego bądź decyzji określającej wysokość zwrotu podatku<sup>26</sup>. Pogląd ten w jednym z wyroków aprobuje Wojewódzki Sąd Administracyjny w Kielcach wskazując, że celem zabezpieczenia zobowiązania podatkowego jest nie tyle pobór podatku, ile zagwarantowanie środków finansowych na zaspokojenie zobowiązań podatkowych. Zabezpieczenie to nie jest więc formą wykonania zobowiązania podatkowego. Zwiększa jedynie gwarancję, że zobowiązanie podatkowe zostanie w przyszłości wykonane<sup>27</sup>.

Ostatnim z opisanych w niniejszym artykule rozstrzygnięć, które mogą mieć wpływ na postrzeganie wykonawców w kontekście Prawa zamówień publicznych, jest protokół badania ksiąg rachunkowych, którego wydanie zostało uregulowane w art. 193 o.p. Zgodnie z treścią przepisu art. 193 § 6 o.p. jeżeli organ podatkowy stwierdzi, że księgi podatkowe są prowadzone nierzetelnie lub w sposób wadliwy, to w protokole badania ksiąg określa, za jaki okres i w jakiej części nie uznaje ksiąg za dowód tego, co wynika z zawartych w nich zapisów<sup>28</sup>. Protokół badania ksiąg rachunkowych należy traktować jako akt administracyjny sporządzany zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej. Wykorzystanie tego trybu pozwala na kwestionowanie ksiąg rachunkowych w określonym zakresie na dalszym etapie postępowania podatkowego<sup>29</sup>. Protokół badania ksiąg traktowany będzie więc jako faza przygotowywania wymiaru podatku, które powinno być rozstrzygane w drodze decyzji i poddane kontroli w toku instancji<sup>30</sup>. Sam protokół badania ksiąg ma

<sup>26</sup> Zob. więcej W. STACHURSKI, *Komentarz do art. 33 [w:] Ordynacja podatkowa. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2023, teza 1 i nast.

<sup>27</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach z dnia 8 grudnia 2022 r., I SA/Ke 430/22, LEX nr 3454213.

<sup>28</sup> Zob. więcej P. PIETRASZ, *Komentarz do art. 193 [w:] Ordynacja podatkowa. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120-344. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2023, teza 1 i nast.

<sup>29</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 maja 2011 r., I FSK 837/10, LEX nr 1080670.

<sup>30</sup> P. PIETRASZ, *Protokół badania ksiąg i protokół kontroli – wybrane zagadnienia*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Zagadnienia proceduralne*, red. M. Popławski, Białystok: „Temida 2” 2011, s. 68.

zaś walor głównie informacyjny, wskazując na dokonaną przez organ ocenę mocy dowodowej ksiąg według kryterium rzetelności i niewadliwości, umożliwiając stronie podjęcie inicjatywy dowodowej<sup>31</sup>. Na mocy omawianej regulacji Skarb Państwa ma możliwość zwiększenia szans na wyegzekwowanie należności podatkowej, która objęta zostanie wydaną w przyszłości decyzją ustalającą, decyzją określającą wysokość zobowiązania podatkowego bądź określającą wysokość zwrotu podatku.

Z przedstawionych rozstrzygnięć, które zapadają jeszcze przed wydaniem przez organ podatkowy decyzji określającej, wynika, że organy – zbierając podczas czynności kontrolnych czy też już w samym postępowaniu materiał dowodowy – wydają stosowne akty informacyjne, które nawet jeśli nie oddziałują bezpośrednio na sytuację majątkową strony, tak jak chociażby wydanie decyzji zabezpieczającej, dają obraz o ewentualnych zobowiązaniach podatkowych, którymi w przyszłości w związku z nieprawidłowym rozliczeniem należności publicznoprawnych zostanie obciążony podatnik. Wydanie zaś takich aktów administracyjnych, jak wynik kontroli celno-skarbowej, protokół kontroli podatkowej czy też protokół badania ksiąg rachunkowych, pozwala na stwierdzenie czy podmiot gospodarczy będzie posiadał w przyszłości zdolności płatnicze do realizowania zobowiązań związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą. Decyzja zabezpieczająca, zestawiając ją z pozostałymi analizowanymi aktami administracyjnymi, ma zaś walor szczególny. Wpływa ona bowiem już w trakcie kontroli czy postępowania podatkowego na sytuację finansową podatnika, weryfikując ostatecznie zdolność prowadzenia dalszej działalności z obciążeniem wynikającym z zobowiązań podatkowych uiszczonych w nieprawidłowej – zaniżonej wysokości.

Informacje, które zawarte są zarówno w decyzji zabezpieczającej, jak i pozostałych omówionych aktach administracyjnych, powinny móc służyć zamawiającym do badania sytuacji finansowej wykonawcy. W tym względzie przyświecać powinna zasada, zgodnie z którą – jeśli realizacja zamówienia publicznego będzie trwała przez oznaczony czas i nie będzie sprowadzać się do jednorazowego świadczenia ze strony wykonawcy – zamawiający powinien móc oceniać ryzyko związania się kontraktem z podmiotem, względem którego w każdej chwili może zostać wydane rozstrzygnięcie przez organ podatkowy. Rozstrzygnięcie w postaci decyzji skutkować może uruchomieniem przymusowych środków egzekucji zaległości podatkowych, to

---

<sup>31</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 4 marca 2008 r., I SA/Gd 339/07.

zaś może mieć bezpośredni wpływ na realizację zamówienia publicznego ze względu na zaburzenie zdolności płatniczych wykonawcy.

#### WNIOSKI

Prowadzenie postępowania podatkowego czy też kontroli podatkowej bądź kontroli celno-skarbowej skutkować może wydaniem decyzji zobowiązującej podatnika do uiszczenia zaległości podatkowej określonej w decyzji. Już na etapie prowadzenia wymienionych czynności wydawane są bądź akty formalne, bądź decyzje zabezpieczające, których treść pozwala ocenić ryzyko wydania merytorycznego rozstrzygnięcia zobowiązującego do zapłaty zaległości podatkowej. Co więcej – dokumenty te pozwalają oszacować wysokość takich zaległości podatkowych. Jednocześnie przepisy prawa zamówień publicznych nie umożliwiają obecnie badania prawdopodobieństwa orzeczenia obowiązku zapłaty zaległości podatkowej. W szczególności przepisy te nie upoważniają zamawiającego do wykluczenia wykonawcy ze względu na zaistnienie ryzyka konieczności zapłaty zaległości podatkowej wynikającej ze zdarzeń przeszłych. W tym miejscu wskazać należy chociażby na przepisy dotyczące spółek publicznych, które obligują je do podawania informacji poufnych, w tym informacji o toczących się kontrolach i postępowaniach podatkowych. Zgodnie z przepisem art. 17 ust. 1 Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 596/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie nadużyć na rynku (rozporządzenie w sprawie nadużyć na rynku) oraz uchylające dyrektywę 2003/6/WE Parlamentu Europejskiego i Rady i dyrektywy Komisji 2003/124/WE, 2003/125/WE i 2004/72/WE<sup>32</sup> emitent podaje niezwłocznie do wiadomości publicznej informacje poufne bezpośrednio go dotyczące. Istnieją więc w przestrzeni prawnej przepisy, które obligują określony krąg podmiotów, z uwagi na względy bezpieczeństwa obrotu prawnego i gospodarczego do podawania informacji poufnych, w tym informacji o prowadzonych kontrolach i postępowaniach podatkowych. Przepis taki, zawężony do czynności prowadzonych względem podatnika przez organy podatkowe, powinien zostać wprowadzony do ustawy Prawo zamówień publicznych. Jak już wskazano, zasadniczą wadą obecnie przyję-

---

<sup>32</sup> Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 596/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie nadużyć na rynku (rozporządzenie w sprawie nadużyć na rynku) oraz uchylające dyrektywę 2003/6/WE Parlamentu Europejskiego i Rady i dyrektywy Komisji 2003/124/WE, 2003/125/WE i 2004/72/WE, Dz. U. UE. L. z 2014 r. Nr 173, s. 1 (dalej: Rozporządzenie).

tych przesłanek wykluczenia pozostaje ich oddziaływanie ze względu na bardziej niekorzystną sytuację podatnika. Dopuszcza to więc do udziału w postępowaniach o udzielenie zamówienia publicznego podmioty, które w niedalekiej przyszłości ze względu na zakończenie postępowań podatkowych bądź kontroli podatkowych mogą zostać zobowiązane do zapłaty zaległości podatkowych bądź do zabezpieczenia środków pieniężnych potrzebnych na spłatę tych ewentualnych zobowiązań. Stąd postulować należy stworzenie prawnej możliwości dla zamawiającego do wzywania wykonawców do złożenia zestawień prowadzonych przez organy podatkowe czynności wraz ze wskazaniem, czy na obecnym etapie prowadzonego postępowania czy też kontroli określona została wartość zaległości podatkowej, która może zostać orzeczona do zwrotu. Po przedstawieniu tych informacji zamawiający powinien móc ocenić sytuację finansową wykonawcy, w szczególności poprzez zbadanie, czy potencjalne zaległości podatkowe mogą w przyszłości spowodować zagrożenie w bieżącym funkcjonowaniu podmiotu. Ostatecznie wykonawca powinien mieć możliwość zobowiązania wykonawcy do złożenia środków pieniężnych stanowiących równowartość potencjalnej zaległości podatkowej chociażby na rachunek depozytowy Ministra Finansów w celu zabezpieczenia na przyszłość realizacji potencjalnych zobowiązań podatkowych, których obowiązek zapłaty wyniknie z wydania prawomocnych decyzji, które mogą być wykonane w drodze egzekucji administracyjnej. Jeśli zaś wydana została decyzja o zabezpieczeniu, zamawiający powinien mieć możliwość zbadania, czy cała kwota ewentualnego zobowiązania została już zabezpieczona. Jeśli tak się nie stało, wykonawca – chcąc uczestniczyć w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego – powinien zadbać o zabezpieczenie wykonania ewentualnych zobowiązań w całości. Brak zabezpieczenia spłaty omawianych kwot uprawniałoby zamawiającego do wykluczenia wykonawcy z postępowania o udzielenie zamówienia publicznego. Regulacja ta pozwoliłaby w większym stopniu zabezpieczyć interes zamawiającego zarówno w sferze wykonania powierzonego do realizacji zamówienia, jak i wydatkowania środków publicznych. Tym samym udowodniona została teza o istnieniu luk aksjologicznych w przepisach dotyczących wykluczania wykonawców z udziału w zamówieniach publicznych. Badanie obecnej sytuacji finansowej wykonawców jawi się w tym miejscu jako działanie niewystarczające. Stworzenie mechanizmu, który pozwalałoby na przewidzenie wpływu toczących się postępowań podatkowych i kontroli podatkowych na sytuację finansową wykonawcy, chroniłoby również wykonanie powierzonego zamówienia. W praktyce znane są bowiem sytuacje, gdzie dalsze funkcjonowanie przedsiębiorstwa

zostało zablokowane na skutek działań podejmowanych przez organy podatkowe. Taka sytuacja stawia zaś zamawiającego przed koniecznością zmiany wykonawcy realizującego zamówienie. Nie sposób sobie wyobrazić realizację zamówienia przez podmiot, który ma trudności z nabyciem towarów i usług koniecznych do realizacji zamówienia oraz opłaceniem pracowników realizujących zamówienie. Stąd sformułowane postulaty *de lege ferenda* pozostają aktualne i powinno rozważyć się ich wprowadzenie w opisanym kształcie.

#### PIŚMIENNICTWO

- BERESZKO Wojciech, *Obligatoryjne przesłanki wykluczenia*, [w:] *Zamówienia publiczne*, red. Piotr Bielarczyk, Wojciech Gonet, Aneta Wójtowicz-Dawid, LEX, Warszawa: Wolters Kluwer 2021.
- CZERWIŃSKI Marcin, *Podział przesłanek wykluczenia na obligatoryjne i fakultatywne*, [w:] Marcin CZERWIŃSKI, *Grupa wykonawców w prawie zamówień publicznych*, LEX, Warszawa: Wolters Kluwer Polska 2020.
- LANG Jacek, Marek WIERZBOWSKI, Aleksandra WIKTOROWSKA, (red.) Jerzy SŁUŻEWSKI, *Polskie prawo administracyjne*, Warszawa: PWN 1995.
- LUBISZEWSKI Maciej, *Zaległość podatkowa jako podstawa wykluczenia wykonawcy z postępowania o udzielenie zamówienia publicznego*, „*Studia Prawnoustrojowe*” (2021), nr 53, s. 351-362.
- ŁOBODA Marcin, Dariusz STRZELEC, *Zakończenie kontroli poprzez doręczenie wyniku kontroli*, [w:] Marcin ŁOBODA, Dariusz STRZELEC, *Kontrola przestrzegania przepisów prawa podatkowego*, LEX, Warszawa: Wolters Kluwer 2017.
- MELEZINI Andrzej, *Komentarz do art. 82*, [w:] *Krajowa Administracja Skarbowa. Komentarz*, red. Krzysztof Teszner, LEX, Warszawa 2018, teza 1 i następne.
- PIETRASZ Piotr, *Komentarz do art. 193*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120-344. Komentarz aktualizowany*, red. Leonard Etel, LEX/el 2023, teza 1 i nast.
- PIETRASZ Piotr, *Protokół badania ksiąg i protokół kontroli – wybrane zagadnienia*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Zagadnienia proceduralne*, red. Mariusz Popławski, Białystok: „Temida 2” 2011, s. 68-92.
- SIERADZKA Małgorzata, *Komentarz do art. 108*, [w:] *Prawo zamówień publicznych. Komentarz*, red. Małgorzata Sieradzka, Legalis, Warszawa: C. H. Beck 2022, teza 1 i nast.
- SKORCZYŃSKA Ewa, *Luka w prawie. Istota zjawiska oraz jego znaczenie dla prawa administracyjnego*, Warszawa: C.H. Beck 2017.
- STACHOWIAK Małgorzata, *Komentarz do art. 108*, [w:] Włodzimierz DZIERŻANOWSKI, Łukasz JAŻWIŃSKI, Jarosław JERZYKOWSKI, Marta KITTEL, Małgorzata STACHOWIAK, *Prawo zamówień publicznych. Komentarz*, LEX, Warszawa: Wolters Kluwer 2021.
- STACHURSKI W., *Komentarz do art. 33* [w:] *Ordynacja podatkowa. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk. Komentarz aktualizowany*, red. Leonard Etel, LEX/el. 2023.
- STRZELEC Dariusz, *Miejsce i charakter przepisów prawa karnego skarbowego względem prawa podatkowego*, [w:] Dariusz STRZELEC, *Postępowanie podatkowe a postępowanie karne skarbowe. Zasadnicze związki międzygałęziowe*, LEX, Warszawa: Wolters Kluwer 2023.

---

KOMPLETNOŚĆ PRZESŁANEK WYKLUCZENIA WYKONAWCY  
Z UDZIAŁU W ZAMÓWIENIACH PUBLICZNYCH  
A PROWADZENIE WZGLĘDEM NIEGO POSTĘPOWAŃ I KONTROLI PODATKOWYCH

Streszczenie

Artykuł koncentruje się na analizie istniejących przesłanek wykluczenia wykonawców z udziału w zamówieniach publicznych, które odnoszą się do ich sytuacji prawno-podatkowej. W tym kontekście wskazano na niekompletność regulacji ustawy Prawo zamówień publicznych, która uprawnia do badania jedynie aktualnej sytuacji prawno-podatkowej wykonawcy. Następnie przedstawiono rodzaje aktów administracyjnych wydawanych przez organy podatkowe w toku postępowań podatkowych i kontrolnych, które pozwalają na określenie prawdopodobieństwa wydania ostatecznej decyzji zobowiązującej do zapłaty zaległości. W tym kontekście autor przedstawia możliwość wprowadzenia do ustawy Prawo zamówień publicznych przesłanki badania sytuacji podatkowej kontrahenta na przyszłość, z uwzględnieniem toczących się postępowań podatkowych i kontrolnych. W artykule zaproponowano nową przesłankę wykluczenia, która uwzględnia możliwość złożenia przez wykonawcę wykazu kontroli i toczących się postępowań wraz z wydanymi w ich toku aktami administracyjnymi, co pozwoli zamawiającemu na pełną analizę sytuacji finansowej wykonawcy.

**Słowa kluczowe:** zamówienia publiczne; zaległości podatkowe; wykluczenie wykonawcy; kontrola podatkowa; postępowanie podatkowe.